

## CAPÍTULO 3:

# Análisis comparativo del entorno de los sistemas contables públicos europeos

*“Yo soy yo y mis circunstancias”.*  
(Anónimo)

### 1.- EL PAPEL DEL ENTORNO

#### 1.1.- CUESTIONES PREVIAS

El papel que el entorno desempeña como causante de las diferencias existentes entre los sistemas contables ha sido un tema analizado con bastante asiduidad dentro de la Contabilidad Internacional, aunque más en el ámbito de la contabilidad empresarial que en la contabilidad pública. Fundamentalmente, los trabajos que se enmarcan dentro de esta línea de investigación siguen dos enfoques diferentes: un enfoque deductivo (Mueller, 1967, 1968; Previts, 1975; Nobes, 1983) y un enfoque inductivo (Da Costa et al. 1978; Frank, 1979; Nair y Frank 1980, Amenkhienan, 1986).

El enfoque deductivo consiste en identificar de forma intuitiva los principales factores del entorno, relacionarlos con las diversas prácticas contables y proponer, en base a lo anterior, los *patrones de desarrollo* de los diferentes sistemas que permiten explicar las diferencias y similitudes existentes. Por su parte, los trabajos que adoptan un enfoque inductivo parten, en cambio, de las prácticas contables y utilizan metodologías empíricas para contrastar la idea intuitiva de la relación existente entre los factores del entorno y los sistemas contables.

Con independencia del enfoque adoptado, todos estos trabajos ponen de manifiesto el papel del entorno como causa de las diferencias en los sistemas contables, condicionando el modo en que se produce la información. Así, las prácticas contables surgen de normativas o recomendaciones que se originan en el seno de entornos específicos, lo cual las convierte en las más adecuadas para cada entorno en el que han sido gestadas. Pero no únicamente condiciona la forma en que se produce la información, también condiciona el modo en que los usuarios interpretan los estados financieros, puesto que dentro del mismo grupo de usuarios, la percepción de la utilidad de la información difiere de un país a otro, como han puesto de manifiesto diversos trabajos (Chang et al., 1983; Arnold et al, 1984).

Por lo que respecta a la contabilidad pública, el planteamiento de los trabajos dedicados al análisis del entorno es diferente al que encontramos en la contabilidad empresarial. Al abordar el estudio de los factores del entorno y las diferencias entre los sistemas contables no se ha intentado establecer una relación entre las características políticas, sociales, económicas, legales y culturales de un país y las características de su sistema contable. Se parte de la base de que son las necesidades de información las que determinan tales rasgos; los factores del entorno influyen en la posibilidad de cambiar el sistema contable y en la velocidad con que los cambios son introducidos en el mismo. De esta forma, las diferencias entre los sistemas contables se explican por la diferente velocidad con que los factores del entorno “conducen” las reformas Lüder<sup>1</sup> (1994c).

## **1.2.- LA INFLUENCIA DEL ENTORNO EN LOS SISTEMAS CONTABLES PÚBLICOS**

Como pudimos ya apreciar a lo largo del capítulo uno, el amplio proceso de reformas en los sistemas contables públicos se ha caracterizado fundamentalmente por una aproximación al modelo contable empresarial en línea con las nuevas necesidades que plantea la gestión moderna del sector público. Sin embargo, a pesar de esta orientación común, este proceso de reformas no ha hecho sino aumentar todavía más la diversidad de prácticas contables existentes en los gobiernos europeos en el corto plazo. Fundamentalmente, esto se debe a que cada país posee unas características sociales, políticas y administrativas propias que transmiten las reformas contables de forma diferente.

---

<sup>1</sup> Lüder es el primer autor que, en el campo de la Contabilidad Pública y en base a una serie de trabajos sobre los sistemas de contabilidad pública de diferentes países, define la relación entre los factores del entorno político-administrativo y los sistemas contables públicos, modelizándola en lo que se conoce como Modelo de Contingencia sobre Innovaciones Contables, que actualmente se ha convertido en el principal marco de referencia para la investigación comparativa en contabilidad pública internacional.

Así, existen una serie de países que parecen presentar un entorno político-administrativo favorable que facilita una mayor rapidez en la introducción de las reformas contables en el nivel local (Vela et al. 1996, p. 34). Este es el caso de las corporaciones locales británicas, españolas, suecas o finlandesas, que no presentan barreras importantes que obstaculicen el desarrollo de los procesos de reforma contable. Además, cuentan con organismos normalizadores que desempeñan un papel muy activo en la administración local, favoreciendo la adaptación del sistema contable a los continuos cambios de la realidad económica. Estos países, salvo el caso de España, poseen un modelo de normalización caracterizado por su flexibilidad.

Por el contrario, los sectores locales de países como Italia (Mussari, 1995), Francia o Alemania, presentan un entorno desfavorable a la introducción de reformas en la administración local. Poseen un sistema legal caracterizado fundamentalmente por su rigidez a los cambios, donde las normas regulan las prácticas contables con gran detalle, reduciendo de esta forma el margen de actuación de los organismos normalizadores. Todo ello, junto a la consideración de características propias que obstaculizan la puesta en práctica de reformas (como un excesivo número de municipios en Francia o una cultura administrativa excesivamente burocratizada en Italia), redundan en una mayor lentitud en la introducción de reformas contables en el sector local, si los comparamos con el primer grupo de países.

Pero es más, el entorno no sólo determina el modo en que se transmiten las reformas sino que también condiciona las necesidades de información y los objetivos del sistema contable al determinar la prioridad con que deben atenderse, orientando así el sistema contable en una dirección o en otra<sup>2</sup>.

En relación a las necesidades de información contable pública, Lüder señala que los países desarrollados comparten, a nivel general, las mismas necesidades de información, relacionadas principalmente con la posición financiera, el consumo neto de recursos y la eficiencia en la gestión. Esto viene a significar que un mismo sistema contable público podría adecuarse a todos ellos (Lüder, 1994c, p.1). Sin embargo, aunque estos países compartan las mismas necesidades de forma genérica, la prioridad que a éstas se les otorga y los objetivos contables en que se traducen varía de un país a otro, dando como resultado reformas de diferente naturaleza y, por lo tanto, sistemas contables con características distintas. En función de esto y analizando las últimas

---

<sup>2</sup> La prioridad con que se abordan los objetivos contables y la forma en la que los mismos se desarrollan en normas o recomendaciones contables varía de un país a otro. Ello hace que se opte por una contabilidad de fondos en las corporaciones locales británicas como consecuencia de la importancia concedida al control financiero de los recursos, o por la adopción de sistemas diferentes de reconocimiento y medida como el de caja o devengo, en función de la importancia que se dé al control o a la gestión eficiente y eficaz de estos recursos.

reformas desarrolladas en la contabilidad pública europea, es posible apreciar una doble orientación en las mismas (Lüder, 1994b):

- a) Reformas orientadas principalmente hacia la rendición de cuentas, centradas en la mejora de los instrumentos de información externa. Este tipo de reformas viene impulsado principalmente por la *necesidad de mejorar la transparencia* para proporcionar así una información más comprensible y fiable a los usuarios.

Puede decirse que la mayor parte de los países han mejorado la información publicada siguiendo esta orientación, mediante la aplicación de medidas que suponen el alejamiento del sistema contable de las tradicionales posiciones de caja y su aproximación a posiciones de devengo. Ello ha supuesto la extensión al ámbito público de los estados financieros propios de la contabilidad empresarial como son el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria.

Sin embargo, el alcance de esta “conciencia de ser transparente” no se ha manifestado de igual forma en todos los países. En el caso español o belga, las reformas han sido enfocadas principalmente hacia el desarrollo de la contabilidad financiera y se ha dejado pendiente para el futuro la contabilidad de gestión; por ello, se publica fundamentalmente información financiera. En otros países, como ocurre en el Reino Unido o Suecia, se publica adicionalmente información sobre el rendimiento de los entes públicos, a través de la elaboración de un amplio abanico de indicadores de gestión.

- b) Reformas orientadas hacia la mejora de la eficiencia y eficacia en la gestión pública y centradas fundamentalmente en los instrumentos de gestión interna. Estas reformas vienen impulsadas principalmente por la necesidad de *“hacer más con menos recursos”* que se ha planteado en la mayor parte de los gobiernos locales europeos. Es el caso de las reformas llevadas a cabo en el Reino Unido, Francia, Suecia, Finlandia, Alemania o Italia, donde el énfasis se ha centrado, en primer término, en la contabilidad de gestión, de forma que el sistema contable posibilite el cálculo del coste de los servicios, medida del rendimiento, elaboración de indicadores de gestión, etc.

En los casos concretos de España o Alemania es donde parece apreciarse de forma más clara la inclinación de las reformas en un sentido u otro, bien hacia la contabilidad financiera (España), o bien hacia la contabilidad de gestión (corporaciones locales alemanas). Sin embargo, no es tan sencillo hacer esta distinción en el resto de los países, donde se aprecian ambas orientaciones en las reformas.

Realmente, el logro de una gestión eficaz y eficiente de los recursos requiere el desarrollo de sistemas de información contable que descansen tanto en la orientación externa de la contabilidad financiera, como en la orientación interna de la contabilidad de costes, de forma que ambos se complementan. Así lo ha entendido Portugal, uno de los países europeos que recientemente han visto renovada su contabilidad local<sup>3</sup>. También por ello, en el caso de España y Alemania, es de esperar que se produzcan futuras reformas encaminadas a completar el desarrollo del sistema contable con la introducción de una contabilidad de costes, en el caso español<sup>4</sup>, o de una contabilidad patrimonial en las corporaciones alemanas.

De igual forma, la existencia de diferentes necesidades y objetivos explica también la desigual orientación de las reformas contables llevadas a cabo en las corporaciones locales de los países nórdicos, a pesar de que comparten fuertes lazos históricos y culturales:

- a) Las reformas llevadas a cabo en las entidades locales suecas o finlandesas responden a necesidades planteadas por las propias entidades locales de *mejorar la eficiencia y eficacia* en la gestión, y se refleja en el desplazamiento del sistema contable hacia posiciones más próximas al modelo empresarial.
- b) Las reformas llevadas a cabo en Noruega han sido orientadas a reforzar la contabilidad presupuestaria, respondiendo al papel prioritario que desempeña aquí el sistema contable de la administración local como instrumento de *control* al servicio del gobierno central.

Monsen y Näsä (1996) explican estas diferencias en base a dos factores: el grado de autonomía local y la influencia del control financiero ejercido por el gobierno central. Mientras que los gobiernos locales suecos y finlandeses gozan de elevada autonomía, en el caso noruego existe un gran centralismo y el gobierno lleva a cabo un estricto control de las finanzas locales, motivo por el cual no abandona los planteamientos próximos al cameralismo, que siguen siendo la base del sistema contable local<sup>5</sup>.

Teniendo en cuenta el marco lógico-deductivo que subyace en la elaboración de un sistema contable, es razonable pensar que todas las diferencias anteriormente

---

<sup>3</sup> Portugal ha desarrollado su nuevo modelo contable local sobre la triple base de la contabilidad presupuestaria, patrimonial y de costes, reservando para ello la clase 9 del Plan (Jorge, 2001).

<sup>4</sup> De hecho, la IGAE está desarrollando un proyecto para el desarrollo de la Contabilidad de Costes en la Administración Central (Nicolás Bravo, 2001)

<sup>5</sup> Actualmente el sistema contable de las corporaciones locales noruegas es híbrido y los estados financieros se elaboran combinando las bases de caja y devengo a través de un complicado sistema de registro diseñado para poder obtener un Balance de Situación. Se presenta únicamente el resultado presupuestario, donde se incluyen las amortizaciones, pero no el resultado en sentido económico (Mauland y Mellemvik, 1999).

consideradas y relacionadas con las necesidades, usuarios y objetivos de la información contable pública se traducen en sistemas contables con características diferentes. Estas diferencias están relacionadas principalmente con:

- a) *El desarrollo del marco conceptual*: implícito en la normativa contable o explícito a través de pronunciamientos generales.
- b) *El sistema de reconocimiento y medida empleado en la contabilidad*. Dependiendo del mismo, la IFAC (1991) identifica hasta cuatro sistemas diferentes de contabilidad<sup>6</sup>: caja, caja modificada, devengo modificado o devengo completo. El sistema adoptado condiciona el contenido de los estados financieros, aumentado el nivel de información presentado si nos desplazamos en el eje que va desde los sistemas de caja a los de devengo.
- c) *Articulación entre el presupuesto y la contabilidad financiera*. En función de cómo se enlace la información contable con la presupuestaria podemos hablar de: sistemas presupuestarios exclusivamente (en las entidades locales alemanas y noruegas), sistemas integrados (en el caso español, sueco, belga, francés) y sistemas duales o independientes (como en el Reino Unido).
- d) *El concepto de entidad contable*: única como en los países de tradición continental o desagregada en Fondos como en el Reino Unido
- e) *Contenido de los estados financieros*. Varía dependiendo de tipo de sistema de reconocimiento y medida empleado. El abanico de información proporcionada va desde el reconocimiento en el balance de todos los activos y pasivos (sistema de devengo completo), de parte de ellos (devengo y caja modificados) o de ninguno (caja), la consideración de las amortizaciones y provisiones en el resultado del ejercicio (devengo modificado y completo), etc.

---

<sup>6</sup> La diferenciación entre las cuatro soluciones enumeradas por la IFAC no resulta fácil de establecer teniendo en cuenta que las mismas obedecen a un intento de clasificación de sistemas de reconocimiento dentro de un amplio intervalo que oscila entre el sistema de caja y el de devengo puro. Ello lleva a considerar la existencia de soluciones híbridas que presentan características comunes a dos sistemas de reconocimiento. Así lo manifiesta la propia IFAC (1991, para. .078).

## 2.- LOS FACTORES DEL ENTORNO Y LAS DIFERENCIAS CONTABLES

Partiendo de la relación existente entre los factores del entorno y los sistemas contables, diferentes investigadores en el campo de la contabilidad propia del sector privado, como Choi y Mueller (1992) o Nobes y Parker (1995), así como en el campo de la contabilidad pública, Lüder (1992a y 1994c), identifican y enumeran los principales factores del entorno que causan las diferencias en los sistemas contables (Cuadro 10).

**Cuadro 10: Factores del entorno que explican las diferencias entre los sistemas contables.**

| ENTORNO SECTOR PRIVADO   |   | ENTORNO SECTOR PÚBLICO  |
|--|---|---|
| Choi y Mueller (1992)  | Nobes y Parker (1995)                           | Lüder (1994c)   |
| • Sistema legal  | • Sistema legal                                 | • Sistema legal   |
| • Sistema político   |   | • Competencia política  |
| • Naturaleza de la propiedad industrial                          |   |   |
| • Tamaño de las empresas   |   | • Tamaño de la Administración   |
| • Clima social   |   | • Cultura administrativa<br>• Cultura política<br>• Cultura social<br>• Grupos de presión organizados<br>• Escándalos financieros |
| • Nivel de sofisticación de la gestión y la comunidad financiera | • Fuentes de financiación                       | • Mercado de capitales  |
| • Grado de interferencia legislativa en las empresas             | • Fiscalidad                                    |   |
| • Existencia de una regulación contable específica               |   | • Normalización contable  |
| • Velocidad de las innovaciones                                  |   |   |
| • Grado de desarrollo económico                                  |   |   |
| • Crecimiento y situación de la economía                         | • Inflación                                     | • Problemas financieros   |
| • Estatus de la educación profesional y organización             | • La profesión contable                         | • Características organizativas<br>• Cualificación profesional  |
|  | • Otros: Teoría contable, Accidentes históricos | • Otros: Influencia de una doctrina dominante   |

Como puede apreciarse, existe una gran coincidencia entre los factores señalados por Choi o Nobes y los señalados por Lüder como causantes de las diferencias entre los sistemas contables empresariales y públicos respectivamente. En contabilidad pública, los factores del entorno explican las diferencias entre los sistemas contables de una forma indirecta, a través del desfase temporal que supone la puesta en práctica de las diferentes reformas.

Esta relación entre las condiciones del entorno y la introducción (o no) de reformas en el sistema contable público se explica a través del Modelo de Contingencia (Lüder, 1992a). El objetivo de este modelo es explicar la influencia del contexto en un determinado proceso de reforma.

Su utilidad en contabilidad pública internacional radica en que puede utilizarse como marco de referencia común para facilitar la comparación de diferentes países. Además, permite abordar el estudio de los sistemas contables desde el triple enfoque, analítico, descriptivo y predictivo (Nobes, 1991), ya que:

- a) Define como variables independientes los factores del entorno explicativos de las diferencias contables (ENFOQUE ANALÍTICO)
- b) A través de la variable dependiente permite analizar comparativamente los sistemas contables mediante un ENFOQUE DESCRIPTIVO
- c) Permite también, en base a los dos enfoques anteriores, analizar los efectos que tendría en el sistema contable una variación de los factores del entorno (ENFOQUE PREDICTIVO).

La concurrencia de los tres enfoques es el marco más adecuado para comparar las situaciones de dos o más países y convierte al Modelo de Contingencia en el instrumento idóneo para la realización de análisis comparativos basados en el entorno como el que realizamos en este capítulo.

A continuación, se describe brevemente el funcionamiento del modelo así como la evolución del mismo a través de la superación de las críticas aportadas por diversos autores. Posteriormente, se lleva a cabo la aplicación del modelo a los diferentes países europeos, prestando especial atención al entorno de la Administración Local, por ser el ámbito donde se han desarrollado las reformas de un modo más generalizado.



### **3.- METODOLOGÍA PARA EL ANÁLISIS COMPARATIVO: EL MODELO DE CONTINGENCIA**

#### **3.1.- ASPECTOS GENERALES**

El Modelo de Contingencia trata de explicar las relaciones existentes entre el entorno social, político y administrativo de un país y su sistema contable público. Identifica cuáles y de qué forma los factores del entorno influyen en la introducción de reformas en el sistema contable, explicando con ello el hecho de que en algunos países se introduzcan innovaciones en materia contable y en otros no.

El modelo se construye y estructura partiendo de la base de que son las necesidades de información y no los factores del entorno las que determinan el sistema contable público más adecuado (Lüder, 1994c, pp. 1-2). Así, mientras que las necesidades de información determinan las características específicas del sistema contable, las condiciones del entorno político, social y administrativo determinan únicamente la velocidad con la que se desarrolla el proceso de innovación, es decir, favorecen u obstaculizan la introducción de reformas<sup>7</sup>.

Una de las principales características del modelo es su naturaleza probabilística. Esto significa que la existencia de un determinado entorno político-administrativo no implica necesariamente la introducción de reformas en el sistema contable. El modelo únicamente establece que determinados entornos están en condiciones más favorables que otros para la implantación de modificaciones en el sistema contable público y, por lo tanto, existen más probabilidades de que tales se produzcan<sup>8</sup>.

#### **3.2.- EVOLUCIÓN DEL MODELO**

##### **3.2.1 El modelo inicial**

En su versión inicial, el modelo se elaboró en 1992, tomando como punto de partida diversos estudios comparados sobre los sistemas contables y presupuestarios de una serie de países industrializados (Lüder et al., 1989). Básicamente, este modelo

---

<sup>7</sup> Esto puede apreciarse claramente en el caso de Noruega (Monsen & Näsä, 1996), donde la manifiesta necesidad del gobierno central de controlar los recursos municipales ha sido prioritaria y ha prevalecido sobre cualquier otra necesidad que pudieran sentir los propios municipios en relación con la eficiencia y eficacia en la gestión, impulsando al gobierno a imponer reformas contables orientadas a reforzar y perfeccionar la contabilidad cameralista (más próxima a las posiciones de caja que de devengo).

<sup>8</sup> Sin embargo, la valoración de los factores del entorno y su influencia sobre el proceso de innovación contable no es ajena a los juicios subjetivos del usuario del modelo por lo que se trata de “*una especulación informada*” (Lüder, 1994c, p.3).

representa las características del entorno a través de variables estructuradas en tres diferentes categorías: estímulos, variables estructurales (sociales, políticas, administrativas) y barreras de implementación. La existencia o no de estímulos así como la distinta configuración de las variables estructurales y barreras de implementación configuran entornos diferentes que el modelo clasifica en favorables y desfavorables a la introducción de reformas (Anexo 1).

### 3.2.2. Críticas, modificaciones y extensiones del modelo inicial

Desde su elaboración inicial, el modelo ha suscitado algunas críticas. Destacan fundamentalmente las efectuadas por Chan (1992) que dieron lugar a la versión revisada del modelo (Lüder 1994c). Esta nueva versión también ha sido objeto de diversas críticas por parte de autores como Jaruga et al. (1995), Vela (1996c) o Monsen y Nāsi (1997). Además, la aplicación del mismo a diferentes ámbitos o países concretos ha dado lugar a la inclusión de algunas modificaciones orientadas principalmente a:

- a) Facilitar su aplicación a países en vías de desarrollo<sup>9</sup> mediante la incorporación de nuevas variables explicativas destinadas a recoger las características propias de la situación de estos países (Godfrey et al. 1995, 1996);
- b) Dinamizar el modelo a través de la incorporación de los efectos feed back, o lo que algunos autores han dado en llamar “las consecuencias de las reformas en el mundo real” (Jaruga y Novak, 1996; Godfrey et al. 2001)(Anexos 2 y 3)
- c) Perfeccionar el modelo mediante la incorporación de variables específicas fruto de la aplicación concreta del modelo a determinados países (Budaus y Buchholtz, 1996; Yamamoto, 2000a; Pallot, 1996; Laughin y Pallot, 1998)

A continuación presentamos un cuadro-resumen con las principales críticas y modificaciones del modelo realizada por los diversos autores (Cuadro 11).

---

<sup>9</sup> Debemos de tener en cuenta que como base para la elaboración del modelo sólo se toma en cuenta un grupo reducido de países: industrializados y con un sistema democrático. Por ello, es lógico que su aplicación a países con características básicamente diferentes requiera la incorporación de modificaciones.

**Cuadro 11: Modelo de Contingencia. Críticas y principales modificaciones**

| Autores                     | Críticas al modelo   |   |
|-----------------------------|--|---|
| Chan                        | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las conclusiones dependen de lo que el autor considera “innovación” o “reforma” (si proceso o resultado).</li> <li>2. Determinadas variables deberían ser objeto de reclasificación (selección y formación del personal).</li> <li>3. Falta de claridad en la definición de la relación entre usuarios y productores de la información.</li> <li>4. Necesidad de diferenciar variables macroeconómicas y microeconómicas.</li> </ol>   |   |
| Jaruga, Nowak y Dixon       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Omisión en la estructura de los posibles efectos del sistema contable sobre el entorno (efecto feedback)</li> </ol>  |   |
| Vela                        | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Base empírica limitada a países industrializados y democráticos. Modelo sesgado hacia los países anglosajones.</li> <li>2. Falta de nitidez en la definición de los estímulos, que pueden confundirse con las variables estructurales.</li> <li>3. Debería considerarse la distinta intensidad con que las variables afectan al proceso de innovación así como la variable tiempo.</li> <li>4. Falta de rigurosidad en la definición de la variable dependiente (¿qué se entiende por “sistema informativo?”)</li> </ol> |   |
| Monsen y Näsi               | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Critican la definición de innovación contable en el ámbito público: la introducción del modelo contable empresarial no debe considerarse como una innovación en este ámbito.</li> </ol>  |   |
| Modificaciones al modelo    |  |   |
| Godfrey, Devlin y Merrouche | <b>Para universalizar el modelo</b>  | Su principal aportación fue la introducción de las “organizaciones internacionales” y las “agencias donantes de fondos” como variables explicativas de los procesos de innovación contable en los países en vías de desarrollo. |
| Jaruga y Nowak              | <b>Para dinamizar el modelo</b>  | Su principal aportación es la dinamización del modelo a través de la incorporación de los posibles efectos feed back como componente adicional del modelo   |
| Godfrey, Devlin y Merrouche |  | Introducen un nuevo módulo de innovación organizativa y otro de implementación para caracterizar el proceso de innovación contable.   |
| Budaus y Buchholtz          |  | Establecen una diferenciación de las variables del modelo entre variables fuertes y débiles   |
| Yamamoto                    | <b>Para perfeccionar el modelo (incorporación de variables nuevas)</b>   | Especifica concretamente las diferentes formas que pueden adoptar determinadas variables como el sistema político y la cultura administrativa.  |
| Pallot                      |  | Introduce variables relacionadas con la gestión del proceso de reformas contables (ej. periodo de puesta en marcha, incentivos y elaboración de la legislación necesaria)   |
| Laughlin y Pallot           |  | Introducen el concepto de “comunidades epistemológicas” <sup>10</sup>   |

<sup>10</sup> Una comunidad epistemológica aúna un grupo de profesionales que comparten la suficiente capacitación y competencia en un campo particular como para reivindicar de forma autorizada el conocimiento relevante del mismo (Haas, 1992, p.3).. La característica particular de estas comunidades es que se trata de grupos informales de reconocidos expertos que comparten creencias y convicciones acerca de cómo resolver un determinado problema político o administrativo.

Recientemente, y fruto de las modificaciones ya mencionadas, el modelo de contingencia ha sido objeto de una actualización (Lüder, 2001). La nueva versión corrige algunos de las deficiencias explicativas detectadas en el modelo de contingencia como la preponderancia del contexto sobre el comportamiento de los actores, y establece un feed-back que relaciona el comportamiento y las actitudes de los actores que intervienen con los resultados del proceso. De esta forma se recoge el hecho de que los procesos de reforma se produzcan en diversas etapas.

Esta nueva versión del modelo consiste en dos grupos de variables contextuales (los estímulos y los compromisos institucionales) que vienen a ser las variables sociales, políticas y económicas así como las barreras de implementación del anterior modelo, tres grupos de variables de comportamiento (conductores de la reforma, promotores de la reforma política y los agentes de control del proceso) y dos grupos de variables instrumentales (concepto de reforma y estrategia de puesta en marcha de la reforma). El funcionamiento del modelo puede verse en el Anexo 4.

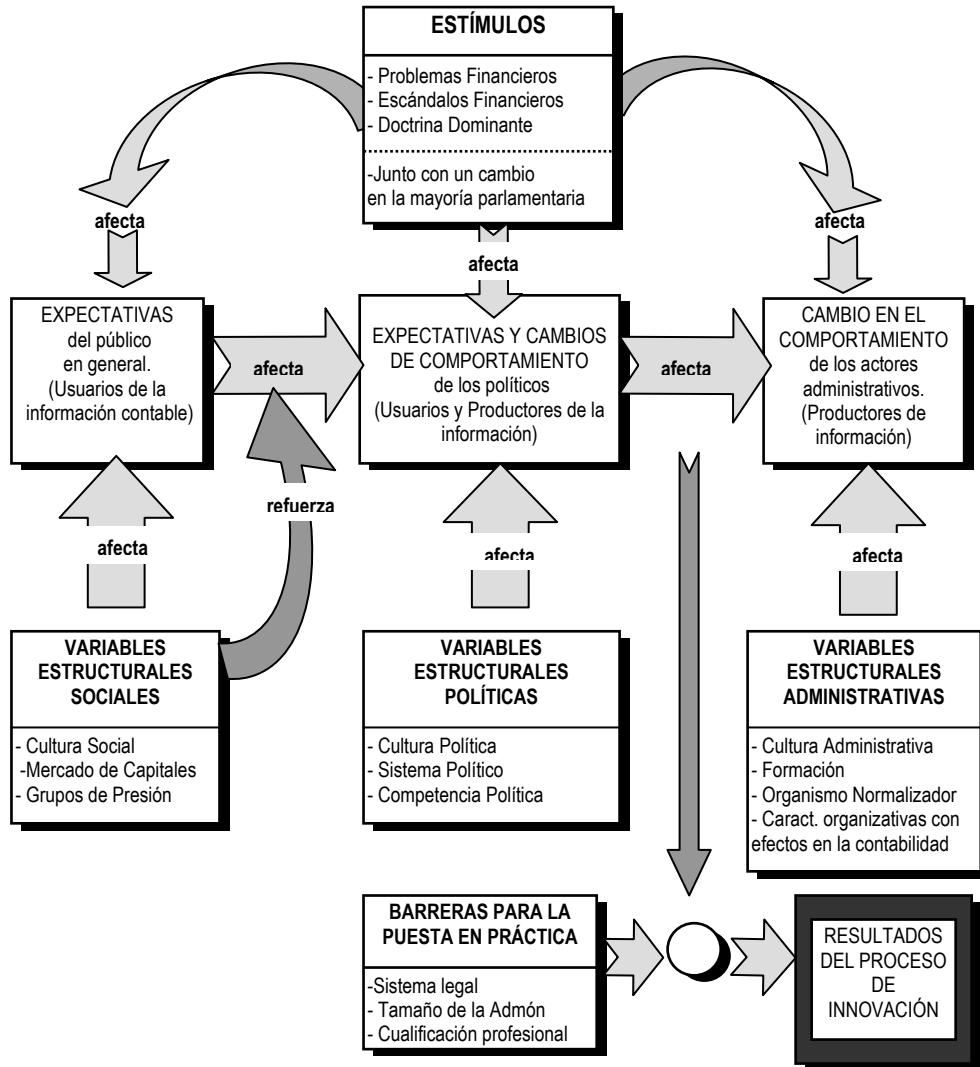
### 3.3.- FUNCIONAMIENTO DEL MODELO DE CONTINGENCIA

Tal y como comentábamos anteriormente, en base a las críticas metodológicas efectuadas por Chan en 1992, el modelo original de Lüder fue objeto de una revisión que afectó fundamentalmente a las variables (reclasificación, incorporación de nuevas variables y eliminación de otras), así como a la forma de funcionamiento de los estímulos (Lüder, 1994c, p.7) El modelo resultante es el que se conoce como “Modelo de Contingencia Revisado” y desde su publicación se viene utilizando de forma generalizada en los estudios comparativos de este tipo.

El modelo, cuya estructura puede verse en la figura 10, trata de representar cómo los factores del entorno previamente especificados (*variables contextuales* de nivel macroeconómico) actúan en el proceso de innovación contable dirigido hacia la consecución de sistemas contables públicos “más informativos”, bien directa o indirectamente a través de las *variables de comportamiento* (de nivel microeconómico).

Las variables de comportamiento representan las actitudes de los usuarios y productores de la información contable acerca de la idea de un sistema contable más informativo. Las variables contextuales se estructuran en tres categorías diferentes en función de su estabilidad temporal y el modo en que influyen en el proceso de innovación: estímulos, variables estructurales (sociales, políticas y administrativas) y barreras de implementación u obstáculos para la puesta en marcha de reformas.

**Figura 10: El Modelo de Contingencia de Innovaciones en la Contabilidad Pública**



## a) Estímulos:

Son características del entorno de carácter *inestable* y *temporal*, que influyen *indirectamente* en el proceso de reforma contable a través de las variables de comportamiento. Son acontecimientos que incentivan, tanto las necesidades que tienen los usuarios en relación con una mejor información contable, como la predisposición que manifiestan los proveedores de la misma para darla a conocer.

## b) Variables estructurales:

Son características del entorno *relativamente estables* en el tiempo que afectan *indirectamente* al proceso de reforma contable a través de las variables de comportamiento. Es decir, influyen en la actitud que tienen usuarios y productores de la información respecto a la idea de contar con un sistema contable más informativo.

Las variables estructurales se clasifican a su vez en tres grupos: variables sociales, que se corresponden con características de tipo social, variables políticas, que hacen referencia a las características del sistema político y variables administrativas, que guardan relación con las características del sistema administrativo.

## c) Barreras para la puesta en práctica de reformas:

Son características del entorno de carácter *relativamente estable* en el tiempo que afectan *directamente* al proceso de innovación obstaculizando o impidiendo, en algunos casos, la evolución hacia sistemas contables más informativos.

Estas variables constituyen las variables independientes del modelo. La variable dependiente del mismo es la introducción o no de reformas contables para la consecución de un sistema contable “más informativo”. Las diferentes combinaciones de variables dan lugar a entornos “favorables” o “desfavorables” para la introducción de reformas contables.

Una vez expuesta la estructura del modelo, vamos a proceder a su aplicación a los diferentes países con el objeto de realizar un análisis comparativo del entorno político-administrativo en el que se ubica el sistema contable público, haciendo especial referencia a la Administración local.

#### 4.- APLICACIÓN DEL MODELO: ANÁLISIS COMPARADO DEL ENTORNO POLÍTICO-ADMINISTRATIVO

##### 4.1. APLICACIÓN AL ENTORNO DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL

Los primeros estudios comparativos a través de la aplicación del modelo de contingencia se centraron en el nivel de la Administración Central. Los principales países europeos analizados son Alemania, Dinamarca, Francia, Suecia, Reino Unido (Lüder, 1992a), Italia y España, (Lüder, 1994c). Los resultados de los anteriores estudios pueden verse de forma resumida en el cuadro n° 12.

**Cuadro 12: Aplicación del Modelo de Contingencia.  
Nivel: Administración Central**

| PAÍS        | ESTÍMULOS | VARIABLES SOCIALES | VARIABLES POLÍTICO-ADMINIST. | BARRERAS IMPLEMENTACIÓN | VALORACIÓN GLOBAL |
|-------------|-----------|--------------------|------------------------------|-------------------------|-------------------|
| ALEMANIA    | (-)       | (-)                | (-)                          | (-)                     | DESFAVORABLE      |
| DINAMARCA   | (+)       | (-)                | (+)                          | (+)                     | FAVORABLE         |
| FRANCIA     | (-)       | (-)                | (-)                          | (-)                     | DESFAVORABLE      |
| ITALIA      | (+)       | (-)                | (-)                          | (-)                     | DESFAVORABLE      |
| REINO UNIDO | (+)       | (-)                | (-)                          | (+)                     | DESFAVORABLE      |
| SUECIA      | (+)       | (-)                | (+)                          | (+)                     | FAVORABLE         |
| ESPAÑA      | (+)       | (-)                | (+)                          | (+)                     | FAVORABLE         |

Fuente: Vela (1996c)

Sin embargo, la modernización de la contabilidad pública, fundamentalmente en el nivel de la Administración Central, no ha finalizado todavía; son diversos los países que, a lo largo de la anterior década, han trabajado de forma activa en la incorporación de reformas contables en los gobiernos centrales. De esta forma, la situación actual del proceso de innovación contable de países como Francia, Finlandia, Reino Unido y Holanda es notablemente diferente a aquella observada a principios de la década de los noventa, cuando los trabajos antes mencionados fueron realizados. Fundamentalmente, los cambios obedecen a la presencia de nuevos estímulos que han desencadenado las nuevas reformas contables.

Es por ello que a continuación nos vamos a centrar en el análisis de los factores que han influido en el proceso de innovación de estos países, identificando las nuevas características que han potenciado las actuales reformas (estímulos)<sup>11</sup>. De esta forma podremos obtener una visión comparada más actualizada.

#### *-Estímulos*

Entre los principales estímulos que han impulsado la introducción de estas reformas a nivel central se encuentran la *doctrina dominante de la Nueva Gestión Pública* y la influencia de la *doctrina contable empresarial* (fundamentalmente en el Reino Unido, Finlandia y Holanda) así como la *necesidad de adaptar la contabilidad pública al Sistema Europeo de Cuentas* con fines estadísticos (principalmente en Francia y Holanda). Además, todo ello se ha visto reforzado por la influencia positiva derivada de las reformas contables previamente realizadas en el sector local, que ha venido a representar un campo de experimentación en algunos casos. Esto es lo que algunos autores consideran como “las consecuencias en el mundo real”, es decir, uno de los efectos feed back que ha contribuido a crear una actitud positiva hacia la modernización contable en todos aquellos agentes encargados de promover las reformas.

Unos países, como por ejemplo el Reino Unido, hacen más hincapié en la utilidad de la información contable como instrumento de gestión; este motivo explica la implantación de un sistema integrado de devengo para el presupuesto y la contabilidad (HMSO, 1994). En Francia, por el contrario, es la utilidad macroeconómica de la información contable pública la que adquiere un mayor protagonismo, siendo la adaptación al SEC-95 el hilo conductor de las recientes reformas (Direction Générale de la Comptabilité Publique, 1999).

#### *-Barreras de Implementación*

Algunos de los obstáculos observables en los diferentes países son de carácter permanente, como por ejemplo el sistema legal de los países continentales. La rigidez que caracteriza al mismo impide que las reformas contables se adapten a las necesidades manifestadas por los usuarios con la rapidez requerida. También es destacable como obstáculo la escasa formación del personal para enfrentar este tipo de reformas contables. En general, el sector público adolece de una falta de contables profesionales. En muchos países como España, Francia, Bélgica o Italia, la formación es fundamentalmente de corte legal más que contable, hecho que retrasa

---

<sup>11</sup> Cabe señalar que las variables sociales, políticas y administrativas, dado su carácter estructural, apenas han sufrido cambios.



considerablemente la puesta en marcha de nuevas prácticas contables cada vez más próximas al modelo contable empresarial.

En Finlandia, el proceso de reforma de la contabilidad del sector central se ha visto frenado y condicionado como consecuencia de la incorporación de este país a la Unión Europea y la consiguiente necesidad de adaptar la contabilidad empresarial a las directivas comunitarias. Así, dado que en un principio la reforma de la contabilidad pública había sido concebida para lograr la homogeneización de la contabilidad pública y la empresarial en un único modelo contable<sup>12</sup>, y teniendo en cuenta que posteriormente la contabilidad empresarial ha debido evolucionar en otra dirección para el logro de la armonización contable con Europa, el desarrollo de las actuales reformas ha quedado desprovisto de un marco de referencia vigente y de futuras líneas de acción inmediata (Hansen et al. 2000).

A pesar de que los obstáculos que existen en los diferentes países son fuertes, en la mayoría de ellos es posible apreciar una conciencia a favor de la modernización que está muy generalizada y consolidada entre diversos grupos de presión (académicos, instituciones y profesionales). Estos grupos (o “comunidades epistemológicas” en términos del nuevo modelo de contingencia<sup>13</sup>) que actúan como promotores del cambio contable, han influido positivamente en los políticos encargados de la regulación contable, creando una predisposición en la administración central para mejorar y adaptar la contabilidad.

Esto ha posibilitado que el impulso regulador de las reformas contables haya correspondido en todos estos países a la propia Administración, lo que ha propiciado la celeridad del proceso de innovación, puesto que en todos ellos las reformas se han impuesto por fuerza de ley siguiendo una estrategia autoritaria, salvo en el Reino Unido, donde la reforma ha sido llevada a cabo tras un largo proceso donde han participado numerosos grupos y comisiones (HMSO, 1994).

En el caso concreto del Reino Unido, la debilidad de las barreras de implementación, la fuerte implantación del New Public Management, la necesidad de adaptar el sistema contable ante la reestructuración organizativa del sector público y la predisposición de la Administración, configuran un entorno netamente favorable para la introducción de reformas. Conviene señalar que en este caso, y dada la profundidad de las reformas abordadas (la introducción de la contabilidad de recursos supone todo un reto y un cambio respecto a la situación anterior), el proceso de reforma ha obedecido

---

<sup>12</sup> Desarrollado en base a una única teoría contable, la Teoría del Ingreso-Gasto, que puede considerarse como doctrina contable dominante en aquel país, puesto que preside la orientación de las reformas. Esta teoría hace hincapié en el cálculo del resultado anual y la preparación de la Cuenta de Resultados como principal estado financiero (Hansen et al. 2000).

<sup>13</sup> Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Pública. Ver Anexo 4

exclusivamente a la propia voluntad de la Administración. El desarrollo del proceso de innovación en la Administración Central británica contrasta así enormemente con el de la Administración Local, donde la modernización contable fue impulsada exclusivamente por los organismos profesionales

Todas estas consideraciones posibilitan la actualización del anterior análisis comparativo, como puede verse de forma sintética en el siguiente cuadro (Cuadro 13).

**Cuadro 13: Aplicación del Modelo de Contingencia.  
Nivel: Administración Central. Versión actualizada**

| PAÍS        | ESTÍMULOS | VARIABLES SOCIALES | VARIABLES POLÍTICO-ADMINIST. | BARRERAS IMPLEMENTACIÓN | VALORACIÓN GLOBAL |
|-------------|-----------|--------------------|------------------------------|-------------------------|-------------------|
| ALEMANIA    | (-)       | (-)                | (-)                          | (-)                     | DESFAVORABLE      |
| DINAMARCA   | (+)       | (-)                | (+)                          | (+)                     | FAVORABLE         |
| FINLANDIA   | (+)       | (-)                | (+)                          | (-)                     | DESFAVORABLE      |
| FRANCIA     | (+)       | (-)                | (-)                          | (-)                     | DESFAVORABLE      |
| ITALIA      | (+)       | (-)                | (-)                          | (-)                     | DESFAVORABLE      |
| REINO UNIDO | (+)       | (-)                | (-)                          | (+)                     | FAVORABLE         |
| SUECIA      | (+)       | (-)                | (+)                          | (+)                     | FAVORABLE         |
| ESPAÑA      | (+)       | (-)                | (+)                          | (+)                     | FAVORABLE         |

Como puede apreciarse, el hecho más significativo que se desprende del actual análisis es el que hace referencia a la nueva situación del Reino Unido, cuyo entorno pasa de ser desfavorable a ser considerado como favorable para la introducción de reformas. Fundamentalmente, esto se explica por el importante cambio de actitud y por la toma de conciencia de la propia Administración ante las nuevas necesidades que la moderna gestión crea. De esta forma, la propia administración ha pasado a desempeñar un activo papel tomando las riendas de la reforma como precursora y responsable de la misma, de forma similar al papel que ha venido desempeñando la IGAE en la reforma de la contabilidad pública española.

#### 4.2.- APLICACIÓN AL ENTORNO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Las diferencias principales relativas a los entornos de la administración local, sistematizadas de acuerdo a la estructura del modelo de contingencia, se muestran en el Cuadro 14. La elaboración del mismo se ha realizado tomando como referencia los trabajos de Vela et al. (1996), Mussari (1995) y Lüder (1992 y 1995b).

##### *-Estímulos*

En el nivel de administración local existen estímulos en todos los países, lo que quizá contribuye a explicar la generalidad del proceso de reformas contables emprendido en la mayoría de gobiernos locales europeos. Los principales estímulos a nivel europeo son los problemas financieros que han atravesado las corporaciones locales así como la influencia del modelo contable empresarial. Las dificultades financieras de los gobiernos locales y la necesidad de recortar el gasto público han despertado la necesidad de contar con sistemas contables capaces de proporcionar mayor cantidad y calidad de información y en esta búsqueda se ha tomado como referencia el modelo empresarial.

##### *-Variables Sociales*

Por lo que respecta a las variables sociales, puede apreciarse que su influencia es escasa o nula. Esto se explica fundamentalmente por la falta de interrelación existente entre las administraciones locales europeas y los mercados de capitales, así como por el escaso interés que despierta la información contable pública en los ciudadanos. Sólo en el caso de Alemania, debido a la presión de grupos organizados y a los intereses comerciales, es posible apreciar una influencia positiva de este tipo de variables.

##### *-Variables Políticas*

Con relación a las variables políticas, tanto el cambio de régimen político llevado a cabo en nuestro país, como la reestructuración de las instituciones democráticas llevada a cabo en Italia a principios de los 90, han posibilitado el desarrollo de las reformas contables. En el resto de países tienen una influencia escasa.

**Cuadro 14: Entornos político-administrativos. Administración Local**

| VARIABLES   |  | Alemania | España     | Finlandia | Francia    | Holanda    | Italia     | Reino Unido | Suecia     |
|---|--|----------|------------|-----------|------------|------------|------------|-------------|------------|
| ESTÍMULOS   | Problemas, escándalos financieros.                         | (+)      |            |           | (+)        | (+)        | (+)        |             | (+)        |
|   | Influencia contabilidad empresarial                        | (+)      | (+)        | (+)       | (+)        | (+)        | (+)        | (+)         | (+)        |
| <b>Influencia global de los estímulos</b>           |  | <b>F</b> | <b>F</b>   | <b>F</b>  | <b>F</b>   | <b>F</b>   | <b>F</b>   | <b>F</b>    | <b>F</b>   |
| VBLES. SOCIALES                                     | Mercado de capitales                                       | (+)      |            |           |            |            |            |             |            |
|   | Grupos de presión organizados                              |          |            |           |            |            |            |             |            |
| <b>Influencia global de las variables sociales</b>  |  | <b>F</b> | <b>N</b>   | <b>N</b>  | <b>N</b>   | <b>N</b>   | <b>N</b>   | <b>N</b>    | <b>N</b>   |
| VBLES. POLÍTICAS                                    | Cultura política, competencia política, sistema político,. |          | (+)        | (+)       |            |            | (+)        |             | (+)        |
|   |  |          |            |           |            |            |            |             |            |
| <b>Influencia global de las variables políticas</b> |  | <b>N</b> | <b>F</b>   | <b>F</b>  | <b>N</b>   | <b>N</b>   | <b>F</b>   | <b>N</b>    | <b>F</b>   |
| VBLES. ADMINISTRAT.                                 | Organismos normalizadores                                  |          | (+)        | (+)       |            |            |            | (+)         | (+)        |
|   | Características organizativas<br>Cultura administrativa    | (-)      | (-)        |           | (+)        | (+)        | (-)        | (+)         | (+)        |
| <b>Influencia global de las variables administ.</b> |  | <b>D</b> | <b>F</b>   | <b>F</b>  | <b>F</b>   | <b>F</b>   | <b>D</b>   | <b>F</b>    | <b>F</b>   |
| BARRERAS DE IMPLEMENTACION                          | Tamaño Admón.  |          | (-)        | (+)       | (-)        |            | (-)        |             | (+)        |
|   | Sistema legal<br>Formación                                 | (-)      | (-)<br>(-) | (+)       | (-)<br>(-) | (-)<br>(-) | (-)<br>(-) | (+)<br>(+)  | (+)<br>(+) |
| <b>Influencia global de las barreras implement.</b> |  | <b>D</b> | <b>D</b>   | <b>F</b>  | <b>D</b>   | <b>D</b>   | <b>D</b>   | <b>F</b>    | <b>F</b>   |
| <b>VALORACIÓN GLOBAL</b>                            |  | <b>D</b> | <b>F</b>   | <b>F</b>  | <b>D</b>   | <b>D</b>   | <b>D</b>   | <b>F</b>    | <b>F</b>   |

(+) Influencia positiva (-) Influencia negativa

Valoraciones globales: F=FAVORABLE D=DESFAVORABLE N=ESCASA O NULA

*-Variables Administrativas*

Son quizá las variables administrativas, y concretamente los organismos normalizadores y los procesos de descentralización, los que permiten explicar más claramente las diferencias entre los entornos y entre los sistemas contables públicos en Europa. El papel activo desempeñado por los organismos normalizadores en el proceso de innovación contable de los gobiernos locales del Reino Unido (CIPFA), España (IGAE), Finlandia (Federación Finlandesa de Municipios) y Suecia (Federación Sueca de Municipios) ha sido determinante, convirtiéndose éstos en los impulsores de las reformas en sus respectivos países y favoreciendo su introducción. Del mismo modo han actuado los procesos de descentralización llevados a cabo en varios países como Italia, Francia y Holanda. Estos procesos han favorecido la introducción de las reformas en la contabilidad local.

Pero, a pesar de la influencia positiva de ambos factores, estos países presentan una serie de características en su nivel local que suponen fuertes obstáculos para el desarrollo de los procesos de innovación contable, puesto que ralentizan y dificultan la introducción de reformas. Concretamente nos referimos a las barreras de implementación.

*-Barreras de Implementación*

La existencia de obstáculos es común en todos los procesos de innovación contable observados, si bien el efecto de los mismos no se ha dejado notar con la misma intensidad. Así, existe un grupo de países, en los que situamos al Reino Unido, España, Suecia y Finlandia, donde las barreras de implementación son poco significativas.

En el caso de las corporaciones locales británicas, la principal barrera la constituye la influencia ejercida por el control presupuestario y financiero.

En el caso de España las barreras pueden identificarse de acuerdo a las siguientes características: el elevado número de municipios y su tamaño reducido, el escaso nivel de descentralización en favor de la Administración Local, la deficiente formación contable de los interventores y la escasez de medios técnicos de muchos municipios (Montesinos y Vela, 1996). El hecho de que la iniciativa de las reformas partiera del propio gobierno y el fuerte impulso dado por el mismo al proceso, permitió contrarrestar el efecto de los obstáculos en la primera etapa de la reforma de la contabilidad local. Sin embargo, hay que tener en cuenta que desde 1994, fecha en que se publicó el Plan General de Contabilidad Pública, queda pendiente todavía el proceso de adaptación del mismo al sector local y es aquí donde las características

anteriormente señaladas (unidos a un sistema jurídico donde todo debe ser regulado por ley), vuelven a obstaculizar de forma significativa el proceso de reforma, contribuyendo a explicar su considerable retraso.

En el caso de Suecia, el tamaño de los municipios no constituye un significativo obstáculo, dado que ya en los años 50 y 70 se desarrolló un proceso de reestructuración territorial dirigido a fusionar los municipios de reducido tamaño, con el objetivo de disminuir el número de municipios y favorecer la homogeneidad de los mismos. A pesar de ser un país que pertenece a la tradición legal continental, el parlamento sueco ha evitado, en gran medida, legislar en materia de contabilidad local y ha dejado a la Federación de Municipios la regulación de las prácticas contables. Esta misma característica se aprecia en Finlandia, por lo que en estos países el sistema legal no puede considerarse como una barrera de implementación significativa.

En todos estos países, la debilidad de las barreras de implementación no supera la acción favorable combinada del resto de las variables sociales, políticas y administrativas. Fundamentalmente, el hecho de que la iniciativa de las reformas partiera de los organismos que regulan la contabilidad ha permitido contrarrestar los obstáculos, configurando un entorno favorable a la introducción de cambios en la contabilidad.

Existe, por el contrario, una serie de países que presentan fuertes barreras de implementación. En el caso de Alemania nos encontramos con un sistema legal enormemente rígido; en Francia con un número de municipios muy elevado, superior a 36.000, y la mayoría con escasa población. En Holanda se observa el predominio de auditores en las principales tareas relacionadas con la contabilidad, lo que imprime a las reformas un carácter más experimental que conceptual y teórico. En Italia, la cultura administrativa es muy rígida y está excesivamente burocratizada, lo que crea problemas de implantación y aceptación; en menor medida también ha supuesto un obstáculo la escasa cualificación del personal encargado de las labores contables.

Además de los obstáculos anteriores, todos estos países cuentan con un sistema legal de tradición románico-germánica en el que cualquier modificación significa un cambio de ley que debe superar numerosos trámites. En estos países, el efecto combinado del resto de variables no es suficiente para contrarrestar las fuertes barreras de implementación.

Así pues, una parte de la diversidad contable existente actualmente en Europa se debe a la diferente velocidad con la que se desarrollan los procesos de innovación contable. Ello se explica fundamentalmente por las diferentes características administrativas (variables administrativas) y la presencia de fuertes barreras de implementación en la administración local de algunos países, puesto que los estímulos son bastante comunes

y las variables sociales y políticas juegan un papel escaso o nulo en el contexto europeo.

Para terminar este apartado referente al entorno, puede decirse que las diferencias entre los sistemas contables públicos guardan relación con dos aspectos fundamentalmente:

- a) el hecho de cada país haya dado prioridad a unos fines contables determinados sobre otros, favoreciendo con ello una determinada orientación de las reformas (hacia la gestión o hacia la rendición de cuentas),
- b) y las diferentes condiciones del entorno en el que se ubican los sistemas contables públicos, condicionando la velocidad con que se producen las reformas y creando desfases temporales en la aplicación de las prácticas contables.

Dado que la diversidad de prácticas contables dificulta cualquier comparación de la información contable pública, cabe plantearse si conviene que este estado actual de diversidad siga persistiendo indefinidamente en el tiempo. Tal vez, dado el irreversible proceso de convergencia económica y monetaria de la UE. (cuyo éxito reposa en gran medida, en la libre circulación de información, incluida la información contable), es tiempo ya de comenzar a abordar el debate sobre la armonización de la contabilidad pública a nivel europeo

## **5.- ALGUNAS CONSIDERACIONES CON RESPECTO A LA ARMONIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA**

El análisis que a continuación vamos a efectuar sobre la armonización contable en el sector público se ha enfocado fundamentalmente hacia el sector público local por dos razones principalmente: la primera de carácter económico y la segunda de naturaleza contable.

- a) Desde el punto de vista económico, la administración local, al ser el nivel de gobierno más cercano a los ciudadanos, ha ido asumiendo un mayor número de competencias y detentando cada vez más peso económico, pasando a desempeñar un papel muy importante en la prestación del servicio público, además de convertirse en campo ideal para la experimentación y la innovación.
- b) Desde una perspectiva contable, es en este nivel donde se han producido la mayor parte de las reformas contables, todas ellas con una clara orientación hacia el modelo empresarial. Esto nos lleva a pensar que, en el caso de

plantearse una armonización de la contabilidad pública, las dificultades serían menores en la administración local que en el gobierno central, puesto que en este último nivel la heterogeneidad existente es todavía mayor, debido a que en algunos países las reformas no han llegado aún a la Administración Central.

### 5.1.- CUESTIONES PREVIAS: EL EJEMPLO DE LA CONTABILIDAD EMPRESARIAL

Tal y como Nobes define “*la armonización es el proceso para incrementar la compatibilidad de las prácticas contables estableciendo límites a su grado de variación*” (Nobes y Parker, 1995, p. 117). El objetivo que se persigue a través de la armonización es garantizar que la información contable es comparable y equivalente (Van Hulle, 1989, p. 96), lo cual no implica el establecimiento de normas uniformes en todos los países, que equivaldría a una estandarización o normalización<sup>14</sup>. No obstante, cuanto mayor es el grado de discrecionalidad dejado a los países, más difícil se perfila el logro de una información equivalente. Prueba de ello es el estado actual de la armonización de la contabilidad financiera en la Unión Europea, muy superior en el plano formal que en el real, y la razón hay que buscarla en el elevado número de opciones contenidas en las Directivas.

Hasta el momento, la mayoría de los esfuerzos dedicados a la armonización, tanto en el marco internacional como en Europa, se han desarrollado en el área de la contabilidad empresarial. En el ámbito público destaca al respecto la labor desarrollada por el Comité del Sector Público del IFAC, si bien su influencia queda lejos todavía de la que tiene este mismo organismo y el IASC en el sector privado.

A diferencia de lo que ocurre en el sector público, la armonización de las prácticas contables de las empresas cuenta con una mayor tradición y literatura. Gran parte de los investigadores en Contabilidad Internacional han abordado la cuestión de la armonización contable en el sector privado, comenzando por analizar las causas que generan las diferencias contables para, posteriormente, pasar a exponer los argumentos a favor y las barreras u obstáculos que presenta un proceso de tal envergadura. Autores como Mueller, 1967; Choi y Mueller, 1992; Nobes y Parker (1995) o Láinez (1993), han enumerado y descrito los factores que causan las diferencias en los criterios y prácticas contables y puede observarse la existencia de un amplio consenso internacional con relación al papel desempeñado por estos factores. También existe una amplia bibliografía que recoge las razones a favor y en contra de una armonización internacional (Montesinos, 1980; Tua, 1984; Gonzalo y Tua, 1988;

---

<sup>14</sup> Armonización significa reducción de la variedad contable, y se relaciona principalmente con el proceso desarrollado en Europa. Normalización o estandarización significa la eliminación completa de la variedad, lo que supone una armonización extrema. Este proceso se relaciona fundamentalmente con la labor del IASC o la IFAC en el campo internacional.



Socías, 1991; Laínez, 1993; Blake, 1990; Nobes y Parker, 1995), así como una serie de trabajos centrados exclusivamente en el entorno de la Unión Europea, como es el caso de Hopwood (1990), Nobes (1992), Blake y Amat (1994) y García Benau (1995).

Aunque la bibliografía al respecto es bastante extensa, Thorell y Witthington (1994, p. 216) han sabido, en nuestra opinión, reflejar de forma sencilla la opinión de la mayoría de los autores, resumiendo en dos los motores que impulsan la armonización:

1. - La globalización de los mercados.
2. - El logro, por parte de la Unión Europea, del objetivo de un mercado económico totalmente integrado.

Ambos factores ejercen fuertes presiones generando en usuarios y productores de información contable (empresas multinacionales, inversores internacionales, firmas de contabilidad y auditoría multinacionales, bolsas internacionales etc.) la necesidad de comparar dicha información a nivel internacional en el caso del primero y a nivel europeo en el segundo.

Dentro de la Unión Europea, el logro de un mercado único totalmente integrado requiere previamente la armonización de la infraestructura de los mercados para permitir la libre movilidad de capitales, bienes, servicios y recursos humanos entre los diferentes estados miembros. La contabilidad financiera es parte de esa infraestructura, por ello, el libre flujo de información financiera es una condición necesaria para el logro de un mercado único integrado. Esta segunda fuerza impulsora, aunque se limita al ámbito de la Unión Europea, abarca a todas las empresas y no sólo a aquellas que intervienen en mercados internacionales.

Así pues, la internacionalización de las relaciones económicas genera una necesidad de comparar la información contable empresarial tanto en los organismos reguladores, como en aquellos que la utilizan o la elaboran (Nobes y Parker, 1995). En el primer grupo se encuentran organismos supranacionales como la Unión Europea, la ONU o la OCDE, y los mercados financieros internacionales. En el segundo grupo están los inversores, los prestamistas, las firmas internacionales de contabilidad y auditoría, los gobiernos y los sindicatos. En el tercer grupo se encuentran las empresas multinacionales. La principal característica de todos ellos es que nos referimos a agentes que adquieren una dimensión internacional, figuras que operan más allá de las fronteras nacionales. Precisamente por ello, estos tres tipos de agentes han ejercido fuertes presiones en favor de la armonización contable empresarial<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Aunque existen divergencias respecto a la importancia del papel jugado por cada uno de ellos. Así, Marín Medina (1987) establece que son las empresas multinacionales el primer colectivo al que concierne el problema de la armonización; por su parte, Blake y Amat (1994) opinan que los usuarios más

## 5.2.- ARGUMENTOS A FAVOR DE LA ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA: ESPECIAL REFERENCIA A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Como veíamos en el primer apartado, se aprecia una orientación común en la mayoría de las reformas contables europeas: la introducción de sistemas más informativos y próximos al modelo empresarial. Este proceso, aunque ciertamente lento, bien podría considerarse como indicador de una tendencia de acercamiento natural entre los diferentes sistemas contables públicos, aproximación que se produce a través de su convergencia hacia un punto de referencia común: el modelo contable empresarial.

Este fenómeno se ha producido de forma más generalizada en el sector local que central. Ello nos lleva a pensar que, en el caso de plantearse una hipotética armonización de la contabilidad pública, las dificultades para alcanzar la comparabilidad de la información serían menores aquí, al ser la situación de partida más homogénea. A diferencia de lo que ocurre en la Administración Local, las reformas contables no han llegado todavía a la Administración Central de algunos países, con lo que la heterogeneidad existente en este nivel es mayor.

La ventaja derivada de la globalización de mercados es quizá la principal razón a favor de una armonización internacional de las prácticas contables de las empresas, debido a la presión que ejercen al respecto los participantes en estos mercados, que desarrollan una actuación que supera las fronteras de sus propios países. Sin embargo, este argumento que tan importante es para el sector privado, no lo es tanto en el sector público, puesto que los gobiernos no desarrollan actuaciones internacionales como las empresas, y mucho menos los gobiernos locales. Por esta razón, al valorar la necesidad de una armonización de las prácticas contables de los gobiernos, debe distinguirse entre la *armonización internacional* y la *armonización europea* (Lüder, 1988b).

Mientras que una armonización internacional es más difícil de justificar debido a la inexistencia de fuertes relaciones económicas entre países en el ámbito público (nivel central o local), la necesidad de armonizar a un nivel europeo puede justificarse más fácilmente en un marco económico común como el que representa la Unión Europea. Al menos, como apuntan Vela y Fuertes (1997, p. 41), "*no parecen existir razones objetivas para argumentar en contra de una armonización de los sistemas contables de los diferentes Estados de la UE*". Desde nuestro punto de vista, dado el irreversible proceso de convergencia donde se han fijado unos criterios comunes y cuantificables como son la limitación de la Deuda y el Déficit Público, es necesario asegurar una completa equivalencia y comparación de dichos agregados.

En este sentido, las razones que justifican una armonización contable en la UE son la necesidad de contar con información comparable de la situación financiera tanto de

---

beneficiados son los inversores y Hopwood (1990) señala que los más interesados son las firmas internacionales de contabilidad y auditoría.

cada uno de los estados miembros como del conjunto de la UE y la necesidad de controlar mejor el uso de las transferencias y fondos europeos. En definitiva, la armonización permitiría la toma de decisiones a nivel europeo sobre una base microeconómica y macroeconómica mucho más homogénea.

En concreto, alguno de los argumentos a favor de la armonización en el seno europeo expuestos son, fundamentalmente (Lüder, 1988b):

1. La necesidad de los organismos europeos de información comparable y fiable acerca de la situación financiera de los estados miembros.
2. La necesidad de la Comisión Europea de obtener y proporcionar una imagen global de la situación financiera de la UE.
3. La necesidad de los organismos europeos de auditoría de información comparable para mejorar las tareas de auditoría y control de la Comisión.

Como puede apreciarse, las razones a favor de la armonización se limitan exclusivamente al ámbito de actuación de los *organismos supranacionales*. Sin embargo, el interés de éstos por fomentar la armonización no ha sido en modo alguno equiparable al manifestado por los agentes externos en la armonización contable empresarial. Estos órganos parecen conformarse con la información que se obtiene a través del sistema integrado europeo de contabilidad nacional. La contabilidad nacional actualmente es el único sistema contable público regulado y normalizado a nivel europeo y, pese a que es cuestionable su idoneidad para garantizar una perfecta comparabilidad de los datos (Lüder y Jones, 1996), todavía no se ha desarrollado ningún esfuerzo alternativo por parte de la Comisión orientado a mejorar la uniformidad de la información contable de los gobiernos de los estados miembros.

### 5.3.- OBSTÁCULOS A LA ARMONIZACIÓN

A la luz del breve análisis realizado en relación al proceso de armonización contable desarrollado en el sector privado, podemos extraer dos ideas que, a nuestro entender, tienen especial relevancia para empezar a abordar la identificación de posibles obstáculos en la armonización de la contabilidad del sector local:

1. El proceso armonizador en el sector privado viene impulsado tanto por los propios sujetos contables que han de aplicar las normas contables -las empresas multinacionales- como por los usuarios externos que utilizan la información contable publicada para hacer comparaciones.

2. Destaca como aspecto fundamental la dimensión internacional de las principales partes implicadas.

En el sector público local, en contra de lo anteriormente comentado, el desarrollo de un proceso de armonización estaría condicionado, en nuestra opinión, por la ausencia de fuerzas que presionen positivamente desde el interior y desde el exterior. Ni los propios sujetos encargados de aplicar las prácticas contables, en nuestro caso los gobiernos locales, ni una gran parte de los usuarios externos de la contabilidad pública, muestran un especial interés por la comparación de la información. A diferencia del sector privado, donde las propias empresas multinacionales son parte interesada en la armonización, los gobiernos locales no parecen tener mayor interés, precisamente por el hecho de ser “locales” y no “multinacionales”.

En líneas generales puede decirse que los obstáculos están relacionados con:

1. La idiosincrasia administrativa local, es decir, los rasgos distintivos de cada gobierno local como los estilos de gestión de los administradores locales, la importancia, el contenido y los destinatarios de la rendición de cuentas.
2. El escaso interés de los propios gobiernos locales por comparar la información contable de sus estados financieros con la de municipios de otros países. Las corporaciones locales desarrollan sus funciones dentro de su jurisdicción, financiándose principalmente a través de impuestos y transferencias estatales, sin necesidad de recurrir a los mercados de capitales para la obtención de financiación. En definitiva, actualmente carecen de dimensión internacional.
3. La falta de grupos interesados en fomentar la comparación que ejerzan presiones directas sobre los gobiernos locales como los que representan para las empresas los inversores internacionales, las firmas internacionales de contabilidad y auditoría, las bolsas internacionales, etc.

La escasa dimensión internacional que caracteriza a los agentes locales, que se traduce en la inexistencia de usuarios internacionales de las cuentas locales, nos conduce a las consideraciones siguientes:

1. En el caso de plantear como objetivo la armonización contable, debemos pensar también que el mismo debe ser impulsado por un organismo de carácter supranacional, con autoridad para imponer las soluciones adoptadas a todos los estados miembros.
2. Aunque es aventurado pronosticar comportamientos futuros, máxime cuando la armonización no se ha planteado ni tan siquiera como objetivo, consideramos que no está fuera de lógica pensar que posiblemente los

gobiernos locales se preocupen más por los costes de implementación de nuevas medidas contables que por los beneficios. Después de todo, los sistemas contables de los distintos países dan respuesta a una serie de necesidades de información específicas, que se derivan del entorno político, económico y social que caracteriza a cada país. En estas condiciones no es fácil convencer a las corporaciones locales de renunciar a su sistema contable en favor de un sistema armonizado.

#### **5.4.- LA IMPORTANCIA DEL ENTORNO EN LAS ESTRATEGIAS ARMONIZADORAS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA**

Hasta el momento, las reformas contables se han convertido en la primera etapa de un proceso normalizador, que por ahora tiene un carácter espontáneo, pero que en el futuro podría adoptar un carácter más formal en el marco de la Unión Europea. Sin embargo, la propia naturaleza de las corporaciones locales hace que el problema fundamental al que nos enfrentamos con la armonización de la contabilidad pública no sea tanto teórico, puesto que nadie duda de las bondades de un proceso que permitiera la obtención de una información contable equiparable en todos los estados miembros, sino más bien operativo.

Dado que los agentes encargados de proporcionar la información contable (las propias corporaciones locales) y los usuarios de la información contable pública local no intervienen activamente presionando a favor de la armonización contable<sup>16</sup>, el papel del entorno como causante de las diferencias contables cobra una especial importancia en el proceso de armonización y en la búsqueda de estrategias para su implantación.

La elaboración y presentación de la información contable pública viene determinada por diferentes normas y prácticas cuya regulación se gesta en entornos legales, culturales y económicos diferentes. De esta forma, el sistema contable que cada país ha desarrollado es fruto de su entorno específico. Por ello, el renunciar al sistema contable propio supone un coste.

Indudablemente, si los entornos fueran similares o tendieran paulatinamente a disminuir las diferencias políticas, económicas y culturales que caracterizan a los países europeos, la resistencia sería menor y sería más fácil diseñar un sistema contable común, que todos los países implicados en el proceso de armonización aceptaran como propio. Desde esta perspectiva, la armonización de la contabilidad y la convergencia de los entornos se hallan, en este caso, estrechamente relacionadas.

---

<sup>16</sup> Esto sí se observa, por el contrario en el proceso de armonización de la contabilidad empresarial.

Esta postura es igualmente sostenida por diferentes autores (Marín-Medina, 1987, p. 29; Laínez y Callao, 1998, Choi y Levich, 1991), que argumentan que el avance hacia una mayor uniformidad sólo es posible si éste viene acompañado por una convergencia previa de los entornos económicos, sociales y culturales. Cuanto más difieran los entornos, más difícil resultará alcanzar la armonización contable, ya que la aplicación de métodos contables similares ante situaciones económicas diferentes puede conducir a interpretaciones equívocas de la información contable. En buena lógica, la armonización será más fácilmente alcanzable entre aquellos países donde las diferencias del entorno sean salvables al compartir entornos más parecidos entre sí.

Teniendo en cuenta las especiales circunstancias que rodean la armonización de la contabilidad pública, que como hemos venido repitiendo a lo largo de este epígrafe hacen referencia a la falta de presiones de los usuarios externos y al significativo papel que adquiere el entorno en el proceso, las estrategias a seguir para desarrollar un posible proceso armonización contable son básicamente dos, dependiendo del patrón de convergencia de los entornos a nivel europeo: si la convergencia es general o se limita a áreas geográficas concretas.

- 1) En caso de producirse una convergencia absoluta, que indicara una superación de las barreras del entorno al análisis contable, la estrategia más rápida pasaría por el diseño de una normativa contable común que tendría que ser asumida por todos los estados miembros de la Unión Europea<sup>17</sup>, reproduciendo así el modelo de armonización autoritario que se empleó en su día para la contabilidad empresarial.
- 2) Frente a esta posibilidad, existe una segunda alternativa que consiste en comenzar el proceso con una armonización regional entre países con entornos parecidos.

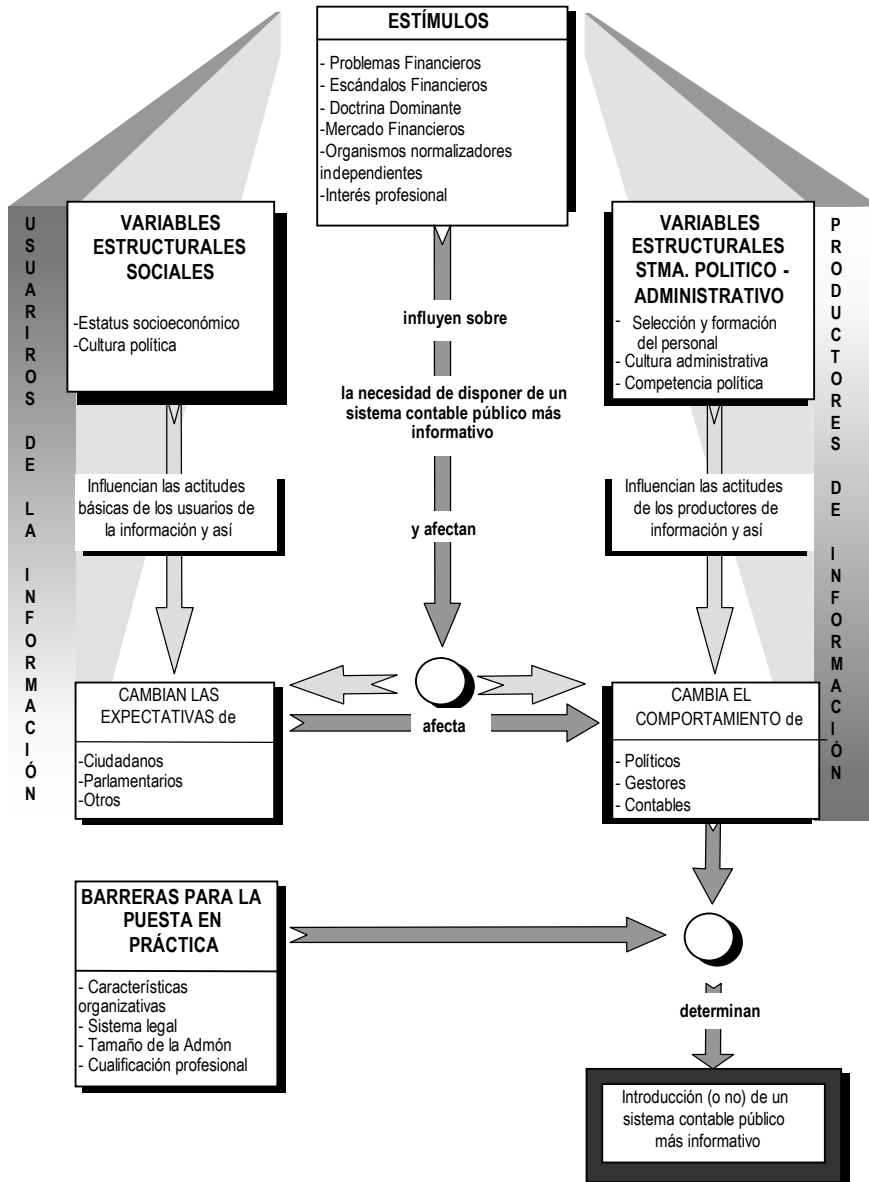
Recientes trabajos como el de Balaguer et al. (2001) han puesto de manifiesto que el patrón de convergencia socio-económica de las corporaciones locales europeas es regional más que global, lo que parece indicar que generará menos rechazo avanzar por el camino de la armonización regional. Anteriormente, ya existían algunos trabajos (Monsen, 1994) que apuntaban esta solución en el caso de los países nórdicos.

---

<sup>17</sup> En este sentido conviene apuntar que la FEE está tratando de impulsar la aplicación de las normas internacionales de contabilidad pública (IPSAS). Sin embargo se trata de un organismo profesional, sin capacidad para hacer cumplir estas normas en un conjunto de países que mayoritariamente están acostumbrados a regular todo por medio de leyes.

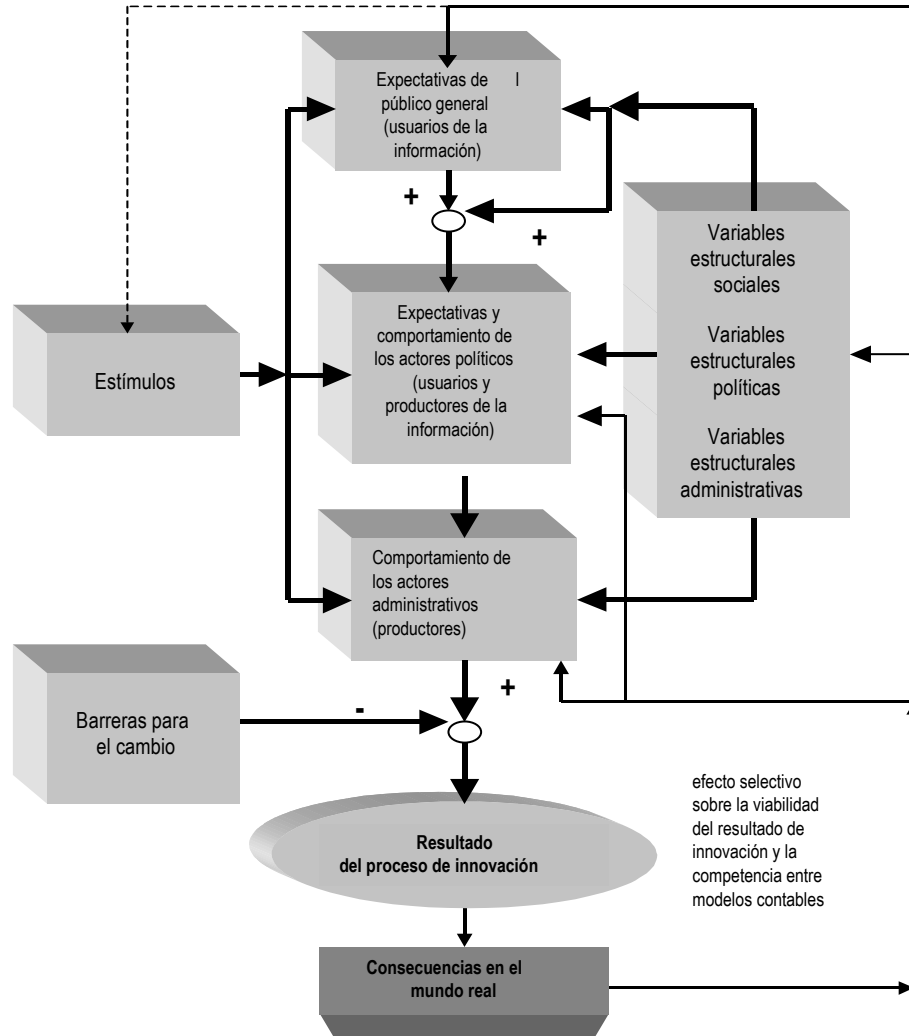
**ANEXO 1**

**Modelo de Contingencia de Innovaciones en la Contabilidad Pública.  
Versión Inicial (Lüder, 1992a)**



**ANEXO 2**

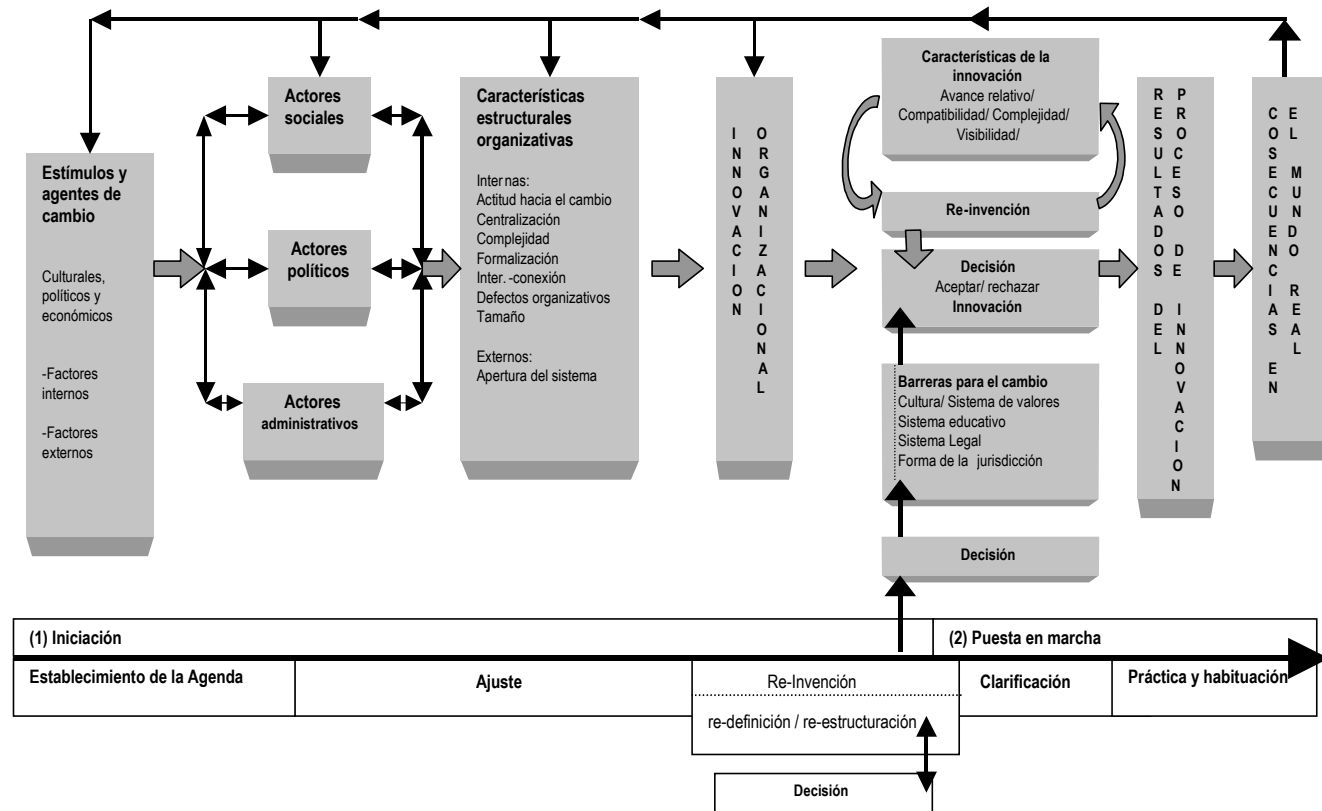
**Modelo General de Innovaciones en Contabilidad Pública  
(Jaruga y Nowak, 1996)**





### ANEXO 3

Modelo de Difusión - Contingencia para la Contabilidad Pública (Godfrey et al. 2001)



**ANEXO 4**

**Modelo del proceso de reforma de la Gestión Financiera  
(Lüder, 2001)**

