

Introducción

*"Lo último que se sabe cuando se realiza un trabajo es por dónde empezar".
(Blaise Pascal)*

La contabilidad pública ha presenciado en las últimas dos décadas un auge notable, manifestado tanto por el interés académico y la riqueza literaria que ha generado, como por la prolija labor normativa que han desarrollado los gobiernos nacionales y locales en los países de la OCDE . Ello ha sido debido, en gran medida, al impulso ejercido por la profesión contable y por el mundo académico. La proliferación de comités dedicados exclusivamente al sector público en el seno de los organismos profesionales, tanto nacionales como internacionales, y la creación de líneas de investigación específica dedicadas a la contabilidad pública, son dos factores que han contribuido de forma especial a esta evolución: el primero en la modernización de los sistemas contables públicos y el segundo en el análisis y divulgación de los mismos en el plano internacional. Resultado de todo ello es el hecho de que en la actualidad la contabilidad pública es objeto de un grado de atención e interés similar al resto de especialidades de la disciplina contable, como la contabilidad empresarial, la contabilidad internacional, la contabilidad de gestión o la auditoría. Así, hoy por hoy, los principales foros de discusión contable nacionales y europeos (ASEPUC, AECA, EAA, EIASM etc.) cuentan con una sección reconocida para la contabilidad y la gestión del sector público, sin olvidar la creación de foros específicos como el CIGAR (Comparative International Governmental Accounting Research), que trata de impulsar la dimensión internacional de la contabilidad pública, lo que constituye sin duda un nuevo impulso en la evolución de la investigación en esta materia.

La modernización de la contabilidad pública supone un cambio sustancial en la forma de entender la misma, que se materializa en la ampliación de su contenido con la incorporación adicional del subsistema económico-financiero y patrimonial. Así, hemos asistido al avance progresivo desde los tradicionales sistemas puramente presupuestarios, orientados al control de legalidad y la rendición de cuentas, hasta los más innovadores sistemas de presupuesto y contabilidad integrados en una base común de devengo. Este desarrollo se halla muy ligado al marco de modernización general de la gestión y las instituciones públicas que han llevado a cabo los distintos países europeos durante la última década, a instancias, entre otras razones, de los requerimientos de construcción de la Europa común y de la implantación de una moneda única. Por ello, entendemos que cualquier estudio que tenga por objeto analizar las reformas contables en países miembros de la UE, no puede obviar una referencia obligada al contexto de modernización de la gestión pública.

Las fuertes interrelaciones existentes a nivel internacional, bien de carácter económico, social o cultural, han puesto de manifiesto que en el desarrollo de este proceso de cambio y modernización, numerosos conceptos e ideas han traspasado las fronteras nacionales del país de origen y se han exportado para su implantación en otros países. Muestra de ello es lo que ha ocurrido con el modelo anglosajón del *New Public Management*, que procedente del Reino Unido se ha extendido a toda Europa y fundamentalmente a los países del norte; o con el modelo de la *contabilidad de recursos* del gobierno central británico, que ha sido importado de Nueva Zelanda. Esto viene a significar que la contabilidad pública también adquiere una dimensión internacional que no puede obviarse y que justifica el que la misma se aborde desde una perspectiva multinacional, al igual que ha venido ocurriendo con la contabilidad financiera.

Así pues, la evolución de la contabilidad pública se define en función de su doble dimensión: nacional e internacional. En su *dimensión nacional* se hace referencia a la modernización de los sistemas contables públicos –revisión de objetivos, prácticas contables, estados financieros, etc.–, en definitiva, al acercamiento a la contabilidad de devengo que se ha venido produciendo en el interior de cada país, gracias a la labor de los gobiernos o de los organismos profesionales propios. Su *dimensión internacional* es en sí una muestra más de la propia evolución y comprende el desarrollo de la investigación comparativa entre países diferentes y la labor realizada por los organismos internacionales como la IFAC, en pro de una mejora de la comparabilidad de la información contable pública.

La recopilación bibliográfica de los estudios y trabajos sobre contabilidad pública nos muestra también esta doble vertiente, de modo que se puede distinguir de forma global una línea de estudios de contabilidad pública de carácter nacional y una línea de trabajos internacionales. Los primeros están orientados fundamentalmente a mostrar la evolución contable o las características de los sistemas contables de países

específicos, abordando cada país de forma independiente. Estos trabajos han servido de base para los estudios que adquieren un enfoque internacional, dedicados al estudio de patrones comunes de desarrollo de los sistemas contables públicos de varios países, de las diferencias y similitudes existentes entre los mismos o de aspectos relacionados con la armonización.

Es precisamente dentro de esta segunda línea de investigación donde se enmarca el presente trabajo. En él se aborda el estudio de un conjunto de sistemas contables, concretamente los de países pertenecientes a la UE, con el objetivo de descubrir la existencia de patrones comunes de desarrollo y de establecer una clasificación empírica de los sistemas contables en base a las prácticas contables existentes actualmente. De esta forma, esperamos arrojar alguna luz sobre sus diferencias y similitudes de cara a la posible armonización de los mismos.

En definitiva, se trata de un estudio que tiene por objeto abordar la comparabilidad existente actualmente en la información contable pública a través de diferentes técnicas como el modelo de contingencia y las técnicas de análisis multivariante. El uso del primero nos permite la obtención de un patrón básico de desarrollo de las reformas contables en base a los factores del entorno. Las segundas son empleadas con carácter general por los investigadores en contabilidad internacional para la clasificación de sistemas contables.

La elección del grupo de países de la UE como campo de nuestro estudio se debe a dos razones principalmente. La primera es que, en los países miembros, los requisitos de convergencia fiscal nacidos del Tratado de Maastrich han evidenciado la necesidad de mejorar la gestión de las entidades públicas, y se ha convertido en un factor decisivo para la introducción de todo tipo de reformas, incluidas las contables. La segunda guarda relación con la pertenencia de todos ellos a un espacio económico, laboral y social común, que necesita para su funcionamiento el libre flujo de la información a todos los niveles; por ello consideramos que es en este plano donde el planteamiento de cuestiones como la comparabilidad de la información contable o la armonización es más fácilmente justificable que en cualquier otro (por ejemplo, que en el plano internacional).

Para desarrollar este trabajo internacional hemos considerado conveniente iniciar el mismo mostrando, en el capítulo 1, todo el proceso de modernización de la contabilidad pública y el contexto general en el que se ha desarrollado, puesto que el mismo es indispensable para entender la naturaleza y orientación de las reformas implantadas en los países de la UE. Además, una breve descripción de las reformas acometidas en los países más representativos nos permitirá obtener una visión de conjunto del actual estado de la contabilidad pública, de las líneas de convergencia y divergencia, y servirá de base para todo el análisis internacional que sigue con

posterioridad. A partir de aquí, el trabajo entra en la línea de investigación propiamente comparativa e internacional.

Una vez descrita la dimensión nacional de la evolución de la contabilidad pública, la siguiente etapa de nuestro camino es ocuparnos de la dimensión internacional, es decir, del enorme interés y desarrollo que ha alcanzado desde una perspectiva multinacional. Este desarrollo se manifiesta tanto por la labor normalizadora realizada (ya hay emitidas normas internacionales de contabilidad pública y numerosas en proyecto) como por el florecimiento de la investigación comparativa internacional.

A todo lo anterior se ha dedicado el capítulo 2, que trata de analizar el grado de internacionalización de la contabilidad pública y el papel jugado en el mismo por los organismos internacionales y los círculos académicos. Con este propósito se presenta la labor realizada por los principales organismos normalizadores (IFAC y FEE) y se describe la evolución y el estado actual de la investigación a través de una amplia revisión bibliográfica. Esta recopilación, además de mostrarnos la evolución metodológica de la investigación en contabilidad pública internacional, nos ha permitido también identificar las diferentes líneas por las que ésta discurre actualmente.

Posteriormente, y una vez acometida la labor introductoria en materia de contabilidad pública internacional, comienza el análisis comparativo a dos niveles. Esta estructuración en dos partes diferenciadas no es arbitraria, y responde a las dos áreas básicas o segmentos de la Contabilidad Internacional ya señalados por Choi y Mueller (1992): a) el área de desarrollo y b) los estudios sobre la clasificación contable. La primera trata de aclarar y profundizar en la relación que existe entre los sistemas contables y el entorno y viceversa; la segunda tiene por objeto comparar las diferencias nacionales, regionales o locales en los sistemas contables.

El análisis comparativo internacional de la información contable pública propiamente dicho se desarrolla a lo largo de tres capítulos. Los dos primeros se dedican al estudio del entorno como fuente de diversidad contable, desarrollándose un análisis comparativo a nivel teórico tanto de los entornos en que se sitúan los diferentes sistemas contables (Capítulo 3) como de los propios sistemas contables (Capítulo 4). El último capítulo (Capítulo 5) se ha dedicado a la elaboración de una clasificación empírica de dichos sistemas basada en las prácticas existentes actualmente en los gobiernos nacionales y locales.

El capítulo 3 se reserva al análisis comparativo del entorno en el que se ubican los sistemas contables, que se ha desarrollado sobre la base del Modelo de Contingencia como herramienta de comparación. Para comprender el desarrollo del estudio comparativo, se comienza por realizar una breve introducción al funcionamiento del

modelo. Dado que los entornos que rodean los sistemas contables locales y centrales no son los mismos, este análisis se ha llevado a cabo de forma separada en la Administración Central y en la Administración Local.

El capítulo 4 se reserva al análisis de las diferentes prácticas contables, la naturaleza de las cuales gira en torno al marco conceptual, el sistema de reconocimiento y medida empleado, la relación existente entre el presupuesto y la contabilidad, el concepto de entidad contable y el contenido de los estados financieros (fundamentalmente en lo relativo a la información sobre activos fijos). Para cada uno de estos aspectos se lleva a cabo un análisis comparativo basado en el marco normativo contable actualmente existente en los distintos países. En ocasiones, por la importancia del caso y para reforzar la comparación, también se han introducido países que exceden el marco de la Unión Europea. Finalmente, el capítulo se completa con un análisis comparativo del marco conceptual y de la contabilización de los activos fijos entre España y la normativa internacional. Este análisis nos parece interesante dado que son dos aspectos en los que nuestro país representa un caso atípico dentro de su entorno: siendo de tradición continental tiene un marco conceptual más cercano a los países anglosajones y su tratamiento contable de algunos activos fijos como los de uso general constituye una singularidad.

Una vez realizados los análisis teóricos, entramos en la parte empírica de este trabajo, que se desarrolla a lo largo del capítulo 5. En él, y partiendo de la estructuración del sistema contable en tres subsistemas (regulación, valoración e información), se establece una clasificación actual de los sistemas contables locales y nacionales. Para ello analizamos las prácticas contables de los países de la Unión Europea mediante técnicas de análisis multivariante, concretamente el análisis factorial. Esto nos permite plantear agrupaciones en función de las similitudes o diferencias y obtener los modelos contables básicos a nivel europeo.

Finalmente, de forma agrupada se presentan las conclusiones generales que se han derivado de los diferentes análisis comparativos, tanto de los descriptivos (el análisis normativo y el del entorno) como de los empíricos (basados en las prácticas). Cerrando este trabajo aparece la bibliografía consultada para la elaboración del mismo.

En resumen, nuestro trabajo, a lo largo de los diferentes capítulos en los que se desarrolla, pretende aportar a la investigación en contabilidad pública internacional: 1) una visión actualizada de los procesos de modernización contable en su dimensión doméstica o nacional y del contexto en el que se han desarrollado; 2) una visión del grado de internacionalización de la contabilidad pública a través de la labor normalizadora e investigadora; 3) una caracterización de los entornos en que se ubican tanto los sistemas contables centrales como locales; 4) una aproximación a la problemática de la armonización contable en el sector público; 5) un análisis

comparado de los sistemas contables europeos en base a la normativa actual y, 6) una clasificación empírica de los sistemas contables basada en las prácticas contables.

Como podrá comprobarse, para el planteamiento y la elaboración del presente trabajo se ha tomado como punto de referencia toda la labor investigadora previamente desarrollada en la contabilidad empresarial. En realidad no hacemos sino seguir parte del sendero que ésta nos ha abierto. Y es que, en definitiva, todo es Contabilidad Internacional. Resulta lógico, pues, que parte de la labor del sector privado pueda trasladarse al público, siempre con las debidas matizaciones.

Para terminar, conviene apuntar que uno de los principales inconvenientes con los que ha de enfrentarse el investigador en contabilidad pública internacional es el de la dificultad para acceder a datos contables de los gobiernos nacionales y locales. Esto supone un fuerte obstáculo al desarrollo de la investigación empírica a nivel internacional que, sin embargo, gracias al avance de las nuevas tecnologías, parece superarse poco a poco (cada año son más los gobiernos nacionales que ponen a disposición pública sus cuentas a través de internet).

Además, debemos enfrentarnos también a la tradicional barrera que supone el idioma en contabilidad internacional. Para un analista o investigador internacional que se mueve en el sector público este problema es mucho mayor que para uno que opera en el sector privado. La razón es que no hay organismos que exijan la publicación de la información contable pública en un idioma común como, en cambio, sí los hay en el mundo de las empresas multinacionales (nos referimos, por ejemplo, a los grandes mercados de valores y al inglés como lenguaje universalmente aceptado). Por ello, y aun suponiendo un acceso ilimitado a los estados financieros de los gobiernos locales y nacionales, nos enfrentaríamos con el difícil reto de analizar la información contable pública en multitud de idiomas diferentes, ya que actualmente no se traducen las cuentas a otro idioma distinto al propio.