

CAPÍTULO 1:

El proceso de modernización de la contabilidad pública en la UE.: causas y tendencias actuales

“Interesarse por los intereses de todos es propio de un gobierno ordinario, preverlos es digno de un gran gobierno”.
(Napoleón)

1.- EVOLUCIÓN RECIENTE DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA: DE LA CONTABILIDAD TRADICIONAL A LA MODERNA CONTABILIDAD PÚBLICA

Tradicionalmente, la contabilidad del sector público ha estado dominada por la figura del presupuesto, dentro de una concepción de la contabilidad pública que la ha equiparado a una contabilidad meramente presupuestaria, orientada primordialmente al control de legalidad y a la rendición de cuentas. Sin embargo, esta contabilidad de seguimiento presupuestario resulta insuficiente para el cumplimiento de los objetivos que hoy en día se asignan a los sistemas de contabilidad pública (Montesinos, 1993, p.686). Si bien el presupuesto es una pieza clave en el sistema contable público y la información acerca del grado de cumplimiento del mismo debe de constituir una de los objetivos del sistema, este objetivo no debe ser el único, puesto que las necesidades de los usuarios, tanto externos como internos, van más allá de la información presupuestaria. Para la toma de decisiones de carácter económico, los gestores, ciudadanos y demás usuarios, también necesitan información de carácter económico-financiero.

En el marco de la concepción tradicional de la Contabilidad Pública, los rasgos que han caracterizado los sistemas contables públicos han sido principalmente la utilización mayoritaria de la partida simple, el registro de las operaciones según el principio de caja y su dedicación casi exclusiva al control de legalidad y la rendición de cuentas. En definitiva, los sistemas contables tradicionales han girado en torno a la figura del presupuesto considerando a éste como pieza exclusiva de la vida económica de las entidades públicas, tal como describimos brevemente en el Cuadro 1.

Desde finales de la década de los ochenta y a lo largo de los años noventa, hemos asistido a un cambio sustancial en la forma de entender la contabilidad pública que ha venido manifestándose en la mayoría de los países de la OCDE como Estados Unidos, Canadá, Australia, Nueva Zelanda y también la UE. En todos ellos se aprecia un cambio de orientación en la contabilidad que se ve plasmado en la revisión de las normas contables. Unas veces este replanteamiento surge a raíz de la puesta en marcha de nuevas iniciativas y proyectos específicos que implican la renovación de la gestión pública, inscribiéndose dentro de la reorganización general de la misma, como ocurre en el gobierno central británico (*Financial Management Initiative* y *Next Steps*), en algunos municipios alemanes (*New Control Project*), en Suecia o en Finlandia. Otras veces se produce de forma más aislada y es fruto no tanto de iniciativas de gestión cuanto de iniciativas puramente contables, que surgen de la propia autoridad, y que son motivadas en parte por la influencia exterior. Esta situación es la que se ha dado en España, Portugal y Bélgica, donde las reformas reflejan el influjo del modelo anglosajón, del Plan de Contabilidad Pública español y del modelo francés respectivamente. En general, ha sido en el nivel local donde primeramente se ha planteado la renovación, aunque sus efectos prácticos se hayan postpuesto en el tiempo, como ha ocurrido en Portugal. La excepción más significativa la constituye el caso español (Cuadro 1).

Cuadro 1: Características de los sistemas contables tradicionales

País	Nivel	Características de la contabilidad tradicional	Marco legal de referencia	Punto de inflexión hacia los sistemas modernos	Fuente
ESPAÑA	Central	-Contabilidad por partida simple, basada en el criterio de caja, exclusivamente presupuestaria y sin dimensión económico-financiera, orientada al control de legalidad y la rendición de cuentas	-Ley de Administración y Contabilidad de 1911. y Ley de Entidades Estatales Autónomas de 1958	-La modernización se inicia con la Ley General Presupuestaria de 1977.	Vela (1991a), Vela (1994), SGDPC ¹ (1995), Montesinos y Vela (1996).
	Local		-Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales anexa al Reglamento de Haciendas Locales de 1952.	-Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales. -Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local de 1990.	
FRANCIA	Central	-Tradicionalmente la cuenta general sólo incorporaba resultados de naturaleza presupuestaria. A partir de 1974 la presentación de las operaciones patrimoniales es más detallada y desde 1988 la clasificación de las cuentas se aproxima mucho más a la del Plan General Contable.	-Reglamento General de la Contabilidad Pública de 1962.	-Posteriores modificaciones y adaptaciones del reglamento al PGC de 1957 y finalmente al PGC de 1982.	Montesinos (1995), Demeestère (1992), (1994) Mariel y Moraud (1994)
	Local	-La Información económico-financiera se deriva fundamentalmente de los datos originados por la ejecución del presupuesto. -A pesar de que el modelo contable local instaurado en los años 60 contemplaba unos objetivos informativos más ambiciosos y propios de los modernos sistemas contables, las reformas no tuvieron un impacto en la práctica tan amplio.	-Instrucciones M11 y M12	-Ley de Administración Territorial de la República (ATR) de 1992.	

¹ Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad.

País	Nivel	Características de la contabilidad tradicional	Marco legal de referencia	Punto de inflexión hacia los sistemas modernos	Fuente
ITALIA	Central	<ul style="list-style-type: none"> - La técnica del registro contable se limita a contabilizar las operaciones que afectan al presupuesto, por lo que la conexión entre la liquidación del presupuesto y la situación patrimonial se lleva a cabo mediante una cuenta de “resultados” en la que se recogen las variaciones patrimoniales. - Utilización combinada del principio de caja y competencia. - Partida simple. - Es un sistema de carácter externo, en la que la información económica orientada a la gestión apenas tiene cabida. 	<ul style="list-style-type: none"> -Ley de contabilidad del Estado de 1923(RD n° 2440 de 18 de noviembre) -Reglamento de 1924 de administración del patrimonio y contabilidad general del Estado (RD n° 827 de 23 de mayo) -Ley de reforma presupuestaria de 1978 (L. n° 468 de 5 de agosto). 	- Ley 94/1997 de 3 de abril que, entre otros aspectos, prevé la introducción de una contabilidad de costes.	<ul style="list-style-type: none"> Borgovoni (1984) Cóndor (1995)
	Local			-Ley 142/1990 de 8 de junio relativa a la autonomía financiera de los entes locales. -Ley 421/1992 que regula la introducción de una contabilidad patrimonial. (Si bien hasta 1995 no es de aplicación real toda esta reforma).	
ALEMANIA	Central	<ul style="list-style-type: none"> - Se limita exclusivamente a la esfera presupuestaria. - Reconocimiento sobre la base del criterio de caja. - Registro por partida simple. - No presentación de Balance ni Cuenta de Resultados. - Información presentada: Ejecución del presupuesto, Situación de Tesorería, Activos y Pasivos de carácter financiero. 	-Ley de Principios Presupuestarios de 1969.		<ul style="list-style-type: none"> Büdaus (1991) Lüder (1993), (1994a) Vela (1995a)
	Local	<ul style="list-style-type: none"> -Coexistencia de diferentes sistemas de contabilidad. - Base de caja modificada y registro por partida simple (Actividades de carácter gubernamental). - Base de devengo modificado y registro por partida simple (Actividades de carácter empresarial). - Base de devengo completo y registro por partida doble (entes del sector periférico). - Orientada a mostrar el cumplimiento de la legalidad. 	<ul style="list-style-type: none"> -State Budgetary Acts de 1970/71 -State Statutory Orders on Local Government Budgeting and Accounting de 1972-74. 	-Proyecto “New Control Model”.	

País	Nivel	Características de la contabilidad tradicional	Marco legal de referencia	Punto de inflexión hacia los sistemas modernos	Fuente
BÉLGICA	Central	<ul style="list-style-type: none"> - Los tres objetivos fundamentales que se prevén son: la rendición de cuentas y el control de legalidad, mostrar el resultado y permitir la integración de las operaciones del Estado en la Contabilidad Nacional. - Partida simple. - Es una contabilidad fundamentalmente de caja y, aunque se prevé la instauración de la contabilidad patrimonial, ésta no llega a desarrollarse. 	<p>-El presupuesto y la contabilidad pública se regulan en la Constitución y en la Ley presupuestaria de 28 de junio de 1963.</p>	<p>-Los cambios se inician con la Ley de 15 de marzo de 1991 de Reforma de la Contabilidad Pública.</p>	<p>Bouchat et al. (1986), Normand (1988), Bouckaert (1991), Norberto et al. (1995)</p>
	Local	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidad esencialmente presupuestaria. - La contabilidad se divide en dos : la contabilidad del Secretario u ordenador y la Contabilidad del Receptor o contable. 		<p>-El Ministerio del Interior introduce un nuevo modelo contable en 1988 a instaurar en 6 años.</p>	
HOLANDA	Central	<ul style="list-style-type: none"> - Hasta el año 89 el presupuesto se basa en el principio de caja. - Ausencia de principios contables en el ámbito público. - La principal preocupación de la información contable es la mejora de la gestión presupuestaria. - En 1989 se introduce el devengo modificado para los gastos aunque a los ingresos se les sigue aplicando el principio de caja. - Escaso interés por la elaboración de balances. 	<p>-Ley de Cuentas del Gobierno de 1976.</p>	<p>-En 1983 se crea una Comisión para modificar la contabilidad. A raíz de sus trabajos se han producido diferentes reformas en la ley de Contabilidad.</p>	<p>Fernández y Pablos (1995) Bac (1996)</p>
	Local Provincial	<p>- Sistema de caja que posteriormente evolucionó hacia un sistema de caja modificada.</p>	<ul style="list-style-type: none"> -Ley de Presupuesto y Cuentas de 1931 (municipios). -Ley provisional sobre Contabilidad de 1947 (provincias). 	<p>-Comienza con una reforma transitoria a través de la Instrucción de contabilidad de 1982 (municipios) y la Ley sobre contabilidad provincial (1979).</p> <p>-Los trabajos de la Comisión de contabilidad de 1989 culminarán el proceso de reforma.</p>	

País	Nivel	Características de la contabilidad tradicional	Marco legal de referencia	Punto de inflexión hacia los sistemas modernos	Fuente
FINLANDIA	Central	<p>- Se trata de una contabilidad estrictamente cameralista (administrativa):</p> <ul style="list-style-type: none"> - registro exclusivo de los movimientos de tesorería, - utilización de la partida simple, - función primordial: el control de la ejecución del presupuesto. 	<p>-The State Budget Act (423/1988)</p> <p>-The State Budget Ordinance (1423/92)</p>	<p>-La dirección que debían tomar las reformas (hacia el modelo contable empresarial al amparo de Ley de Contabilidad), era clara desde 1991, y así se adoptó la misma en el proyecto de ley presupuestaria (1991 vp HE221). Finalmente la reforma se comenzó de forma oficial en 1994 y entra en vigor en 1998.</p>	<p>Näsi (1995)</p> <p>Näsi (1996)</p>
	Local		<p>-El Report on the Local Government Committée (n 1993:33) producido por el comité que preparaba la nueva legislación municipal anuncia una nueva orientación en la contabilidad.</p> <p>-La Ley de Municipios de 1995 que supone la adopción del mismo marco regulador contable que el sector privado (Accounting Act y Accounting Ordinance en 1997)</p>		
PORTUGAL	Central	<p>- Rige la partida simple.</p> <p>- Control presupuestario como objetivo prioritario.</p> <p>- La información financiera de las entidades públicas sólo proporciona información que permite el análisis del gasto presupuestario y el control de legalidad.</p>	<p>-Ley 1/79 de Finanzas y posteriores Decretos en el 79, 83 y 84 de reforma de la contabilidad.</p>	<p>-La Ley 8/90 sobre Bases de Contabilidad Pública y el Decreto Ley 155/92 introducen un nuevo régimen y estructura de la contabilidad pública.</p>	<p>Requena y Carrasco (1995)</p> <p>Aibar y da Silva (1999),</p> <p>Freitas y Gois (1999)</p>
	Local	<p>- Se caracteriza por ser una contabilidad de caja, cuyo método de registro es la partida simple.</p>		<p>-Para los servicios municipalizados la modernización se produce con la Ley 1/87, desarrollada en el Decreto Ley 226/93 de 22 de junio de adaptación al Plan Oficial de Contabilidad Pública (POC).</p> <p>-El resto del sector local se suma al proceso con la Ley 42/98 de 6 de agosto de 1998 que establece el sometimiento, con las adaptaciones necesarias, al POC de 1997.</p>	

SUECIA	Central	<p>- Se enfatiza fundamentalmente el desarrollo de la contabilidad de gestión orientada a evaluar la eficiencia y eficacia, valores tradicionalmente presentes en el sistema sueco. A nivel municipal se elabora el Plan K como instrumento para lograr una cierta uniformidad en la contabilidad de gestión.</p>		<p>-Decreto de Contabilidad de 13 de diciembre de 1979 (aplicable a partir del 1 de julio de 1980). Tenía como objetivo la extensión al ámbito estatal (con excepciones) de los principios de contabilidad propios del modelo empresarial. Posteriormente sufre una modificación en 1991 para eliminar las excepciones establecidas.</p>	<p>Bergevörn y Olson (1989), Moreno (1995)</p>
	Local		<p>-El Plan K de 1962 basado en la iniciativa de reforma acometida primeramente en la ciudad de Goteborg (aunque no regulado por ley).</p>	<p>-La Asociación Sueca de Municipios en 1986 recomienda a los municipios la aplicación de las regulaciones contables propias de las empresas privadas. Posteriormente la Ley de Corporaciones Locales eleva las prácticas a rango de ley en 1992.</p>	
REINO UNIDO	Central	<p>- El modelo británico de contabilidad pública se basa en un principio básico: su estructuración en torno a una autoridad financiera y económica centralizada. - Este modelo (Westminster Model) ha supuesto históricamente el dominio del enfoque económico-presupuestario sobre la gestión económico-contable, que ha llevado a que las prácticas contables estén muy influenciadas por el presupuesto. - Contabilidad de caja. - Énfasis en la rendición de cuentas y en la importancia de los mecanismos de control. - Escasa uniformidad, diversidad de prácticas contables, fundamentalmente en el sector local.</p>	<p>-El Financial Management Initiative (FMI) en 1982 significa un claro punto de partida para posteriores iniciativas como el Next Steps (1988) o el Resource Accounting and Budgeting (contabilidad y presupuesto de devengo) que comienza a aplicarse en 1997.</p>	<p>Cook (1987), Glynn (1993), Vela (1995b)</p>	
	Local		<p>-En 1980 el CIPFA² recomienda a los gobiernos locales de Inglaterra y Gales la aplicación de los SSAPs³; y para facilitar su aplicación, el ASC⁴ (1983) emite una guía orientativa con categoría de práctica recomendada (SORP)⁵.</p> <p>-El Local Government Act de 1982 vino a sentar las bases para una mayor uniformidad en la presentación de los estados financieros, a la que le sigue un intento de regulación detallada en contra de la tradición anglosajona: el Consultation Paper (DOE⁶, 1985).</p> <p>- La respuesta del CIPFA es el Consultation Paper de 1986 (CIPFA, 1986) que dará lugar al posterior Código de Prácticas de 1987</p>		

² Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

³ Statement of Standard Accounting Practice.

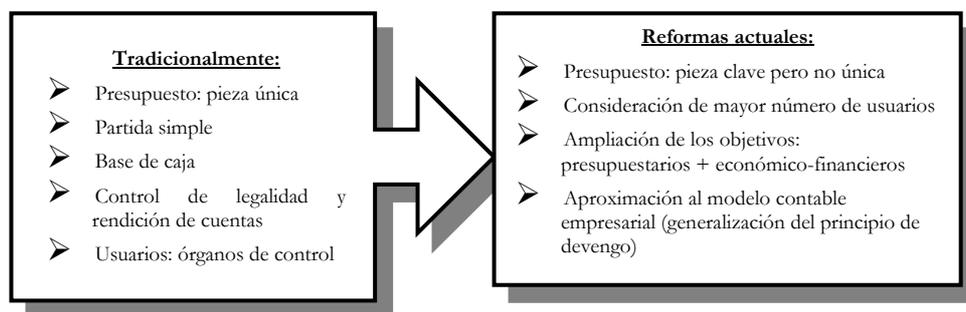
⁴ Accounting Standard Committee

⁵ Statement of Recommended Practice.

⁶ Department of Environment.

Las exigencias de un sector público más moderno, complejo y heterogéneo han motivado el inicio de este proceso de reforma y modernización de los sistemas contables que ha supuesto, en la mayoría de los casos, la ampliación de los mismos con la incorporación del subsistema económico-financiero y patrimonial para así abarcar tanto a los usuarios tradicionales (los órganos de control) como a todos los potenciales usuarios interesados en la *res pública* (Pina y Torres, 1995, p.105) (Fig. 1). Con ello se pretende satisfacer las demandas de información que, en un entorno como el actual, hacen referencia tanto a la gestión presupuestaria y al cumplimiento de la legalidad, como a la posición financiera de la entidad y a la economía, eficacia y eficiencia en la gestión de los servicios públicos.

Figura 1: Evolución de la contabilidad pública



En este proceso de modernización, algunos organismos reguladores han desarrollado una labor importante, orientando las reformas en la dirección actual mediante la elaboración de toda una serie de documentos (Cuadro 2). Todos ellos giran en torno a la consideración de la satisfacción de las necesidades de los usuarios como objetivo central⁷.

⁷ El desarrollo del contenido de tales pronunciamientos puede consultarse en Jones (1996, pp. 117-129), Bernardino (1995, pp. 71-99) y Brusca (1995, pp. 46-50).

Cuadro 2: Principales documentos sobre usuarios y objetivos emitidos por los organismos normalizadores.

PAIS	ORGANISMO ⁸	DOCUMENTOS		
AUSTRALIA	AARF	SAC n° 2	<i>Objective of General Purpose Financial Reporting.</i>	(AARF, 1990)
		AAS n° 27	<i>Financial Reporting by Local Governments.</i>	(AARF, 1993)
CANADÁ	CICA	Research Study	<i>Financial Reporting by Governments.</i>	(CICA, 1980)
		PSAS n° 2	<i>Objectives of Government Financial Statements</i>	(CICA, 1984)
		PSAS n° 6	<i>Local Government Financial Statements: Objectives and Principles.</i>	(CICA, 1990)
ESPAÑA	IGAE	Documento n° 1	<i>Principios contables públicos.</i>	(IGAE, 1991)
		Documento n° 7	<i>Información económico-financiera pública.</i>	(IGAE, 1991)
ESTADOS UNIDOS	FASB	SFAC n° 4	<i>Objectives of Financial Reporting by Non-Business Organizations⁹.</i>	(FASB, 1981)
	NCGA	Concepts Statement n° 1	<i>Objectives of Accounting and financial Reporting for Governmental Units¹⁰.</i>	(NCGA, 1982)
	GASB	Research Study	<i>The needs of users of Governmental Financial Report.</i>	(GASB, 1985)
		Concepts Statement n°1	<i>Objectives of Financial Reporting.</i>	(GASB, 1987)
		Concepts Statement n°2	<i>Service Efforts and Accomplishments Reporting.</i>	(GASB, 1994)
	FASAB	SFFAC n° 1	<i>Objectives of Federal Financial Reporting.</i>	(FASAB, 1994)
NUEVA ZELANDA	NZSA (ICANZ)	Concepts Statement	<i>Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting.</i>	(NZSA, 1993)
INTERNACIONAL	IFAC.	Estudio n° 1	<i>Financial Reporting by National Governments.</i>	(IFAC, 1991).
	INTOSAI	Accounting Statement	<i>Objectives of Government Financial Reports.</i>	(INTOSAI, 1992)

⁸ En el Anexo 1 a este capítulo puede consultarse el significado de las siglas de cada organismo.

⁹ Este pronunciamiento está basado en un estudio previo de Anthony (1978) que identifica cinco grupos de usuarios y cuatro objetivos de la información contable pública. El autor adopta en su análisis una *postura de integración* entre el modelo empresarial y no-empresarial, caracterizada principalmente por su tendencia a enfatizar las similitudes entre ambos por encima de sus diferencias. Puede consultarse al respecto Jones (op. cit.) y Bernardino (op. cit.).

¹⁰ Este pronunciamiento toma como referencia el trabajo llevado a cabo por Drebin, Chan y Ferguson (1981) que fue encargado por el mismo NCGA. A diferencia de Anthony, los autores parten de una *postura diferencial*, que básicamente se caracteriza por aceptar las diferencias existentes entre el sector privado y el público. En base a la misma identifican diez grupos de usuarios y cinco objetivos de la información contable pública. Puede verse al respecto Jones (op. cit.).

Los años ochenta y principios de los noventa fueron testigo de un desarrollo importante de marcos conceptuales basados en el modelo o enfoque de las *necesidades de los usuarios*¹¹ que se plasmó en toda una labor de identificación de los potenciales usuarios de los entes públicos así como sus necesidades, para, posteriormente y siguiendo un itinerario lógico, proceder a la fijación de los objetivos de la información contable pública al objeto de poder satisfacer esas necesidades. Los documentos emitidos por estos organismos han servido de referencia en la configuración actual de los modernos sistemas contables, sirviendo de guía general para la elaboración de las normas contables que se han venido emitiendo en la década de los noventa.

Muestra de la evolución en la contabilidad pública en el plano europeo son todas las reformas llevadas a cabo en países como Francia, Reino Unido, Alemania, Bélgica, Italia, Holanda, Suecia, Noruega, Finlandia, Portugal y España. En todos ellos se aprecia una tendencia hacia la consecución de mayor cantidad y calidad en la información contable, en aras de una gestión eficiente y eficaz de las finanzas públicas. Este proceso de innovación cobra especial importancia en el ámbito de las corporaciones locales, debido a circunstancias especiales tales como su proximidad al ciudadano y el importante papel que desempeñan en la prestación de los servicios públicos. Ello permite explicar el hecho de que gran parte de los procesos de reforma contable hayan sido impulsados en las entidades locales.

En todos estos intentos de modernización de la contabilidad pública puede apreciarse una orientación común en la dirección de las reformas hacia la implantación de sistemas contables basados en el principio del devengo, si bien por ello no puede decirse que los cambios se hayan producido, o se estén desarrollando, de una forma homogénea. Al contrario, estos procesos han ido surgiendo como respuesta a iniciativas de carácter individual e independiente propias de cada país, que se han llevado a cabo de forma aislada por lo general. Los motivos de ello pueden simplificarse en el hecho de que, por razones históricas y políticas, los sistemas de administración pública se han desarrollado de forma diferente; en consecuencia, los sistemas de contabilidad pública también difieren entre sí (Caperchione 2000, p.70). Además, también debe de considerarse que las motivaciones no son uniformes, sino que son de diversa índole: mientras que en unos países son principalmente de carácter microeconómico –relacionadas con la mejora de la gestión de los propios entes–, en otros existen además motivos de carácter macroeconómico –como la adaptación al nuevo Sistema Europeo de Cuentas (SEC) de 1995 (Korte y Liekerman, 1997, pp. 7,13),(Norberto et al., 1995, p.89).

¹¹ Parte de la base de que el sistema contable debe proporcionar la información que responda a las necesidades de los diferentes usuarios para la toma sus decisiones económicas.

2.- LOS MOTORES DEL PROCESO DE INNOVACIÓN EN LA CONTABILIDAD PÚBLICA

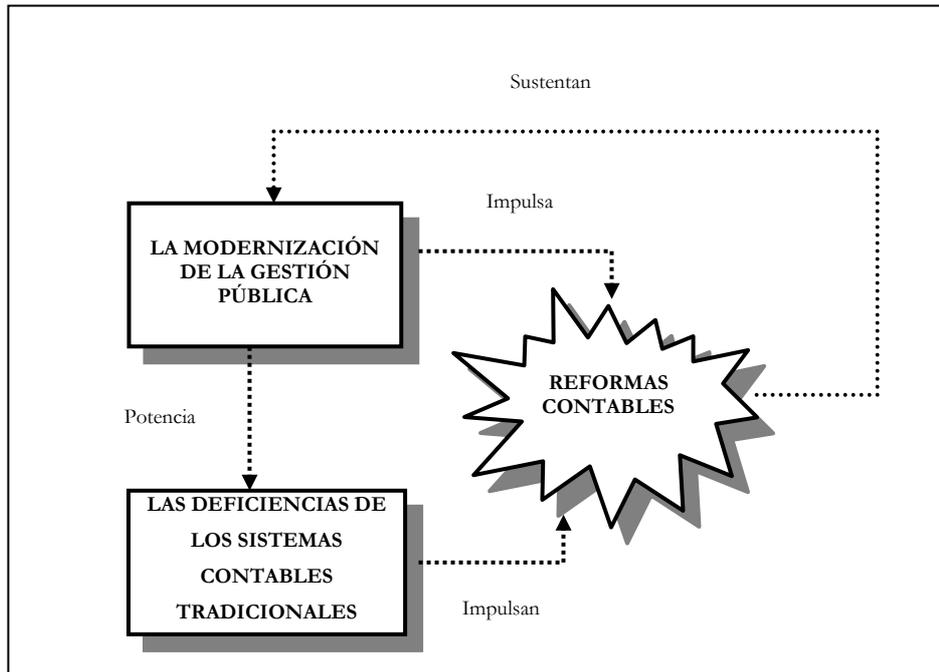
Como señalábamos anteriormente, los procesos de innovación contable se han iniciado mayoritariamente de forma independiente y se han desarrollado en un contexto propio que varía según cada país, lo que ha generado una gran heterogeneidad contable, sobre todo en el nivel de las corporaciones locales (Fuertes y Vela, 2000). Aunque existen razones específicas en cada país que justifican la adopción de determinados cambios en sus respectivos sistemas contables (y que, de hecho, definen las características del mismo), puede decirse desde una perspectiva general que esta transición de la contabilidad presupuestaria tradicional a la contabilidad pública moderna viene explicada por dos factores (Fig. 2):

- las limitaciones informativas que presentan los sistemas tradicionales de contabilidad pública y su incapacidad para hacer frente a los requerimientos de una Administración Pública más moderna, y
- el proceso general de reforma y modernización de la gestión y las instituciones públicas que actualmente se está desarrollando en la mayoría de los países de la OCDE (OCDE, 1997a, 1998, 1999).

La Administración Pública ha debido enfrentarse a lo largo de la década de los noventa a los cambios continuos y a nuevos retos, y su transformación debe hacerse al mismo ritmo que evoluciona la vida económica y la sociedad. Entre las manifestaciones más representativas de los cambios que han marcado la evolución económica y social se encuentran: el hecho de que el sector público se haya hecho más comercial, el control del déficit público y las restricciones presupuestarias, la internacionalización y el mercado único europeo -que exige una mayor competitividad y flexibilidad en la prestación del servicio público-, y la penetración de las nuevas tecnologías. Precisamente, es en este marco de renovación donde el proceso de reformas de los sistemas contables implantado en numerosos países europeos debe entenderse. Estos factores han actuado como motores de cambio en el seno de la Administración y han desencadenado la modernización de la gestión pública, hecho que ha venido a evidenciar la inadecuación de los tradicionales sistemas de información para la toma de decisiones en este nuevo contexto.

La reforma de la contabilidad pública se inscribe dentro del marco general de reorganización y modernización de la administración pública, como un instrumento a su favor. No es sino la adaptación natural del sistema de información contable a las nuevas necesidades que plantea la gestión de una administración pública moderna ante los inconvenientes planteados por la información suministrada por los tradicionales sistemas contables y presupuestarios (Fig 2).

Figura 2: La modernización de la contabilidad y la modernización de la gestión pública



Si bien el primer motor que justifica la introducción de reformas es de carácter microeconómico y se deriva de las exigencias de información para la gestión de las propias entidades públicas (Likierman, 1995, p. 568), (Montesinos, 1998, p.66), tampoco hay que dejar de considerar otra razón de carácter macroeconómico que, aunque menos significativa, adquiere una especial importancia en el ámbito común de la Unión Europea. Nos referimos a la necesidad de homogeneizar la contabilidad pública con la contabilidad nacional, habida cuenta que el Tratado de la Unión Europea remite al SEC para todo lo relativo a la cuantificación del déficit y la deuda públicos y de que el nuevo SEC de 1995 supone la introducción del devengo completo, que hace necesaria una mayor cantidad de datos microeconómicos calculados conforme al criterio de devengo o fácilmente convertibles al mismo (Montesinos, 1998).

3.- LAS DEFICIENCIAS DE LOS SISTEMAS TRADICIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA EN EL CONTEXTO ACTUAL DEL SECTOR PÚBLICO

La contabilidad presupuestaria es un instrumento al servicio fundamentalmente del control de legalidad y la rendición de cuentas del gasto público, para cuya finalidad se ha desarrollado sobre la base del principio de caja que tiene como objetivo primordial controlar de forma eficaz el uso incorrecto del dinero público, como señala Jones (1991, p.247). Sin embargo, el crecimiento del volumen y la complejidad que ha experimentado el sector público, han puesto de manifiesto tanto las carencias informativas como la incapacidad de este sistema para asegurar un control financiero fiable.

Una gestión pública moderna, profesionalizada, transparente, flexible, eficaz, eficiente y de calidad, requiere una información contable útil no sólo para facilitar el seguimiento de los órganos de control externo, sino también para la toma de decisiones de los gestores internos y de los usuarios externos. En la actualidad estamos siendo testigos de la evolución del concepto de responsabilidad hacia un sentido notablemente más amplio (Jones y Pendlebury, 1996, p. 117): no se trata sólo de administrar los recursos públicos dentro del marco legal establecido sino de gestionar los mismos de la forma más adecuada, eficaz y eficiente, teniendo en cuenta las necesidades de los ciudadanos, que son quienes a fin de cuentas costean los servicios. Con estos planteamientos, la información contable adquiere un papel mucho más significativo que el que ha venido desempeñando tradicionalmente.

A medida que las reformas emprendidas en la gestión pública se van desarrollando en sus diferentes aspectos, a través de la incorporación de nuevas tecnologías, la profesionalización de los recursos humanos, la desregulación, la descentralización, la apertura al mercado, o la orientación al cliente etc., van surgiendo las críticas hacia los sistemas contables tradicionales porque son cada vez más inadecuados. Fundamentalmente, las posturas más críticas surgen de la esfera académica y profesional, aunque no exclusivamente, y se ponen de manifiesto para la práctica totalidad de países de la UE. A continuación exponemos una breve muestra de ello.

En Alemania, una de las principales voces críticas está representada por Lüder, quien viene a señalar que la contabilidad gubernamental no cumple con el espíritu de la constitución ni proporciona información para una adecuada gestión financiera, puesto que no permite al gobierno conocer sus activos y sus deudas totales, el coste de los servicios o los logros alcanzados a través de la gestión (Lüder, 1993, p. 228). Por lo que respecta a la Administración Local, los estados financieros que se preparan también son inadecuados puesto que se centran únicamente en las necesidades de control e información de la corporación municipal y son insuficientes porque no

permiten evaluar la situación financiera global de la entidad, sus cambios, el rendimiento en términos de coste de los servicios, o su eficiencia y eficacia (Lüder, 1994a, p. 75).

También el sistema contable público belga fue en su día objeto de una revisión crítica que dejó al descubierto sus principales lagunas. Según Hébette (1989, p. 121) entre las mismas destacan la ausencia de regularidad en la cronología del registro de cobros y pagos, el desfase en el tiempo del registro de las operaciones, la importancia de las fluctuaciones en el volumen de imputaciones del periodo complementario, el recurso a la despresupuestación y la falta de transparencia en la presentación de resultados.

Asimismo y para el caso español, en opinión de Montesinos y Vela (1996, p. 220) los estados financieros de las entidades públicas usualmente han ofrecido una pobre visión de su posición económica y financiera.

En Francia también se alzaron las voces críticas en favor de la adecuación y desarrollo del sistema contable público. Según Fourny, (1994, pp. 35-38), los sistemas de información contable deben responder a un mayor número de usuarios, a nuevas funciones (de previsión, ejecución, control de la información y evaluación), y deben permitir el cruce de datos físicos y financieros para posibilitar la evaluación de las políticas públicas y políticas sectoriales. Y sin embargo, ninguno de estos fines son atendidos por el sistema francés previo a su modernización. En la misma línea Mariel (1995) señala que las anteriores instrucciones contables (M11 y M12) reflejaban de forma imperfecta la realidad patrimonial de las corporaciones locales, no permitiendo la obtención de un resultado exacto ni facilitando indicadores fiables y precisos del impacto financiero de sus acciones.

Por su parte, Bac (1996) señala que las viejas reglas de contabilidad municipal holandesas proporcionaban insuficiente apoyo para la obtención de una clasificación uniforme de las áreas de política, la realización de análisis presupuestarios comparados o para calcular el coste de cada servicio.

Respecto al sistema contable italiano, como apunta Borgovoni (1984), adolece de una serie de inconvenientes como su falta de adecuación para el control económico de la gestión y el hecho de que se hace converger en un único sistema contable múltiples y diversas funciones (autorización, programación, control de gestión, política económica y monetaria) que requieren de técnicas y métodos contables sustancialmente diferentes. Además es un sistema de carácter externo, en la que la información económica orientada a la gestión apenas tiene cabida.

Por lo que se refiere a Portugal, el sistema contable de los gobiernos locales, allí denominados *autarquías locales*, tradicionalmente ha permitido únicamente la gestión

presupuestaria de caja, puesto que se ha venido relegando a un plano más alejado la información relativa a la situación económica y financiera (Aibar y da Silva, 1999, 153). Con referencia al modelo inglés, el mismo ha estado históricamente dominado por el enfoque económico-presupuestario sobre la gestión económica-contable, lo que ha hecho que las prácticas contables hayan estado muy influenciadas por el presupuesto (Glynn, 1993, pp.29-30). El modelo contable local ha tenido una de sus principales lagunas en la limitada utilidad de la aproximación financiera de la contabilización de los activos fijos (Lapsley, 1994, pp. 82).

Finalmente, la contabilidad en Finlandia tradicionalmente ha presentado una incapacidad para satisfacer las necesidades crecientes de información para la gestión y el control económico (Näsi, 1996), y lo mismo puede decirse del modelo de contabilidad pública de Grecia, donde existe una notoria ausencia de información financiera debido a que únicamente se recogen los flujos de tesorería (Maggina 1996, p. 281).

Desde una perspectiva general, los sistemas de contabilidad tradicional adolecen de una *escasa capacidad informativa*, puesto que, como apunta (Caperchione, 2000, p.72), la información que suministran presenta serios inconvenientes:

- a) Visión a corto plazo. El horizonte temporal de los estados financieros abarca sólo el corto plazo y no proporcionan información fiable sobre el impacto de las políticas en el medio o largo plazo.
- b) Escaso interés. El contexto en el que los sistemas tradicionales han estado en vigor no era el que existe actualmente. Poco a poco han ido arraigando en la sociedad y en la administración pública valores nuevos como el derecho de los ciudadanos a la información y la obligación del ente público de proporcionársela. En este cambio las nuevas tecnologías han desempeñado un papel muy importante puesto que ayudan a mejorar la accesibilidad del público y la transparencia del gobierno. Actualmente la transparencia en la gestión en favor el usuario externo es un valor en alza y en esta línea se han desarrollado la mayoría de las reformas contables.
- c) Dificultad en la valoración de la equidad intergeneracional. La contabilización sobre la base de un sistema de reconocimiento y medida de caja no proporciona información sobre el valor de los activos y pasivos, así como de los ingresos y gastos en sentido económico. Esto impide valorar en qué medida una generación está viviendo con sus propios recursos o está consumiendo los recursos de generaciones futuras.

- d) Escasa utilidad para la toma de decisiones. La gestión eficaz y eficiente de los entes públicos necesita de una información adecuada sobre la totalidad de activos y pasivos que posee el ente, así como de una contabilidad de gestión que permita calcular el coste de los servicios proporcionados. Sin embargo, un sistema presupuestario y contable basado en el principio de caja no proporciona este tipo de información tan útil y relevante para la toma de decisiones en el contexto público actual.

También autores como Jones y Pendlebury (1996, p. 191) recalcan las deficiencias nacidas a la luz de la evolución del concepto de responsabilidad. Tradicionalmente los estados financieros han sido elaborados respondiendo a un concepto reducido de responsabilidad, limitándose a dar una visión de *qué* recursos están en manos de los entes públicos y de *cómo* son utilizados durante el ejercicio económico, por lo que el interés se ha venido centrando siempre en la elaboración de estados de verificación de ingresos y gastos y, recientemente, estados de flujos de tesorería. Sin embargo, la información proporcionada por este tipo de estados financieros, aunque útil, es limitada, puesto que no permite conocer la cantidad ni la calidad de los servicios que se prestan, aspectos ambos que actualmente quedan incluidos en el concepto amplio de responsabilidad. La evaluación de tales aspectos requiere de información adicional que permita el establecimiento de nuevas formas de medir el rendimiento.

Respecto al desempeño de la función de control en el contexto actual también han sido vertidas críticas. Lüder (1994b, p. 214), apunta que el sistema presupuestario y contable tradicional del sector público *no es capaz de asegurar un control financiero fiable* hoy por hoy. El control financiero legislativo ha degenerado en un ejercicio meramente formal donde las discusiones parlamentarias se limitan a unos cuantos expertos y a cuestiones más irrelevantes consideradas desde una perspectiva global. Además el poder ejecutivo ha desarrollado cada vez más estrategias para evitar los controles financieros rigurosos.

Todas estas insuficiencias de la tradicional información presupuestaria adquieren especial significado a la luz de las reformas acometidas en la gestión pública, que, de forma global y sin ánimo exhaustivo puesto que no es el objeto de nuestro trabajo, pasaremos a desarrollar en el epígrafe siguiente. Así, en la medida en que presupuesto y contabilidad comienzan a concebirse como instrumentos de apoyo en una gestión diferente -más moderna, descentralizada, competitiva y orientada al ciudadano-, es cuando comienzan a manifestarse y cobrar importancia las lagunas anteriormente referidas. Los sistemas de contabilidad tradicional dejan al descubierto su inadecuación como herramienta para la nueva forma de entender y gestionar los entes públicos. Como apunta Fourni (1994 p. 37), *“es dentro de una gestión previsional y prospectiva donde reside la lógica de la concepción de los nuevos sistemas contables”*.

Por último, señalar que tanto las deficiencias de la tradicional información contable como la reforma general de la gestión pública, resultan claves para entender la naturaleza de las reformas contables y la dirección de los cambios que se han producido a lo largo de noventa –hacia la introducción de sistemas contables más próximos al modelo empresarial (Fig. 2). En el próximo epígrafe pasamos a desarrollar las causas y tendencias del proceso de modernización de la gestión pública que nos permitirán ofrecer una composición de lugar y entender mejor la orientación de las reformas contables, aspecto éste que se tratará posteriormente en el epígrafe 5.

4.- LA MODERNIZACIÓN DE LA GESTIÓN PÚBLICA

4.1.- FACTORES EXPLICATIVOS DEL PROCESO DE MODERNIZACIÓN

La modernización de la gestión pública a través del uso de las nuevas tecnologías se ha convertido en una de las prioridades de los gobiernos de la Unión Europea, presionados por la integración y la adopción de una moneda común. Debemos tener en cuenta que en un mundo que cambia y una Europa más integrada, el Estado debe adaptarse a las necesidades de los ciudadanos y de la sociedad, a los desafíos de la construcción europea y de la internacionalización de los cambios, a la revolución tecnológica y de la comunicación. En el ámbito europeo, desempeñan un papel esencial como motor de cambio en este proceso de modernización el saneamiento de la precaria situación financiera de los países miembros y el subsiguiente respeto de las restricciones presupuestarias establecidas por la Unión, así como el imperativo de competitividad y productividad impuesto por la europeización y la internacionalización.

Pero el fenómeno de la modernización de la gestión pública ha adquirido una escala internacional y no se limita a los países de la UE, ni viene explicado por los factores arriba mencionados exclusivamente. Aspectos como la reforma de las instituciones públicas, la introducción de nuevas estrategias de gestión -muchas de ellas de corte empresarial-, la preocupación por la eficiencia y la eficacia, el replanteamiento del papel del sector público y del ciudadano en la sociedad actual, o la simplificación de los procesos burocráticos, han sido abordados con especial interés por la mayoría de los países de la OCDE (1997a, 1998, 1999) y se hallan detrás de lo que se conoce como “La Nueva Gestión Pública”¹². Aunque el NPM no es un modelo universal y ha tomado una gran variedad de formas dependiendo del contexto propio de cada país (Hood, 1995), sí puede apuntarse la existencia común de un conjunto de factores que, de forma general, explican el origen y permiten comprender la orientación del

¹² Del inglés “New Public Management” (NPM). Puede verse al respecto Hood (1991) y (1995), Dunlevy y Hood (1994), Ferlie et al. (1996) o Montesinos (1998), entre otros, para profundizar en el NPM.

conjunto de reformas de modernización que se ha agrupado bajo esta denominación. Teniendo en cuenta su naturaleza hemos procedido a agruparlos en tres categorías:

- a) factores de carácter económico,
- b) factores de carácter ideológico,
- c) factores tecnológicos.

4.1.1.-Factores económicos

Inducidos por la crisis del petróleo de los años setenta, los gobiernos tienen que hacer frente a los crecientes problemas financieros y al aumento de los déficit presupuestarios; con ello se hace patente la necesidad de economizar en los presupuestos públicos. Impulsados por esta necesidad los gobiernos centran su interés político en la “*eficiencia*” y la “*eficacia*” como objetivos principales. Como consecuencia de los problemas financieros, los gobiernos aumentan el control sobre el gasto de las entidades locales así como también introducen reformas en el sistema de financiación local (Gibson y Batley, 1992) con el propósito de recortar el gasto público. Por su parte, las entidades locales, que a su vez vienen asumiendo progresivamente más competencias derivadas de los procesos de descentralización administrativa, deben enfrentarse a la necesidad de “*hacer más con menos dinero*”, por lo que comienza un especial interés por la cantidad, la calidad y el coste de los servicios.

En el plano de la Unión Europea, las presiones por sanear la precaria situación fiscal son, si cabe, mayores dados los compromisos de la UE de *convergencia fiscal* para la fijación de la moneda europea común. El objetivo de alcanzar los criterios de convergencia y posteriormente su control, ha servido a los países miembros como incentivo para acometer reformas en los sistemas presupuestarios y en toda la administración pública (OCDE, 1998).

Por otro lado, el proceso de *globalización* también desempeña un papel significativo como fuerza de presión para la modernización (OCDE, 1997a, p. 16) puesto que aumenta el interés de los países por la competitividad económica, además de fomentar el debate y la revisión de las actuaciones en cada país a la luz de las actuaciones internacionales.

4.1.2.- Factores ideológicos

Desde finales de los ochenta, pero fundamentalmente a lo largo de la década de los noventa, comienza poco a poco un proceso de cambio ideológico en la Administración Pública respecto al papel que le corresponde desempeñar en una

sociedad como la actual y a su relación con los ciudadanos. Las manifestaciones principales de este cambio de ideas se pueden resumir en las siguientes:

- hay una mayor “orientación hacia el cliente” y, en consecuencia, los ciudadanos comienzan a ser vistos como clientes y usuarios, prestándose mayor interés a sus necesidades y derechos;
- se es cada vez más consciente de que los “clientes” deben tener la oportunidad de elegir libremente al prestatario de los servicios (Montin, 1992), (Simonis, 1995);
- la forma de entender el papel desempeñado por los políticos va variando y, como resultado, en muchos países se establece una clara distinción entre la política y la gestión. Es el caso de Suecia (Montin, 1992), Reino Unido (Gray et al.), Italia (Spence, 1993), Irlanda (Connolly, 1992), Holanda (Simonis, 1995); en todos ellos comienzan a ponerse en marcha medidas orientadas a diferenciar las responsabilidades y roles entre políticos y gestores y a poner las tareas ejecutivas en manos de organizaciones creadas expresamente para ello. Se trata de “dejar que los gestores gestionen” (OCDE, 1997a, p.19);
- además, la posición ideológica acerca de la división de roles entre el sector público y privado está cambiando, y comienzan a ponerse en marcha nuevas formas de prestar los servicios públicos, fórmulas más cercanas a las técnicas de mercado como, por ejemplo, la creación de DLOs (Direct Labour Organizations) en el Reino Unido para actuar bajo la disciplina de mercado en competencia con las empresas privadas (Lapsley y Llewellyn, 1991).

4.1.3.- Factores tecnológicos

En puertas de un nuevo milenio podemos comprobar cómo el avance y la implantación de las nuevas tecnologías de la información se produce a un ritmo vertiginoso y la Administración no debe quedar al margen de esta nueva “sociedad de la información” en que vivimos. Se hace del todo imprescindible la modernización continua a través del uso de las nuevas tecnologías como instrumento para mantener la competitividad, mejorar la calidad de los servicios y las relaciones de los usuarios con la Administración Pública.

El desarrollo de nuevas tecnologías ha jugado un papel importante en la modernización, al proporcionar las herramientas necesarias para desarrollar gran parte de las estrategias orientadas a mejorar el funcionamiento de la Administración (pensemos, por ejemplo, en el papel de la informática a la hora de agilizar la relación entre la Administración y los usuarios) y permitir los cambios de una forma rápida. Las innovaciones tecnológicas han ido abriendo nuevas vías para la prestación de los

servicios públicos, favoreciendo así a los gestores públicos la posibilidad de elegir la mejor alternativa (calidad-coste) de entre las diferentes formas de ofertar los servicios, incluyendo la entrada del sector privado en terrenos que hasta ahora se han considerado de forma natural como pertenecientes al sector público.

Es indudable el apoyo que las nuevas tecnologías han prestado en el sector privado, facilitando el rápido desarrollo de las formas de organización descentralizadas en las empresas como estrategia para el logro de los objetivos planteados. Del mismo modo, aunque más recientemente y dentro del contexto ideológico al que antes nos referíamos, estas innovaciones en la gestión se han transplantado al sector público. Cada vez más países están descentralizando los servicios de diferentes formas, bien desde el gobierno central a las entidades locales, bien a un nivel sub-local con la descentralización de los servicios locales a los barrios, o a través de la creación de organismos satélites (como las agencias). A finales de la década de los noventa, la tendencia de descentralización en sus diferentes formas como estrategia de gestión se ha consolidado en la mayoría de los países. No es posible pensar en el éxito de una estrategia de este tipo sin el desarrollo de adecuados sistemas de información perfectamente interconectados, que permitan con toda fluidez el intercambio de información para la toma de decisiones y la coordinación de todos los servicios. Qué duda cabe que el desarrollo de los sistemas informáticos ha sido un factor clave en todo este fenómeno.

La relación entre estos factores tanto económicos como ideológicos y tecnológicos es muy estrecha y no pueden considerarse de forma independiente entre sí, de manera que el efecto de la presencia de todos ellos ha actuado como motor impulsor de la modernización que se está produciendo en la Administración Pública. Se trata de un proceso de reestructuración general que abarca todos los ámbitos: la estructura y el funcionamiento interno, la gestión de los recursos humanos, el papel de las nuevas tecnologías de la información, la relación con los usuarios, la legislación y los procesos burocráticos, el proceso presupuestario y, por supuesto, el sistema contable como instrumento al servicio de una gestión más eficaz y eficiente.

4.2.- LA REESTRUCTURACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

El proceso de modernización de la gestión pública ha cobrado una especial importancia en la administración local por dos razones fundamentalmente: ser el nivel de gobierno más cercano a los ciudadanos y detentar cada vez un mayor peso económico y competencias. Esto explica que el municipio se convirtiera, en la década de los noventa, en un campo ideal para la experimentación y la innovación en materia de gestión y, en consecuencia, también en materia contable. Dada la proximidad y cercanía de los órganos municipales al ciudadano ordinario, los logros alcanzados con

las diferentes medidas puestas en marcha resultan más obvias y tienen un mayor impacto en la actitud de la población hacia el sistema de gobierno en su conjunto. Además, los municipios se han convertido en los principales instrumentos para la prestación del servicio público, detentando cada vez mayor número de funciones y peso económico.

Desde una perspectiva general, el desarrollo y la modernización de la administración local ha producido numerosos cambios en las entidades locales que han afectado no sólo su organización sino también, en muchos casos, su propia identidad física y territorial. Así, el logro de un mínimo tamaño estándar de municipio se ha convertido en un requisito necesario para una producción eficaz del servicio público y la reducción de los costes. Por ello, siguiendo esta idea numerosos países europeos han puesto en marcha diferentes medidas de carácter territorial. Entre estas medidas están:

- la amalgamación o fusión de pequeñas entidades locales, medida adoptada en Suecia, Alemania, Noruega y Dinamarca;
- la creación de mancomunidades (join- authorities) y la transferencia de competencias a las mismas. Este es el sistema preferido en Francia, Italia y España;
- la unificación de los diferentes subniveles existentes en los gobiernos locales en un solo nivel (unitary councils), como ha ocurrido en Escocia, Inglaterra y Gales (CIO, 1996).

Otro ejemplo evidente de la reestructuración que se está produciendo en la administración local en pos de su modernización viene dado por los procesos de descentralización puestos en marcha, procesos que han propiciado la devolución de poderes a los gobiernos locales, la derivación de servicios a los diferentes barrios del municipio o la creación de órganos ejecutivos tanto internos como externos a la entidad local. La importancia de estos organismos satélites se consolida cada día, llegando a configurar un auténtico sector periférico, incluso con sistemas contables diferentes como en Alemania (Lüder, 1994a, p.77), hecho que, entre otros, ha servido como impulso para la introducción de reformas contables, dada la necesidad que surge de comparación y consolidación de los estados contables de la entidad local en su conjunto.

4.3.- PRINCIPALES TENDENCIAS Y PRIORIDADES

En los países de la OCDE, y más concretamente dentro del entorno de la UE, las reformas de modernización de la gestión se han orientado hacia el logro de una

Administración que sea más eficaz, eficiente y prestataria de un servicio de calidad. Las estrategias adoptadas varían de un país a otro (OCDE, 1998), si bien desde una perspectiva general puede decirse que tienen una doble orientación:

- 1.- Reformas orientadas al exterior, es decir, a mejorar la relación de la Administración con los consumidores-usuarios de los servicios públicos, intentando simplificar los procesos burocráticos y mejorar la calidad de los servicios.
2. Reformas de carácter interno, orientadas a mejorar la propia organización y estructura de la Administración Pública. Las medidas principales guardan relación con los siguientes aspectos:
 - a) la reorganización administrativa del Estado y de los diferentes niveles de gobierno;
 - b) la mejora de la gestión de los recursos humanos (aumentar la capacitación de los empleados públicos y lograr su profesionalización)
 - c) la potenciación del uso de la tecnología de la información como apoyo para la modernización, y
 - d) la mejora de la gestión de los recursos públicos buscando la eficiencia y la eficacia.

De entre el conjunto de reformas emprendidas a través de numerosas iniciativas, merece la pena destacar dos de ellas por su estrecha relación con el ámbito contable y con todo el conjunto de reformas en él desarrollado. Nos estamos refiriendo a la reorganización administrativa que surge a raíz de los procesos de descentralización, y a la modernización de los instrumentos de gestión de los recursos públicos.

4.3.1.- Los procesos de descentralización

El término “descentralización” se utiliza para hacer referencia a un abanico de estrategias orientadas a cambiar la relación existente entre los proveedores de servicios y los receptores de los mismos. Implica un acercamiento de la Administración al público y, a menudo, un intento de cambiar el equilibrio de poder a favor de aquellos a los que se desea servir: los ciudadanos (Hambleton 1992, p.10). Principalmente la descentralización administrativa se ha desarrollado por tres vías diferentes como apuntan Borgovoni y Anessi-Pessina, (1997):

- a) La desagregación de las grandes burocracias en unidades corporativas más pequeñas. Para la realización de las funciones públicas los gobiernos recurren cada vez más a la creación de organismos subordinados o satélites. A menudo reciben el

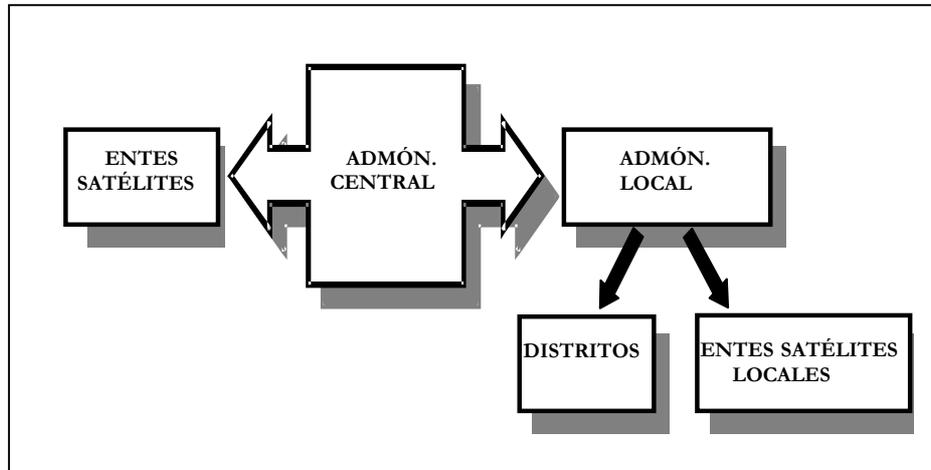
nombre de Agencias, pero su estructura organizativa, el marco legal y el grado de dependencia varía de país a país. Destacan, por su mayor tradición, los ejemplos de los países nórdicos, especialmente Suecia, y el Reino Unido –programa Next Steps-. Otros países como Suiza, Holanda, Alemania (OCDE, 1997a, p. 19) y Bélgica (Bouckaert, 1991) también están haciendo un mayor uso de las agencias o fórmulas similares.

b) La delegación de poder y responsabilidades a favor de estas nuevas organizaciones. Con ello se pretende lograr que la prestación del servicio público se realice con mayor eficiencia, eficacia y flexibilidad. De esta forma se consigue llevar a efecto la separación entre los políticos y gestores al dejar en manos de los segundos la mayor parte de las decisiones relativas a la gestión.

c) La devolución de poderes a las corporaciones locales por parte del gobierno central. Este tipo de descentralización se ha producido en Italia y Francia, donde las administraciones locales fueron en su día dotadas de mayor autonomía y funciones a través de nuevas normas, como la Ley 142/1990 de Junio para el caso italiano y las Leyes de Descentralización en 1982-83 para el francés (Spence, 1993), (Le Cacheaux y Tourjausky, 1992). También se enmarcan aquí las denominadas “free communes”, experiencias-piloto desarrolladas en los países nórdicos y basadas en la concesión de mayor grado de libertad a los municipios para auto-reorganizarse (Oulasvirta, 1992). Como contraste, el grado de descentralización en favor de la administración local existente en Irlanda y España es menor que en el resto de países europeos. En el caso irlandés los municipios no han llegado a ser plenamente desarrollados y desempeñan pocas funciones (baste decir que la Administración Local no se menciona en la Constitución irlandesa (Connolly, 1992, p. 261). En el caso español la desconcentración de poder se ha dirigido principalmente hacia las Comunidades Autónomas, dejando a la Administración Local en un segundo plano (Vela, 1996a).

Otra forma de descentralización, aunque menos generalizada, es la que se da a nivel sub-local, mediante el traspaso de algunos de los servicios municipales a los propios barrios o distritos con el fin de aumentar la calidad en la prestación del servicio, al hacerlo más accesible a los ciudadanos. Esta tendencia puede observarse en los grandes municipios y ciudades británicos (Hambleton, 1992).

Figura 3: La Descentralización en la Administración Pública



La fragmentación del sector público que se produce con la descentralización genera una proliferación de documentación que es difícil de obtener, y mucho más de analizar. Surge así la necesidad de consolidar los estados financieros del ente público y todos los entes dependientes de él, comenzando por la aproximación de los sistemas contables si son diferentes. Las importantes implicaciones contables de los procesos de descentralización los han convertido en uno de los factores explicativos de la introducción de reformas contables en algunos países (Vela y Fuertes, 2000, p.93).

4.3.2.- La modernización de los instrumentos de gestión: iniciativas presupuestarias y contables.

El nuevo papel de los gobiernos en la sociedad moderna exige el replanteamiento de la gestión y, con ello, la revisión de los instrumentos de gestión, es decir, la adecuación tanto del presupuesto como de la contabilidad financiera puesto que ambos son dos instrumentos que deben considerarse conjuntamente en la gestión moderna (Mellor, 1996), (Lüder, 1997), (Montesinos, 1998).

Entre las iniciativas presupuestarias adoptadas destacan fundamentalmente dos tipos: a) la ampliación del horizonte temporal presupuestario –presupuesto plurianual- y, b) la introducción del devengo en el presupuesto –presupuesto de devengo. La primera implica un nivel de cambio menor y abarca un universo de países mayor. La segunda se ha dado en un número reducido de países porque supone una transformación

mucho más profunda¹³ y requiere una considerable inversión de tiempo y de recursos, puesto que significa un cambio en los métodos de trabajo de los gestores y políticos; en general implica un cambio de la cultura administrativa, como ponen de manifiesto Wright (1995, p.587), Likierman (1996, p. 311) y Mellet (1997, p. 158) para el caso del Reino Unido, o Laurent y Puyo (1994, p.27) y Kimpe (1994, p. 117) en el caso francés, que son dos de los países que se han embarcado en este tipo de reformas.

a) El presupuesto plurianual.

La mayoría de los países europeos han adoptado medidas tendentes a flexibilizar su sistema presupuestario e introducir un marco presupuestario plurianual. Esta tendencia se observa con carácter general en todos los países desarrollados (OCDE, 1997b). Esto significa fundamentalmente que las previsiones de ingresos y gastos pasan a efectuarse sobre la base de una serie de años en lugar de sobre una base anual, como tradicionalmente se venía haciendo, y que dichas previsiones deben actualizarse periódicamente. El presupuesto plurianual no está exento de inconvenientes¹⁴, por ello la mayoría de los países se han decantado por el medio plazo –de 3 a 5 años– como horizonte temporal para la elaboración de previsiones en el marco presupuestario. Algunos países como Suecia han cambiado también el enfoque del presupuesto, que ha pasado de concentrarse en los recursos gastados a hacerlo en los logros obtenidos, muestra del paso de una gestión tradicional a una gestión por objetivos y más recientemente por resultados (Larsson, 1997, pp. 86-95).

b) Adopción del presupuesto de devengo.

Algunos países han ido más allá en sus reformas presupuestarias y han adoptado, o están desarrollando, un sistema presupuestario y contable de devengo integrado, es decir, han extendido el devengo al presupuesto. Aunque son muchos los países que

¹³ Sirva como ejemplo de la magnitud del cambio el calificativo de “revolución” que esta iniciativa ha recibido en el Reino Unido (Likierman 1996, p. 303). También ha sido considerada como la reforma contable y presupuestaria más importante desde las reformas de Gladstone, que tuvieron lugar a mediados del siglo XIX (Likierman, 1995, p. 562).

¹⁴ En los años 60 y 70 este marco presupuestario ya fue puesto en práctica por diferentes países de la OCDE y experimentaron principalmente problemas de tres tipos:

- 1.- Tendencia a sobreestimar el crecimiento de la economía y a inflar los ingresos, lo que creaba una creciente presión en el gasto público a lo largo del periodo fijado.
- 2.- Los diferentes ministerios y departamentos consideraban las previsiones de ingresos y gastos realizadas para el periodo como verdaderos derechos adquiridos.
- 3.- Se confeccionaban en términos reales más que nominales por lo que cuando en los 70 decreció la economía y aumentó la inflación, el ajuste de los presupuestos provocó una mayor presión en las finanzas públicas (OECD, 1997b, p. 5).

muestran actualmente un interés por la adopción del devengo, conviene señalar que se trata más de un interés a posteriori -por la presentación agregada de la información resultante-, que a priori -en la confección y votación del presupuesto-. En la mayoría de los casos, el proceso presupuestario no ha cambiado y solamente lo ha hecho la base de reconocimiento y el enfoque de medida del sistema contable. Sólo Islandia, Nueva Zelanda (OCDE, 1997b, p. 8), Australia (Nueva Gales del Sur y Victoria) y el Reino Unido (Cm 2929) han integrado completamente sus sistemas contables y presupuestarios sobre la base del devengo. Francia lo ha hecho también en el ámbito de las corporaciones locales con la M 14.

Por lo que respecta a la contabilidad, como anteriormente comentábamos, las reformas se han orientado hacia la introducción de sistemas contables más próximos al modelo empresarial mediante la generalización del principio de devengo.

5.- PRINCIPALES REFORMAS CONTABLES EN CURSO

La mayoría de los países europeos han optado por cambiar los sistemas tradicionales por la moderna contabilidad pública, tanto a nivel nacional como a nivel local. Así, la introducción del devengo en la contabilidad se ha producido a nivel del gobierno central en países europeos como España, Portugal, Finlandia, Suecia, Bélgica o Reino Unido. En otros continentes destacan Estados Unidos, Australia, Canadá y Nueva Zelanda. El cambio no se ha producido al mismo tiempo y hay países que presentan un mayor grado de desarrollo en su contabilidad que otros. A nivel local, también la mayoría de los países han iniciado, y completado algunos, el proceso de modernización de la contabilidad hacia la generalización del devengo.

5.1.- LAS REFORMAS CONTABLES EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Como ya se ha venido comentando a lo largo de los epígrafes anteriores, el proceso de reforma de la contabilidad ha adquirido una especial relevancia en el ámbito de la Administración Local. Como ejemplo de este proceso de innovación en el que se han involucrado la mayoría de las entidades locales europeas durante los últimos años, exponemos a continuación las principales medidas puestas en práctica en algunos países y el contexto en el que se han desarrollado (Cuadro 3).

En España la reforma contable tiene lugar, en su primera etapa, con la introducción de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 1990 que supuso la incorporación del concepto moderno de contabilidad pública al que hacíamos referencia en el primer epígrafe. Posteriormente, tras la definición del marco conceptual a través de la elaboración por la IGAE de los Documentos sobre

Principios Contables Públicos y la aprobación en 1994 del nuevo Plan de Contabilidad Pública que toma como referencia dicho marco, queda pendiente en la Administración Local la segunda parte de esta reforma, que supondrá la adaptación a los principios y normas contenidas en el nuevo plan.

En Francia, los cambios producidos en el entorno económico y jurídico de las corporaciones locales, tales como el fenómeno de la descentralización o la aprobación de un nuevo Plan Contable en 1982, así como los problemas y escándalos financieros de algunos municipios como Niza o Angoulême (Kimpe, 1994, p.115), pusieron de manifiesto la necesidad de contar con una información contable de mayor calidad para desarrollar una gestión pública más eficaz y eficiente. Ello lleva al gobierno francés a reformar el sistema contable local configurado por las instrucciones M-11 y M-12 para poder hacer frente a estas necesidades.

El conjunto de nuevas medidas se inicia en 1992 con la ley ATR¹⁵ y se completa con la Instrucción M-14, en vigor desde el 1 de enero de 1997, siendo esta norma previamente implantada de forma experimental en una serie de municipios. La reforma tiene un marcado carácter de continuidad que se manifiesta en el mantenimiento tanto del sistema dual de contabilidad administrativa/general como de un único cuadro de cuentas para el presupuesto y la contabilidad financiera. Como aspectos más relevantes destacan la adaptación de la contabilidad local a los principios contenidos en el Plan General Contable de 1982, la generalización de la partida doble y el criterio de devengo, así como la obligatoriedad de practicar amortizaciones y provisiones, extensible incluso al ámbito presupuestario.

Con relación a Italia, la reforma del sistema contable de la administración local se inscribe dentro del proceso general de reestructuración institucional iniciado a principios de los 90 para recuperar la legitimidad de las instituciones políticas, gravemente dañadas como consecuencia de los repetidos escándalos y casos de corrupción que salpicaron la gestión pública. Esta reforma comienza primeramente en el sector local con la ley n° 142/1990¹⁶ que supone un aumento de la autonomía financiera de los municipios. En el aspecto puramente contable, esta norma, junto con la ley n° 421/1992¹⁷ y el Decreto Legislativo n°77/1995¹⁸, regulan medidas que vienen a modelar un nuevo sistema contable en las entidades locales.

¹⁵ Ley de 6 de febrero de 1992, relativa a la Administración Territorial de la República.

¹⁶ Ley n° 142/1990 de 8 de junio relativa a la autonomía financiera de los entes locales.

¹⁷ Ley n° 421/1990 de 23 de octubre de reforma de la financiación y contabilidad de provincias y municipios.

¹⁸ Decreto-Legislativo n° 77/95 de 25 de febrero relativa al ordenamiento financiero y contable de los entes locales.

Las reformas principales están relacionadas con el desarrollo de la contabilidad de gestión así como la introducción progresiva de la contabilidad de devengo, la presentación de un balance con todos los activos y pasivos de la entidad y la determinación del resultado en sentido económico. Se crea así un sistema donde coexisten dos bases de reconocimiento: caja modificada para la determinación del resultado presupuestario y devengo para la contabilidad financiera. La articulación entre ambos sistemas se realiza a través de un estado de conciliación donde, partiendo de la contabilidad presupuestaria, se realizan los ajustes necesarios que permiten la obtención del balance y el resultado económico. El formato de los estados financieros se regula posteriormente en la ley n° 194 de 1996¹⁹.

En Alemania coexisten tres modelos contables diferentes en el sector local: el de las entidades típicamente gubernamentales (partida simple y base de caja modificada), el de las entidades que proporcionan servicios cobrando por ellos tasas o tarifas (partida simple y devengo modificado) y el de las entidades periféricas que desarrollan actividades empresariales (partida doble y devengo completo). Esto viene suponiendo un obstáculo para la consolidación de la información contable del conjunto del sector local, cada vez más necesaria debido al considerable crecimiento experimentado durante las últimas décadas por el sector periférico a expensas del sector central. A esta circunstancia hay que añadir la existencia de problemas de ineficiencia e ineficacia tanto en el sector central como en el periférico que adquieren cierta relevancia a principios de los 90.

Estos factores desencadenaron una serie de reformas en el sector local fundamentadas en la filosofía del New Public Management anglosajón. Las reformas comienzan desarrollándose de forma experimental en una serie de municipios y tratan esencialmente de mejorar la eficiencia, la eficacia y la calidad de los servicios públicos, adaptando las técnicas del sector privado. Entre las medidas se encuentran la implantación de una contabilidad de gestión así como el desarrollo de una contabilidad basada en la partida doble y el criterio de devengo en el sector central de la administración local. Se pretende con ello permitir la consolidación de la información contable entre dos sectores, el central y el periférico, con sistemas contables diferentes.

Por lo que respecta a Bélgica, la evolución de la contabilidad local ha estado íntimamente ligada a la evolución de los presupuestos municipales, puesto que hasta 1988 la normativa contable se limitaba a las leyes presupuestarias. Es a partir de 1988 cuando se inicia el proceso de reforma de la contabilidad local, incorporándose los objetivos económico-financieros y de gestión. La reforma de la contabilidad local se inicia impulsada por el Ministerio del Interior, consciente de las deficiencias

¹⁹ Ley n° 194/1996 de 31 de enero.

informativas propias del sistema existente y de la necesidad de los municipios de gestionar mejor sus recursos recortados tras la reforma del sistema de financiación local (Hilgers, 1989, pp. 353-49).

El nuevo modelo contable de las entidades locales de 1995 se inspira en los principios contables del modelo empresarial (Datoussaid, 1992). Entre las características principales de la reforma se encuentran la introducción de la partida doble, la integración en un único sistema del presupuesto y la contabilidad, la introducción del principio de devengo y el registro de amortizaciones y provisiones para el cálculo del resultado.

En Holanda, el primer paso en la reforma de la contabilidad de las entidades locales lo constituyen las normas de 1979 y 1982 en provincias y municipios respectivamente donde se plantea el cambio del sistema de caja modificada existente por el de devengo. Dada la magnitud del cambio previsto, una Comisión de contabilidad inicia en 1989 los trabajos para facilitar la transición hacia la aplicación completa de un sistema más moderno y culminan con la actual Instrucción de Contabilidad de 1994. Entre las causas que explican esta reforma contable se encuentran: la entrada en vigor de la nueva Ley de Municipios en 1994, el desarrollo de un amplio proceso de descentralización administrativa a nivel local y la necesidad de mejorar la técnica presupuestaria, de controlar el déficit público, de aumentar la calidad de los servicios y de incrementar la eficiencia en la gestión.

El nuevo modelo toma como marco de referencia el Código de Comercio aplicable al sector privado, lo que supone un acercamiento al modelo empresarial. Entre las características de esta reforma destacan la consolidación voluntaria de los estados financieros, la valoración a costes históricos, la presentación de un balance, un estado de origen y aplicación de fondos y, acompañando al presupuesto, un Estado de Riesgos que proporcione información sobre contingencias y riesgos no cuantificables. Desde 1997 (Orden de 25 de Agosto de 1997) los municipios holandeses también están obligados a presentar un informe anual donde se describan y evalúen los aspectos relativos a la gestión, la organización y los objetivos y políticas a corto, medio y largo plazo.

En Portugal, la contabilidad local ha tenido un desarrollo propio que principalmente se concreta en la incorporación de la partida doble y la contabilidad analítica a los servicios municipalizados y federaciones de municipios (a través de la Ley 1/1987 y su posterior desarrollo en el DL 226/1993). Aunque las reformas contables comienzan cronológicamente en el sector local, no es hasta el año 1990 en que se inicia la reforma de la contabilidad gubernamental (Ley 8/1990 sobre Bases de Contabilidad Pública y posterior desarrollo en el DL 155/92) cuando los resultados prácticos se ven a nivel local. La publicación en 1997 del Plan Oficial de Contabilidad Pública para la

Administración Central (POCP) abre el camino para la modernización contable del resto de la Administración Local, iniciada en 1998 con la Ley 42/98 de 6 de agosto que establece su sometimiento al POCP. Finalmente, en 1999 se publica el primer plan de cuentas de la Administración Local (POCAL)²⁰ que establece, entre otras, la partida doble, la coexistencia de tres subsistemas (presupuestario, patrimonial y de costes) y la confección de estados financieros como el Balance o la Cuenta de Resultados, en la línea manifestada ya por otros países analizados.

En relación al Reino Unido, las reformas de la contabilidad en los gobiernos locales se producen de la mano de la profesión contable y están estrechamente relacionadas con el logro de un aceptable grado de uniformidad en las prácticas contables. Ya en 1980 el CIPFA²¹ recomienda a los gobiernos locales de Inglaterra y Gales la implantación de los SSAPs. Para facilitar su aplicación, el ASC (1983) emite una guía con categoría de práctica recomendada –SORP²²– que supone un primer paso en la aproximación hacia la contabilidad empresarial. Dado el carácter no obligatorio de las normas emitidas por estos organismos, la heterogeneidad reinante en la información publicada motivó que el propio gobierno, en contra de la propia tradición normalizadora anglosajona, amenazara con regular estrechamente las prácticas contables mediante una propuesta (DOE, 1985). Ante este hecho, el CIPFA decide autoregularse y emite sucesivos Códigos de Prácticas bajo la forma de SORP. La última versión corresponde a 1999²³.

Las reformas a lo largo de esta década se han orientado fundamentalmente hacia una generalización del criterio de devengo mediante un acercamiento a las normas contables del sector privado (SSAPs y FRSS), y hacia una mejora de la contabilidad patrimonial²⁴ para posibilitar una mejor gestión de los activos y el cálculo del coste de los servicios prestados. Las principales novedades son las que atañen al tratamiento contable del inmovilizado y hacen referencia a la activación de los bienes del inmovilizado a diferentes valores dependiendo de su categoría, (incluidas las infraestructuras), la revalorización periódica de los bienes, el reconocimiento de la

²⁰ Con la publicación del POCAL (D-L 54 A/99 de 22 de febrero) los servicios municipalizados quedan acogidos a este régimen y se deroga el anterior.

²¹ Chartered Institute of Public Management and Accountancy.

²² Las SORPs son normas sectoriales emitidas por organismos que han sido reconocidos para este fin por el ASB, ya que los SSAPs –*Statements of Standard Accounting Practices*– y los FRSS –*Financial Reporting Statements*– emitidos por éste son de carácter más universal. Para el sector de las corporaciones locales el organismo responsable de la emisión de SORPs es el Comité Conjunto del CIPFA y el LASAAC (Local Authority –Scotland– Accounts Advisory Committee).

²³ Actualmente existe un nuevo borrador del mismo (ED SORP “*Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2000*”).

²⁴ Anteriormente el inmovilizado se contabilizaba de forma diferente dependiendo del modo en que hubiera sido financiado el elemento. No se contabilizaba la depreciación como tal de los activos, sino el importe de la cuota de amortización de la deuda más los intereses, en el caso de que los activos fueran financiados con deuda (Ellwood, 2001).

amortización para todos los activos fijos, la contabilización de un coste financiero por el mantenimiento del capital calculado sobre un interés nocional -coste de oportunidad-, y la introducción de un ajuste en el Summary Revenue Account para evitar que se genere un déficit presupuestario que hubiera de ser financiado con nuevas transferencias o impuestos suplementarios²⁵.

En Suecia, la normalización contable ha girado en torno a tres aspectos: uniformidad en las prácticas, justicia en la distribución de impuestos y gastos y aproximación al modelo de gestión privada (Bergevörn y Olson, 1989, p. 30). Como motor impulsor de las reformas destaca el papel desempeñado por la Federación Sueca de Municipios, que tradicionalmente ha sido el organismo encargado de la regulación de las prácticas contables. Así, siguiendo las recomendaciones de este organismo regulador, los municipios suecos aplican voluntariamente desde 1986 los principios y prácticas del sector privado (Alserud, 1992, p. 14). Poco después estas prácticas fueron revestidas de rango legal con la Ley de Municipios de 1992. Entre las medidas más importantes destaca la regulación de la consolidación de estados financieros, lo que sitúa el modelo contable sueco un paso por delante del resto de países europeos, donde la consolidación de la información del sector local no se lleva a cabo.

Finlandia, en la línea de Suecia y los países anglosajones y a diferencia de la gran mayoría de países continentales, es un país donde las leyes contables regulan sólo aspectos generales de las prácticas. Los detalles son establecidos por cada municipio a través de una norma propia (Norma Económica). Para favorecer la uniformidad en estas prácticas las organizaciones de municipios (hoy reunidas en la Asociación Finlandesa de Municipios) han elaborado modelos que constituyen prácticas recomendadas, convirtiéndose así en organismos normalizadores con un papel activo en el proceso de innovación contable.

En este país, las reformas contables más recientes se producen con la Ley de Administración Local de 1995 que hace extensiva a los municipios la regulación contable de las empresas privadas (Accounting Act 1992). De esta forma, desde 1997 los gobiernos locales finlandeses poseen un sistema contable donde se combina la contabilidad presupuestaria orientada al control presupuestario, y la contabilidad

²⁵ La idea que subyace en la reforma de la contabilidad del inmovilizado es que debe considerarse la existencia de *diferentes costes para diferentes propósitos* (Jones y Pendlebury, 1996, p.183). De acuerdo con esta postura, a la hora de fijar el nivel de impuestos locales se tienen en cuenta las *provisiones* que, obligatoriamente, deben de dotarse para la devolución de la *deuda contraída*, mientras que a efectos de gestión estas cantidades son sustituidas por la *amortización* para el cálculo del coste económico de los servicios. El sistema es el siguiente: en el resumen de la cuenta de ingresos y gastos (*summary revenue account*) debe figurar el coste económico de todos los activos fijos (amortización más coste de capital), estableciéndose que se anule la amortización después de su reconocimiento para evitar el impacto en las decisiones sobre el nivel de impuestos (CIPFA, 1993; Lapsley y Pallot, 1997), lográndose con ello un efecto inocuo.

financiera orientada a proporcionar información económico-financiera (Balance y Cuenta de resultados) y de gestión (medida del rendimiento financiero y operativo a través de ratios de productividad, eficiencia y eficacia).

El análisis anterior, que hemos presentado de forma resumida en el Cuadro 3, pone de manifiesto la existencia de una relativa uniformidad en los países que están haciendo un esfuerzo de modernización de la contabilidad pública. Así existen una serie de elementos comunes a casi todas las reformas como el desplazamiento en el eje de sistemas de reconocimiento y medida hacia posiciones más próximas al devengo, el desarrollo de la contabilidad patrimonial y la implantación de contabilidad de costes o los instrumentos necesarios para valorar el rendimiento y el coste de los servicios. En definitiva, todas las reformas se orientan hacia el establecimiento de sistemas contables más informativos para la gestión.

Sin embargo no todos los países han llevado a la práctica las reformas de igual manera. Los hay, como España o Bélgica, que han comenzado por la reforma de la contabilidad externa. Por el contrario, los países nórdicos, el Reino Unido, Alemania e Italia han venido manifestando una mayor preocupación por la eficiencia y la eficacia, lo que explica que hayan acometido las reformas comenzando por la implantación de una contabilidad de costes como instrumento de gestión interna, de forma que el sistema contable posibilite el cálculo del coste de los servicios, la medida de rendimiento, la elaboración de indicadores de gestión, etc. (Fuertes y Vela, 2000).

Pero habida cuenta que un buen y completo sistema de información para la gestión pública descansa, además de en el presupuesto, en la contabilidad de costes de orientación interna tanto como en la contabilidad financiera de orientación externa, estos países ha desarrollado, en consecuencia, la contabilidad financiera (patrimonial). Sin embargo la utilidad de toda esta información contable es muy limitada cuando nos enfrentamos al hecho de que la mayoría de los usuarios internos siguen tomando sus decisiones a partir de la información presupuestaria. Por ello, un paso más en el proceso de modernización de la gestión es la introducción del devengo en el sistema presupuestario, de forma que se crea un sistema de información para la gestión compatible y perfectamente integrado, como ha ocurrido en el caso de las corporaciones locales francesas con la M14, o de forma experimental en el municipio alemán de Wiesloch.

Cuadro 3: Reformas contables en las corporaciones locales europeas

PAÍS	MARCO REFERENCIA ACTUAL	ORGANISMO IMPULSOR	ESTÍMULOS	CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES	FUENTE
ESPAÑA	<ul style="list-style-type: none"> - Instrucción de Contabilidad para la admón. Local de 1990 (aplicable desde 1992) - Nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 1994 	<ul style="list-style-type: none"> - La propia Administración: Ministerio de Economía y Hacienda (Intervención General de la Administración del Estado) 	<ul style="list-style-type: none"> - La consideración del modelo contable empresarial como doctrina dominante. - La influencia del modelo contable anglosajón. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ampliación de los objetivos (presupuestarios + económico-financieros). - Articulación del sistema presupuestario y la contabilidad a través del Plan de Cuentas. - Partida doble. - Devengo (limitado a la contabilidad financiera) - Presentación de Balance (activos y pasivos) y Cuenta de Resultados. 	<ul style="list-style-type: none"> Vela (1996a) Montesinos y Vela (1996)
FRANCIA	<ul style="list-style-type: none"> - Instrucción M14 (aplicable desde 1997) 	<ul style="list-style-type: none"> - La propia Administración: Ministerio de Economía y Finanzas (Conseil National de la Comptabilité) 	<ul style="list-style-type: none"> - Descentralización territorial. - Problemas y escándalos financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> - Adaptación al Plan Contable de 1982. - Generalización partida doble y devengo. - Práctica de amortizaciones y provisiones para determinados municipios. (+ 3500 habitantes) incluso en el presupuesto. 	<ul style="list-style-type: none"> Mariel y Moraud (1994) Thevenot (1994) Demeestère (1994)
ITALIA	<ul style="list-style-type: none"> - Ley 142/1990 - Ley 421/1992 - Decreto legislativo 77/95 - Ley nº 194 /1996 	<ul style="list-style-type: none"> -La propia Administración. 	<ul style="list-style-type: none"> - Escándalos y problemas financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> - Coexistencia de dos sistemas: <ul style="list-style-type: none"> -Presupuestario (caja modificada) -Económico-financiero(devengo) - Se parte de la contabilidad presupuestaria para obtener los datos del Balance y Cuenta de Resultados. - La integración se hace a través de un Estado de Conciliación. - El diseño del sistema hace prescindible el uso de la partida doble. 	<ul style="list-style-type: none"> Caperchione (1997)

PAÍS	MARCO REFERENCIA ACTUAL	ORGANISMO IMPULSOR	ESTÍMULOS	CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES	FUENTE
ALEMANIA	-Proyecto "New Control Model"	- (KGT's) ²⁶ - Federación de ciudades Städtetag Baden-Württemberg - Bertelsmann-Stiftung (Fundación Bertelsmann)	- Presión fiscal - Ineficiencia e ineficacia existente. - Necesidad de consolidación entre sector central y periférico.	- Descentralización del sector local a través de la creación de centros de responsabilidad. - Reintegración del sector periférico en dicha estructura. - Implantación de contabilidad por partida doble y devengo similar a la del sector periférico. - Implantación de una contabilidad de gestión en ambos sectores.	Lüder (1994a) Vela (1995a)
BÉLGICA	- Royal Decree of August 2nd of 1990 (en vigor desde 1995)	-La propia Administración: Ministerio del Interior.	- Preocupante situación financiera.	- Inspirado en los principios contables del modelo empresarial. - Integración en un único sistema de la contabilidad presupuestaria, financiera y patrimonial. - Partida doble - Presentación de Balance y Cuenta de Resultados. - Contabilización de amortizaciones y provisiones.	Hilgers (1989) Datoussaid (1992) Norverto et al. (1995)
HOLANDA	- Instrucción de Contabilidad de 1994 (aplicable desde 1995)	- La propia Administración: Ministerio del Interior (Comisión para las disposiciones de contabilidad –Commissie voor de comptabiliteitsvoorschriften).	- Control déficit público. - Mejora eficiencia en la gestión. - Mejora calidad servicios.	- Consolidación voluntaria. - Presentación de Balance, Cuenta de Resultados, Estado de origen y aplicación de fondos, Estado de riesgos. - Informe de objetivos y políticas a corto, medio y largo plazo.	Bac (1996) Schouten (2001, 21-23)

²⁶ Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung

PAÍS	MARCO REFERENCIA ACTUAL	ORGANISMO IMPULSOR	ESTÍMULOS	CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES	FUENTE
FINLANDIA	- Ley de Municipios de 1995 (en vigor desde 1997)	- La propia Administración (Norma Económica) - Federación finlandesa de municipios (recomendaciones)	- Mejora de la información para la gestión - Influencia de la contabilidad empresarial - Posibilitar la consolidación de los estados financieros - Facilitar la comparación de la información contable (sector público y privado)	- Incorporación de la contabilidad financiera - Presentación de Balance y Cuenta de Resultados - Indicadores de Rendimiento - El nuevo sistema se basa en el modelo del coste histórico de la contabilidad empresarial.	Monsen y Näsi (1996)
PORTUGAL	-- Plan Oficial de Contabilidad Pública (DL 232/97) - Plan Oficial de Cuentas de las Administraciones Locales (DL 54-A/99) en vigor a partir del 2000	-La propia Administración: Ministerio de Finanzas (Dirección General de la Contabilidad Pública)	- Mejora de la información - Mayor uniformidad en la regulación de la contabilidad(existencia de diversos planes de cuentas sectoriales) - Adaptación de la Admón. Local al Plan Oficial de Contabilidad - Homogeneización de la información contable en el sector local (al contemplarse un único marco para todas las autarquías, incluidos los Servicios Municipales y Federaciones de Municipios)	- Partida doble - Coexistencia de los sistemas de contabilidad presupuestaria, patrimonial y de costes. - Presentación de Balance y Cuenta de Resultados - Dos cuerpos independientes de principios para el presupuesto y la contabilidad. - Régimen especial para entidades que no superen un límite de recursos globales manejados.	Requena y Carrasco (1995) Aíbar y da Silva Fernández (1999)

PAÍS	MARCO REFERENCIA ACTUAL	ORGANISMO IMPULSOR	ESTÍMULOS	CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES	FUENTE
REINO UNIDO	Código de prácticas de 1999 (SORP).	- CIPFA	<ul style="list-style-type: none"> - Control del gasto - Escasa uniformidad en las prácticas - Mejora de la gestión. 	<ul style="list-style-type: none"> - Generalización del devengo. - Nuevo tratamiento contable del inmovilizado: - Recomendación de la práctica de amortizaciones, incluso para las infraestructuras (sistema de contabilidad de renovación “<i>renewal accounting</i>”) y provisiones (adaptación al FRS 12: “Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes”). - Tratamiento contable de la financiación privada de las infraestructuras de acuerdo al “Private Finance Initiative”. 	Lapsley (1994) CIPFA (1999)
SUECIA	En 1986 los municipios comienzan a adoptar voluntariamente las prácticas y principios del modelo empresarial	- Federación Sueca de Municipios	<ul style="list-style-type: none"> - Problemas - financieros - Búsqueda de la eficiencia y la eficacia. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fuerte aproximación al modelo contable empresarial - Principios de devengo, imagen fiel y prudencia. - Presentación de balance (activos y pasivos) y cuenta de resultados - Coordinación de la contabilidad externa con la interna. - Regulación de la consolidación de estados financieros 	Swedish Association of Local Authorities (1986a), (1986b)

5.2.- LAS REFORMAS CONTABLES EN LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL

La modernización de la contabilidad pública en el ámbito de los gobiernos nacionales se ha producido en numerosos países europeos, si bien no al mismo nivel, puesto que en la gran mayoría de ellos la modernización se ha limitado a la contabilidad, como ha ocurrido en España, Suecia, Finlandia, Portugal. En Suecia, como parte de las reformas de la nueva gestión pública, las agencias adoptaron la contabilidad en base al devengo entre 1991 y 1994. En Finlandia, como parte de las reformas de similar naturaleza, el gobierno central adoptó la contabilidad de devengo en 1998. Portugal se suma al proceso de modernización en 1990 y más recientemente, en 1997 se elabora el Plan Oficial de Contabilidad Pública como instrumento de normalización contable en el sector público, quedando patente la influencia española ejercida en el proceso luso. Italia, por el contrario, ha dado prioridad a la implantación de un sistema de contabilidad de costes en la Administración central, más que al desarrollo de una contabilidad patrimonial. Francia también se suma a esta tendencia modernizadora a través de todo un conjunto de reformas que giran en torno a tres ejes fundamentales: la renovación del proceso presupuestario y la organización administrativa, la reforma de la contabilidad patrimonial mediante la generalización del devengo y el perfeccionamiento de los sistemas de análisis de la gestión y resultados mediante la generación de indicadores de actividades y costes.

Pero, sin duda, las reformas más importantes que atañen a un gobierno nacional, por el alcance de las mismas, son las que ha llevado a cabo el gobierno británico en sus ministerios –departamentos-, a través de la iniciativa *Resource Accounting and Budgeting* (Cm2929, 1995). En Holanda también se está estudiando la posibilidad de introducir una iniciativa como la británica y la neozelandesa (primer país en integrar en una misma base el presupuesto y la contabilidad). El gobierno holandés, aunque consciente de los beneficios que aportaría a la gestión financiera una reforma de esta índole, ha preferido sin embargo postergarla para un futuro, inclinándose por conceder prioridad a otro tipo de reformas a corto plazo como la transformación de las cuentas al euro, o los problemas que pudieran derivarse del tan manido y ya tan superado “efecto 2000”. Por estas razones el gobierno holandés sigue manteniendo un sistema presupuestario basado en el criterio de caja, si bien está promoviendo la gestión orientada a los resultados mediante la implantación de un sistema integrado de presupuesto y contabilidad en base común de devengo para los organismos gubernamentales independientes. En la actualidad, dentro del sector público, únicamente las agencias utilizan este modelo de gestión orientado a los resultados junto al sistema contable y presupuestario sobre la base del devengo completo (Korte y Liekerman, pp.15-16).

Las reformas acometidas en Francia y en el Reino Unido son objeto de una descripción más minuciosa en los apartados siguientes, análisis que consideramos justificado, entre otras, por las siguientes razones:

1. Francia y el Reino Unido constituyen, dentro del ámbito europeo, dos buenos ejemplos de países pertenecientes a tradiciones contables diferentes: la anglosajona, y la continental. La pertenencia del país británico al área de influencia anglosajona justifica, en gran medida, la adopción de las medidas contables actuales siguiendo el ejemplo de Nueva Zelanda.
2. Francia ha ejercido una notable influencia en el desarrollo contable de nuestro país, fundamentalmente representada por la adopción del Plan General como instrumento de normalización. Esta influencia ha favorecido la proximidad entre ambos sistemas contables lo que convierte a ambos países en referencia recíproca casi inmediata, por encima de cualquier otro país.
3. La amplitud de las medidas adoptadas en el Reino Unido y sus importantes implicaciones han convertido a este país en el único de la Unión Europea que ha optado por la aplicación del devengo de forma general en el gobierno central

5.2.1 El caso de Francia: la renovación de la contabilidad del Estado

La cuenta general de la Administración de Finanzas de 1999 (en adelante CGAF), marca la primera etapa del cambio de la contabilidad del Estado hacia un sistema de reconocimiento de las operaciones que excede el mero registro de los flujos de caja para abarcar los movimientos que afectan a la situación financiera del Estado, en una óptica mucho más próxima al devengo. De esta forma se alinea con un gran número de países desarrollados y organismos internacionales (IFAC) en un claro intento de mejorar la comparabilidad de la información contable pública, mejora justificada, según el estado francés, por la necesidad de comparar las economías nacionales, tanto entre los países de la zona euro como con el exterior (DGCP, 1999, p. 4).

Aunque la normativa básica que regula la contabilidad pública del Estado sigue siendo la misma que existía a comienzos de la segunda mitad del siglo XX (la Ley Orgánica del Presupuesto de 1959 y el Reglamento General de la Contabilidad Pública de 1962), a lo largo de los años se han ido introduciendo diversas modificaciones orientadas fundamentalmente a completar la presentación de las operaciones patrimoniales y a adaptar la nomenclatura contable a los diferentes Planes Generales de Cuentas vigentes en el sector privado (Montesinos, 1995, p. 206). El actual plan contable del Estado, en vigor desde el 1 de enero de 1988, es una adaptación del plan privado de 1982 y permitía presentar una primera aproximación de balance y resultado patrimonial. Sin embargo, a pesar de las sucesivas modificaciones, la descripción del patrimonio del Estado era incompleta, y tampoco era posible el cálculo de costes y su seguimiento,

aspectos imprescindibles en la moderna gestión pública. A esto hay que sumar también la dificultad existente para articular los saldos contables derivados de la contabilidad pública con los agregados producidos por la contabilidad nacional, elaborados con el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95) sobre la base del devengo.

Todas estas insuficiencias y críticas al sistema contable existente, junto a la necesidad de renovar el proceso presupuestario y modernizar la gestión pública, desencadenan en noviembre de 1997 el comienzo de una serie de trabajos denominados genéricamente “Contabilidad Patrimonial de Estado”. Posteriormente, esta labor de estudio se plasma en un informe que recoge las principales directrices de la reforma de la contabilidad del Estado emitido en 1998 y, finalmente, el año 1999 ve nacer los primeros efectos de la renovación del sistema contable y presupuestario y su evolución hacia la contabilización de los aspectos patrimoniales a imagen de la contabilidad empresarial. De esta forma, el perímetro de las operaciones registradas en la contabilidad se amplía para recoger todos los activos y pasivos del Estado: el registro y valoración de todas las inversiones, de todo el inmovilizado, la constitución de provisiones para los derechos de cobro fiscales, la descripción de la deuda conforme a las normas europeas y una presentación de los riesgos y compromisos futuros del Estado. Este es el primer paso de una reforma más amplia cuya finalidad es la de dotar al Estado de un instrumento capaz de medir la eficiencia y eficacia de sus actividades y la transparencia de sus cuentas.

Las reformas emprendidas giran en torno a tres ejes estrechamente unidos: el presupuesto y la organización presupuestaria, la contabilidad patrimonial y los sistemas de análisis de la gestión y los indicadores de la actividad y los resultados (DGCP, 1999, p. 6).

a) El presupuesto y la organización de los servicios

La contabilidad presupuestaria deberá progresivamente incorporar las informaciones relativas a los actores y los programas, con el fin de proporcionar información clara sobre la asignación de los recursos y mejorar el seguimiento de la eficacia de las políticas públicas. También se confiere a los gestores una gran autonomía de gestión a cambio de un alto compromiso en términos de resultados. Por último, y en lo que a la organización administrativa se refiere, las reformas se encaminan a reforzar la responsabilidad de los gestores, a quienes se asignan los medios y actividades perfectamente identificados junto a los mecanismos de control y retroalimentación, permitiendo en todo momento la evaluación de los progresos realizados.

b) La contabilidad patrimonial

Las reformas de la contabilidad del Estado hacen referencia a tres aspectos principales:

1. Adopción de un nuevo hecho como desencadenante del registro de las transacciones, sustituyendo el momento del cobro o pago por el momento en que se constatan el derecho o obligación (principio de derechos constatados). Uno de las novedades más importantes que se deriva de este hecho es el cambio producido en la contabilización de la deuda, ya que se incorpora la periodificación de los ingresos y gastos financieros. La finalidad de esta medida es mejorar la imagen fiel y armonizar la contabilidad del Estado con las normas de contabilidad europea del SEC 95. Esto significa un desplazamiento desde una posición de caja hacia una posición más próxima al devengo, dentro del abanico de soluciones que hay entre los sistemas de reconocimiento y medida.
2. Ampliación del perímetro de operaciones registradas y elementos reconocidos en los estados financieros para describir, de una forma más completa, todos los activos y pasivos del Estado, introduciendo todas las correcciones valorativas necesarias para representar la imagen fiel de su situación financiera y patrimonial. Entre las medidas específicas destacan:
 - i.* la modificación de la nomenclatura de las cuentas de inmovilizado para asegurar el registro y valoración de todos los bienes de inmovilizado material, incluidas las infraestructuras (aunque no todos son objeto de amortización, que se establece en función de la categoría del bien²⁷);
 - ii.* la creación de provisiones sobre la parte no recuperable de los derechos de cobro fiscales;
 - iii.* la valoración de las participaciones del Estado en las diversas sociedades, no por la situación neta sino en función de la cuota-parte del capital detentado, utilizándose, en la medida de lo posible, la información derivada de las cuentas consolidadas en lugar de los estados financieros de las sociedades;

²⁷ Se distinguen tres categorías de bienes dentro del inmovilizado material:

- a) Los bienes inscritos en el Cuadro General de Propiedades del Estado (terrenos, bosques, edificios civiles y militares). Se revalúan anualmente para reflejar su valor de mercado. No se amortizan, salvo los militares, que se amortizan en su totalidad cada año.
- b) Los bienes no inscritos en el anterior Cuadro General (Trabajos sobre edificios culturales e históricos e infraestructuras). Se amortizan.
- c) Otro inmovilizado material (equipamiento, material). Se amortizan.

iv. presentación de información detallada en un anexo específico fuera del Balance sobre los compromisos futuros cuya cuantía o desenlace se considere incierto.

3. Adaptación a las nomenclaturas contables existentes (PGC y contabilidad nacional) y presentación de la información más próxima a los estados financieros de las empresas.

c) *Los sistemas de análisis de la gestión y los indicadores de actividad y resultados.*

Gran parte del éxito de esta reforma reposa en el desarrollo de nuevos útiles informáticos capaces de registrar y generar toda una serie de información complementaria necesaria. Uno de estos aspectos es precisamente la integración en el sistema informático de conceptos como los indicadores de actividad y costes, que permitirán crear un sistema de análisis de resultados y de medida de la eficacia de la gestión pública.

Los beneficios que el conjunto de tales reformas pretende aportar son fundamentalmente tres: se dota al Estado de un instrumento que, a la luz de todos aquellos interesados en las finanzas públicas, le permite verificar mejor la transparencia de sus cuentas; se logra una mejora de la información económica dentro del sistema de información contable estatal que permitirá el cálculo de costes y, finalmente, se facilita la articulación de los saldos contables con los agregados de la contabilidad nacional.

La reforma de la contabilidad del Estado en Francia, dista mucho de la que se ha producido en el Reino Unido en cuanto a la articulación entre el presupuesto y la contabilidad patrimonial. En el caso francés el gobierno no ha optado por pasar a una unificación completa de los procesos presupuestarios y contables como sí lo ha hecho el británico. Se mantiene pues un *sistema híbrido* que articula una contabilidad presupuestaria, donde se presentan los saldos de caja, con una contabilidad patrimonial más próxima al devengo modificado.

5.2.2.- El caso del Reino Unido: la contabilidad y el presupuesto de recursos

En Julio de 1995, el gobierno británico anunció la introducción de la *contabilidad de recursos* en 1998 y del *presupuesto de recursos* en el año 2000. También se sugirió al Parlamento un cambio similar en la base de aprobación del presupuesto y en la forma en que el gobierno informaba y rendía cuentas al Parlamento. La “contabilidad de recursos” y el “presupuesto de recursos” son dos términos utilizados para describir un

conjunto de medidas contables y presupuestarias que configuran un marco contable y presupuestario integrado. Los dos términos son definidos respectivamente como:

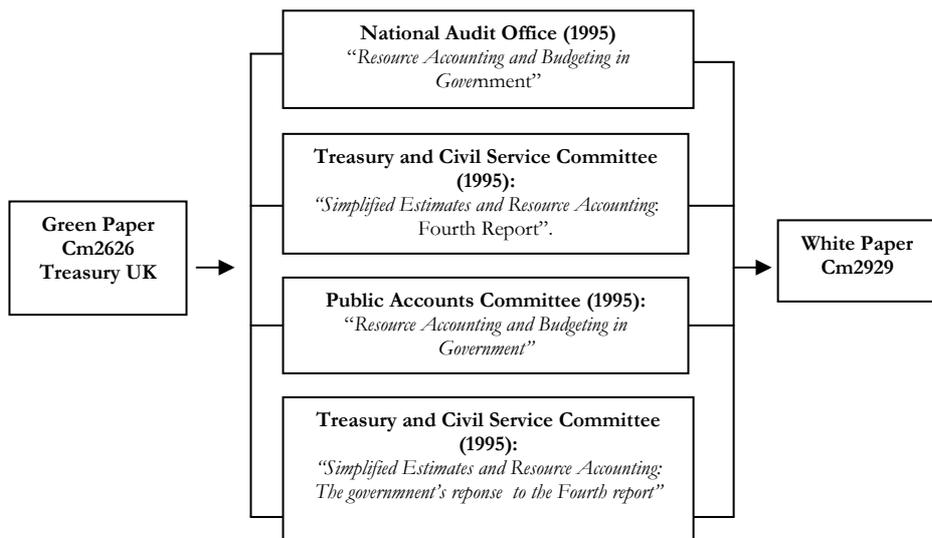
“el conjunto de técnicas contables basadas en el devengo para informar sobre el gasto del gobierno central y un marco para el análisis del gasto en base a las metas y objetivos departamentales, relacionándolos con los outputs cuando sea posible”

y

“la planificación y el control del gasto público sobre las base de una contabilidad de recursos” (Cm2929, p. 49).

El anuncio de 1995 fue la culminación de un proceso de discusión que se prolongó 18 meses. Comenzó en Noviembre de 1993 cuando el Ministro del Tesoro, como parte de sus propuestas presupuestarias, anunció la introducción de la contabilidad de recursos en los siguientes 3-5 años. Al año siguiente se elaboró un libro verde – *Green Paper “Better Accounting for the Taxpayer’s Money”*, (Cm2626 1994)- que sentó las bases iniciales y abrió un periodo de consultas que finalizó en 1995 (Fig. 4). Finalmente en Julio de 1995 se publicó el libro blanco que estableció las decisiones definitivas *White Paper “Better Accounting for the Taxpayer’s Money”*, (Cm 2929, 1995).

Figura 4: Pronunciamientos oficiales. Periodo de consultas.



El nuevo sistema supone el abandono de la tradicional base de caja tanto en la aprobación del presupuesto como en la presentación de la información del gobierno al Parlamento. Entre los principales beneficios derivados de la aplicación de una base común de devengo al presupuesto y la contabilidad hay que destacar el hecho de que el ciclo completo de planificación–presupuestación-control y rendición de cuentas quede completamente integrado; se pretende así mejorar la gestión pública y la economía, eficiencia y eficacia para los contribuyentes (Cm2929):

- haciendo que los encargados de elaborar las políticas se centren más en los recursos consumidos y no tanto en las salidas de caja;
- tratando los gastos de capital y corrientes de la forma que mejor refleje su diferente trascendencia económica;
- incentivando un mayor énfasis en los outputs y en el logro de las metas y objetivos.

Entre las razones que justifican la introducción de estos cambios Likierman (1996, p. 313) apunta varias: los vínculos con un programa continuo de reforma de la gestión pública, el desarrollo hacia la contabilidad de devengo producido en el resto del sector público británico, las reconocidas limitaciones de la contabilidad de caja, y la influencia ejercida por los cambios llevados a efecto en otros países, especialmente Nueva Zelanda, que fue el país pionero en este tipo de reformas.

En relación con el programa continuo de reforma del sector público, la preocupación del gobierno central ha sido desde hace tiempo el establecimiento de medidas de rendimiento y vínculos sistemáticos entre inputs y outputs. La importancia que se concede a la relación entre la cantidad gastada y lo que se obtiene por el gasto tiene su origen directo en la Iniciativa de Gestión Financiera –FMI (Cm 8616), cuyo objetivo era promover en cada departamento una organización y un sistema en el que los gestores de todos los niveles tuvieran: a) una visión clara de sus objetivos y los medios para valorar los outputs y el rendimiento con relación a los mismos; b) una responsabilidad definida en el uso de los recursos asignados y c) la información necesaria (especialmente sobre costes) para ejercer su responsabilidad.

Por lo que se refiere a la segunda influencia, los diferentes entes que configuran el sector público (industrias nacionalizadas, gobiernos locales, el Servicio Nacional de Salud, Fondos Comerciales, órganos no departamentales, y agencias ejecutivas) han ido sumándose paulatinamente a lo largo de esta década a la corriente de implantación de la base de devengo. Únicamente los servicios centrales del gobierno mantenían la contabilidad de caja hasta la actual reforma.

Entre las medidas específicas adoptadas las principales hacen referencia a: el nuevo marco de control, la revisión de la previsión anual de gastos del gobierno central (PES²⁸), la aprobación anual del presupuesto por el Parlamento, la contabilización del activo fijo, los estados contables, el perímetro de consolidación de la información departamental y el organismo responsable de la regulación contable.

Con relación al nuevo marco de control, el gobierno pasa a considerar el control del gasto público bajo una doble dimensión –recursos y tesorería– y propone a los departamentos la elaboración de un *presupuesto de recursos*²⁹. La agregación del mismo para cada departamento, junto a determinados componentes de gasto no atribuibles directamente a los mismos da lugar a un nuevo agregado: el Control Total de Recursos. Las necesidades financieras para hacer frente a estos planes dan lugar a las necesidades de tesorería de cada departamento, que de forma agregada suponen las Necesidades Totales de Financiación.

Con respecto a los presupuestos anuales, la introducción del presupuesto de recursos significa cambiar la forma en que los inputs son tratados (fundamentalmente el gasto de capital). El cambio de enfoque a favor de los logros y resultados significa que también influirán en las decisiones sobre la asignación de los recursos. Para ello, se propone que los departamentos redacten planes anuales donde se valoren los flujos financieros por ambos criterios, caja y devengo, que identifiquen claramente el gasto corriente y el de capital, y que indiquen cómo los recursos asignados en el presupuesto contribuirán al logro de las metas del departamento.

Para informar al Parlamento se propone cambiar las cuentas existentes (Appropriations Accounts) por una Cuenta de Recursos para cada departamento. Las reformas también afectarán a la forma en que el parlamento aprueba el gasto público. En lugar de presentar un único presupuesto de tesorería, se presentará un presupuesto de devengo junto con otro de tesorería.

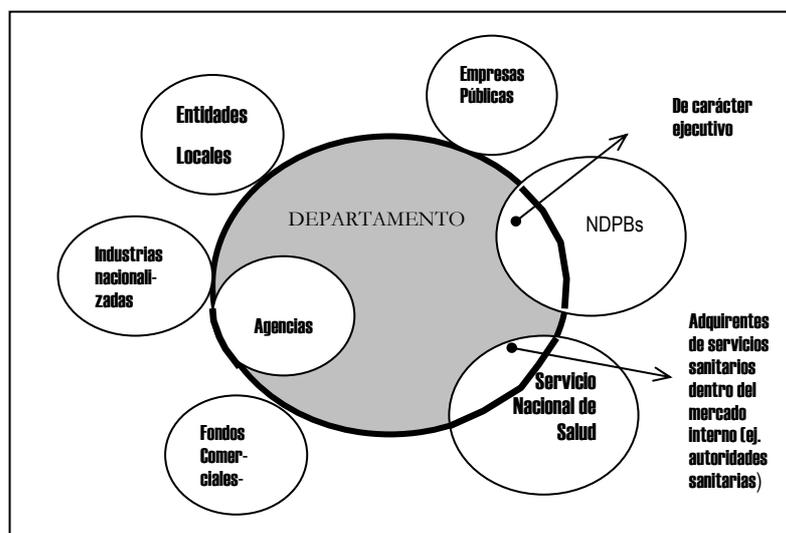
Entre las medidas propiamente contables que la reforma implica destaca la adopción de los principios de contabilidad generalmente aceptados, el cambio en la contabilización de los activos fijos, que deben reconocerse y amortizarse tanto en la contabilidad como en el presupuesto, y el establecimiento de nuevos estados financieros anuales que conforman la Cuenta de Recursos de cada departamento. Esta cuenta abarca a los departamentos en sí y a todos los organismos dependientes que se han definido dentro

²⁸ Public Expenditure Survey.

²⁹ Está formado por los costes corrientes (en base de devengo) del departamento + gastos de capital (amortización y coste de capital) + gastos de programas (en base de devengo).

del perímetro de consolidación, como las agencias Next Steps y algunos NPDBs³⁰ (Fig. 5).

Fig. 5: Perímetro de consolidación contable en los departamentos



Una vez fijadas las líneas de la reforma, y para facilitar el desarrollo y la puesta en marcha de la contabilidad de recursos, en 1996 el gobierno británico estableció el Financial Reporting Advisory Board –FRAB. Se trata de un organismo independiente y de carácter consultivo creado para garantizar que las normas y prácticas contables adoptadas de la profesión contable han sido adaptadas apropiadamente al sector central del gobierno británico y al suministro de información para el parlamento.

La implantación de la contabilidad y el presupuesto de recursos se ha venido realizando de forma escalonada desde 1997 y se completará en el año 2001 según el siguiente calendario previsto por el gobierno británico:

³⁰ Las Agencias Ejecutivas surgen como consecuencia de la estrategia Next Steps y no son sino una forma de organización de los propios departamentos, por ello pertenecen a los mismos. Los NPDBs (Non Public Departmental Bodies) o QUANGOS son órganos que no pertenecen a los departamentos. Se crean para la realización de tareas ejecutivas que no necesitan ser realizadas por el gobierno. Hay tres categorías diferentes: a) organismos con funciones ejecutivas, administrativas, reguladoras o comerciales; b) Comités y comisiones consultivos, y c) Tribunales y otros cuerpos judiciales (Pliatzky, 1992).

Abril 1997	Comienza la aplicación en algunos departamentos
Abril 1998	Fecha límite para la aplicación a todos los departamentos
Año 1999-2000	Publicación de los primeros documentos y presentación al Parlamento
Año 2000	Elaboración del primer presupuesto anual sobre la base de devengo
Año 2001-02	Presentación por los departamentos de las primeras estimaciones de gasto completamente elaboradas sobre la base de devengo, sujetas a aprobación parlamentaria

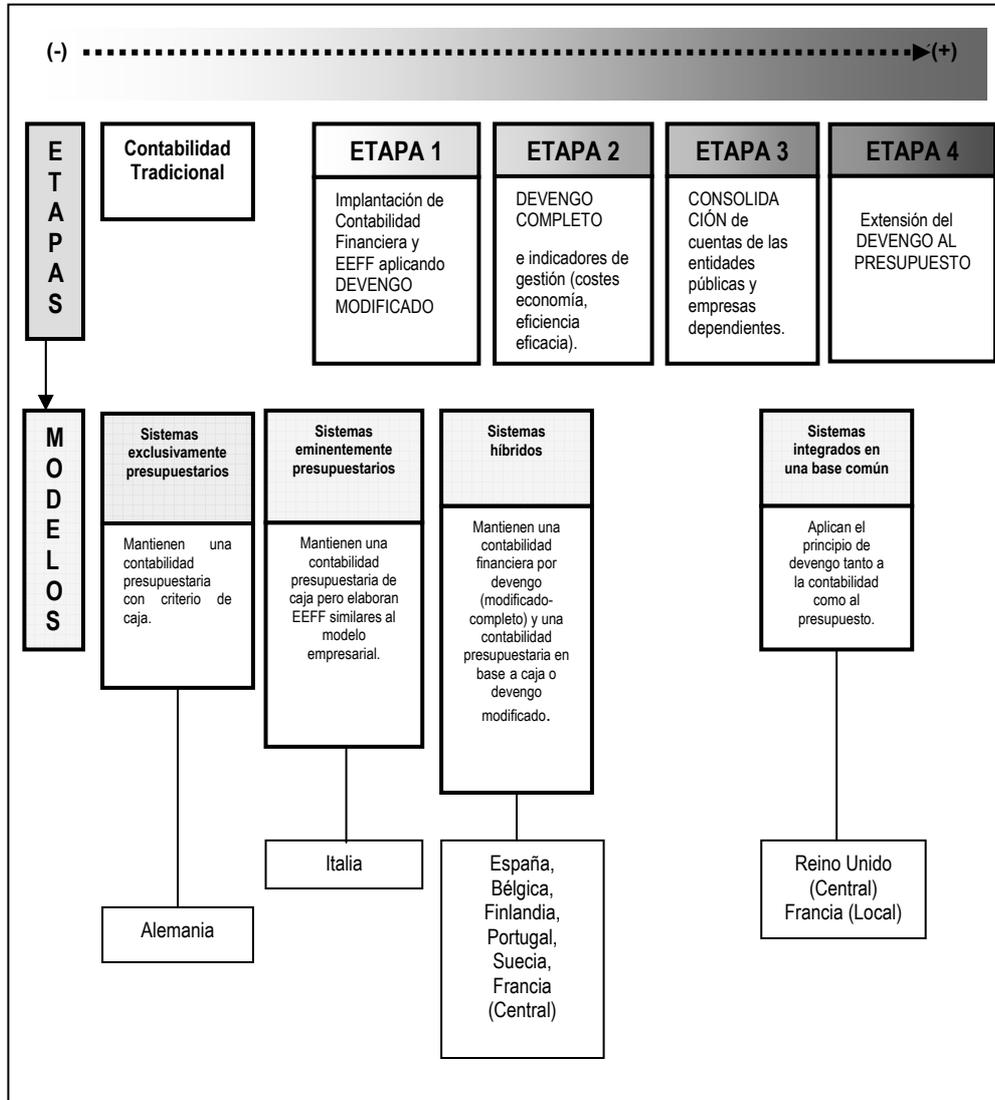
6. CONVERGENCIA Y HETEROGENEIDAD: CARACTERÍSTICAS ACTUALES DEL PROCESO DE MODERNIZACIÓN CONTABLE.

De todo el análisis anterior podemos extraer que tanto la convergencia como la heterogeneidad son dos atributos que se aprecian conjuntamente en el ámbito contable actual de la UE. Convergencia en el mundo de las ideas y valores; heterogeneidad en el mundo real de las prácticas contables. ¿Qué quiere decir esto realmente? Sencillamente, que existe un convencimiento generalizado del valor de la contabilidad de devengo en la gestión pública -muestra de ello es el considerable volumen de bibliografía que surge del ámbito académico en esta línea y el hecho de que las iniciativas normalizadoras de la mayoría de los gobiernos y organismos profesionales siguen la misma; así es fácilmente comprensible que las reformas contables a nivel nacional, regional o local hayan tomado como modelo común de referencia el modelo empresarial. Sin embargo, a la par que esto sucede, también existe una patente diversidad en lo tocante a las prácticas contables puesto que el camino que hay que recorrer entre los sistemas tradicionales y los sistemas modernos es largo y debe realizarse paulatinamente, de forma que se facilite la consolidación de los cambios, lo que en algunos países implica un periodo de adaptación más largo que en otros. Este camino, como apunta Caperchione (2000, p. 77), no está exento de obstáculos ni costes; además, como ponen de manifiesto Fuertes y Vela (2000) o Likierman (1995, p.566), el proceso no puede aislarse del entorno específico propio de cada país que le confiere matices particulares dependiendo de las motivaciones o la prioridad que se otorgue a unos usuarios y objetivos de la información contable sobre otros.

Por ello en la actualidad nos encontramos con una diversidad de modelos contables que reflejan distintas etapas de desarrollo en el proceso de modernización de la contabilidad que va desde la contabilidad tradicional de caja por partida simple a la contabilidad pública por partida doble basada en el devengo (Fig. 6). Esto entraña una dificultad para cualquier intento de comparación que quiera realizarse de la información contable entre mismos niveles de administración de diferentes países, algo que debería

tenerse en cuenta en determinados casos como, por ejemplo, en la asignación de los fondos europeos o en la valoración de la competitividad entre los gobiernos nacionales y locales sobre la base del imperativo de competitividad y productividad impuesto por la europeización y la internacionalización.

Figura 6: Etapas en el proceso de modernización contable y diversidad de modelos contables resultantes.



ANEXO 1**ABREVIATURAS RELATIVAS A LOS ORGANISMOS PROFESIONALES Y SUS NORMAS, AGRUPADAS POR PAÍSES.**

PAÍS	ORGANISMO		NORMAS	
Australia	AARF	Australian Accounting Research Foundation	SACs AASs	Statement of Accounting Concepts Australian Accounting Standards.
Canadá	CICA-PSAB	Canadian Institute of Chartered Accountants (Public Sector Accounting Board)	PSASs	Public Sector Accounting Standards.
Estados Unidos	FASB	Financial Accounting Standards Board	SFASs	Statements of Financial Accounting Standards/Concepts
	FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board	SFFASs SFFACs	Statements of Federal Financial Accounting Standards/Concepts
	GASB	Governmental Accounting Standards Board	GASBSs	Governmental Accounting Standards Board Statements
Nueva Zelanda	NZSA= ICANZ	New Zealand Society of Accountants = actualmente es el Institute of Chartered Accountants of New Zealand	SSAPs	Statements of Standard Accounting Practices.
	SOLGM	Society of Local Government Managers		
Reino Unido	ASB	Accounting Standards Board	SSAPs FRSs	Statements of Standards Accounting Practices Financial Reporting Standards.
	CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	SORPs	Statement of Recommended Accounting Practice.
	LASAAC	Local Authority (Scotland) Accounting Advisory Committee		
	FRAB	Financial Reporting Advisory Board		
Internacional	IASC	International Accounting Standards Board	IASs	International Accounting Standards
	IFAC-PSC	International Federation of Accountants – Public Sector Committee	IPSASs	International Public Sector Accounting Standards.