

CAPÍTULO 5:

Propuesta de clasificación de los sistemas contables públicos en el marco de la Unión Europea

*“¿Qué quiero? (pregunta la inteligencia)
¿En qué estriba? (pregunta el juicio)
¿Qué resulta? (pregunta la razón)”.*
(E. Kant)

1.- LA NECESIDAD DE CLASIFICAR LOS SISTEMAS CONTABLES

Actualmente no existe ninguna clasificación de los sistemas contables públicos a nivel internacional; la investigación en este ámbito está todavía en una fase incipiente y la mayoría de los trabajos, hasta el momento, se han centrado en el análisis descriptivo de los sistemas contables. En cambio, en contabilidad financiera este tipo de trabajos abunda y es posible encontrar clasificaciones elaboradas bajo distinto enfoque (*a priori* o intuitivas y *a posteriori* o empíricas) o en base a diferentes criterios, como las condiciones socioeconómicas, el entorno legislativo y las prácticas contables¹.

La primera cuestión que surge cuando nos movemos en el ámbito de la contabilidad pública comparativa es hasta qué punto son necesarias las clasificaciones cuando se cuenta con un amplio abanico de estudios descriptivos. ¿Qué nos aportan con relación a los mismos?. En definitiva: ¿Dónde radica su utilidad?

¹ Recopilaciones de las clasificaciones más significativas de los sistemas contables realizadas en el ámbito de la contabilidad financiera pueden consultarse en García Benau (1995), Laínez (1993) y Jarne (1996).

Desde nuestro punto de vista, la utilidad que proporcionan las clasificaciones de los sistemas contables al análisis de la situación contable internacional radica, fundamentalmente, en la capacidad de síntesis que aportan sobre las divergencias y similitudes existentes entre los sistemas contables.

No faltan en la literatura contable internacional razones concretas que justifican la necesidad de estudios clasificadores como el que vamos a desarrollar a lo largo de este capítulo². A continuación, vamos a enumerar aquellas que nos parecen más relevantes.

Según Nobes y Parker (1995), cuatro son las razones que presiden el interés de la clasificación contable:

1. Permite apreciar la evolución del sistema de un país dominante respecto a los sistemas de otras naciones situadas en su área de influencia.
2. Ayuda a entender el desarrollo de la forma más que para describir cómo y porqué son las cosas.
3. Facilita la formación de los profesionales de la contabilidad que operan internacionalmente.
4. Permite a un país entender mejor el sistema contable del que dispone y el que resultaría más apropiado comparándolo con el de otros países de características similares.

Adicionalmente, García Benau (1995) resalta su utilidad desde el punto de vista de la armonización contable europea, al facilitar el estudio de las dificultades con las que ésta se tropieza.

Por su parte, Jarne (1996) nos muestra las ventajas que se derivan del propio proceso de elaboración de la clasificación tanto como de la aplicación de los resultados de la misma a aspectos concretos. Respecto a las primeras destacan las siguientes:

- a. Descripción de las propiedades características del sistema contable.
- b. Simplificación de las variables que los definen.
- c. Comparación de los rasgos distintivos de cada uno de ellos.

Con relación a las segundas, apunta fundamentalmente dos:

² No podemos olvidar que, aunque nos centramos en el estudio de los entes públicos como entidades contables, no dejamos de movernos en el campo de la Contabilidad Internacional, por lo que la respuesta a estas preguntas bien pueden venir de la mano de los tradicionales expertos en este campo.

- d. Evolución experimentada por los modelos contables en el ámbito internacional.
- e. Valoración de las líneas futuras de desarrollo de los sistemas.

2.- OBJETIVO Y UTILIDAD ESPECÍFICA DE LA PROPUESTA DE CLASIFICACIÓN PRESENTADA

El propósito de nuestra clasificación es detectar si existen patrones de comportamiento común en la práctica contable habitual de los gobiernos nacionales y locales de los países de la Unión Europea. Para ello, los distintos sistemas contables se clasifican en grupos, de forma que los sistemas de un mismo grupo son más similares entre sí, y por lo tanto, más comparables que con el resto de sistemas pertenecientes a grupos diferentes.

Una vez detectados los grupos de países o patrones de comportamiento contable, será posible analizar en qué medida estos patrones se aproximan o se alejan de la clasificación que, de forma intuitiva, se desprende del análisis comparativo realizado sobre la base del marco normativo. Esta clasificación intuitiva, como ya pudimos comprobar a lo largo del Capítulo 3, supondría la agrupación de los países en torno a cuatro sistemas contables fundamentales: caja, caja modificada, devengo modificado y devengo completo.

Dado que el sistema contable es un conjunto de principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera en un momento determinado (García Benau, 1995, pág. 55), en nuestro análisis hemos procedido a estructurar los sistemas contables en una serie de subsistemas, tal y como propone Jarne (1996). Los subsistemas considerados son:

- a) el subsistema regulador, que define las reglas a seguir,
- b) el subsistema de prácticas de valoración, mediante el cual son cuantificados los hechos contables,
- c) el subsistema de prácticas de información, vinculado con la forma en que la información contable es transmitida al exterior.

De esta forma, la utilidad de nuestro estudio radica en la posibilidad de analizar el sistema contable no sólo como un todo, sino también a través de sus componentes más importantes, permitiéndonos la elaboración de clasificaciones parciales en función de las propiedades de los subsistemas contables existentes en cada país. Además, este tipo de análisis nos permite localizar en qué parte del sistema contable residen las divergencias más profundas.

Otro aspecto a considerar es que el presente análisis se basa en las prácticas habituales llevadas a cabo en los gobiernos locales y nacionales. Ello nos puede dar una idea del grado real de uniformidad/heterogeneidad que reina actualmente entre los países de la Unión Europea y de la trascendencia de las divergencias observadas desde una perspectiva armonizadora. En la contabilidad pública, como ya pudimos apreciar en los capítulos precedentes, estamos asistiendo a un proceso espontáneo de convergencia hacia los sistemas contables de devengo, al menos en el plano normativo. Sin embargo todavía falta comprobar hasta qué punto esta tendencia se materializa o no.

En definitiva, dado que la investigación en contabilidad pública internacional se encuentra en un estadio inferior al de la contabilidad financiera, puede decirse que realmente no hacemos sino seguir el sendero que ésta nos ha abierto. En este recorrido hay pasos que no pueden obviarse por su comprobada trascendencia futura, por cuyo motivo es justificado su traslado al plano público. Esto es precisamente lo que ocurre con la elaboración de clasificaciones contables.

Del mismo modo, también debemos ser capaces de evitar aquellos pasos que nos hagan caer en una inútil redundancia, como puede ocurrir en el plano de la normalización internacional de la contabilidad pública³. En cualquier caso, se trata de obtener, para el ámbito público, la mayor ventaja posible del desarrollo alcanzado por la contabilidad empresarial: en resumidas cuentas, todo es Contabilidad Internacional.

3.- ELABORACIÓN DE LA CLASIFICACIÓN

3.1.- ETAPAS SEGUIDAS EN LA ELABORACIÓN

La primera etapa en la elaboración de una clasificación es *definir “qué” se clasifica*, y está estrechamente relacionado con el objetivo de la clasificación a elaborar. En nuestro caso, el propósito de la clasificación es encontrar patrones de comportamiento común en las prácticas contables de los diferentes países miembros de la Unión Europea.

De acuerdo con este propósito, en primer lugar clasificamos el sistema contable considerado en su globalidad para, posteriormente, entrar en un análisis más pormenorizado a través de los componentes anteriormente enumerados: el subsistema

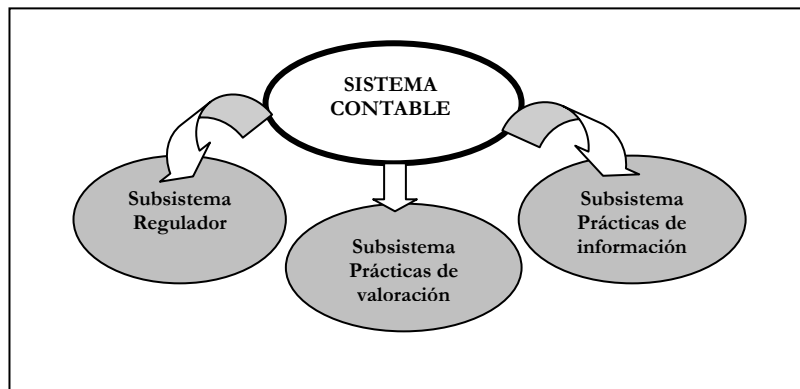
³ Nos referimos, por ejemplo, al hecho de legislar sobre aspectos contables perfectamente equiparables con el modelo empresarial y previamente contemplados en las normas contables internacionales. Precisamente por esto, la IFAC ha adoptado como línea de actuación la de tomar como base de referencia las NIC existentes para su estudio, adaptación y extensión al sector público.

regulador y de principios contables, el subsistema de prácticas contables de valoración y el subsistema de prácticas contables de información.

Jarne (1996, p. 270) nos proporciona la definición de cada uno de estos subsistemas:

- El subsistema regulador es el encargado de la elaboración, emisión e implantación de la normativa contable que presiden la generación y publicación de la información contable.
- El subsistema de prácticas de valoración refleja los criterios objetivos seguidos en el proceso de reconocimiento, medición y valoración contables, reduciendo a términos monetarios los flujos económicos, derechos, obligaciones y demás modificaciones en la estructura patrimonial de la empresa surgidos de las transacciones realizadas por la misma.
- El subsistema de prácticas de información es el encargado de determinar la cantidad y el formato de la información contable que se va a suministrar al exterior.

Figura 15: Componentes del sistema contable



Una vez definidos los objetos que van a ser clasificados, es necesario *concretar las características* que conforman cada uno de los subsistemas delimitados (por agregación, también las que determinan el sistema contable global) y así, a través de ellas, analizar la situación de los mismos en los países que configuran nuestro estudio. Esta información se ha recabado a través de un cuestionario de elaboración propia cuya estructura comentamos más detalladamente a lo largo del siguiente epígrafe.

De forma paralela, es necesario *elegir los países* objeto de estudio. En nuestro caso, el presente trabajo se circunscribe al marco de la Unión Europea, por lo que no ha sido necesario el establecimiento de un criterio de selección para alcanzar una muestra representativa de países. Se han considerado los quince países miembros de la UE, junto con Noruega y Suiza⁴. Dado que lo que se estudia son sistemas contables públicos, es necesario distinguir por niveles de administración, por lo que hemos considerado fundamentalmente dos: el nivel central y el nivel local (sistema contable central y sistema contable local).

La siguiente fase es la *obtención de los datos* relativos al sistema contable de cada país por nivel de administración. Para ello enviamos el cuestionario diseñado a los órganos de control externo de todos los países miembros. No se obtuvo respuesta alguna por parte de Dinamarca, Luxemburgo, Grecia, Irlanda y Suecia (en el nivel de administración local), por lo que dichos países han quedado fuera del estudio.

Recabados los datos, es necesario llevar a cabo el *análisis* de los mismos a través de la técnica que más se adecue a los objetivos planteados en la clasificación. En nuestro caso, se ha efectuado un análisis factorial de componentes principales con rotación varimax. Dentro del análisis multivariante, se trata de una técnica de reducción de datos que permite pasar de un número elevado de variables a un número más pequeño de datos explicativos, los factores, que permiten explicar de una manera más sencilla la realidad (Aldás, 1999).

Por último, una vez obtenidos los resultados y elaborada la clasificación, procede la caracterización de la misma para concretar las diferencias y similitudes existentes entre los diferentes grupos o sistemas contables-tipo.

3.2.- LOS DATOS

Gran parte de las clasificaciones contables realizadas en el sector privado, descansan sobre los datos proporcionados por las encuestas de Price Waterhouse & Co. de 1973, 1975 y 1979. Sin embargo, en el sector público no existe una base de datos de este tipo a la que recurrir ya que ningún organismo ha promovido todavía un estudio de estas características. Por ello, para nuestro trabajo diseñamos un cuestionario que hicimos circular entre todos los países miembros. Se obtuvo respuesta en todos los casos salvo para Dinamarca, Irlanda, Grecia, Luxemburgo y Suecia (local). Finalmente, los países analizados fueron los que se presentan a continuación:

⁴ El hecho de que contar inicialmente con una muestra ya reducida, unido a la posible falta de respuesta de algunos países, son las razones que motivaron la inclusión de Noruega y Suiza en la muestra, países que, si bien no pertenecen a la Unión, sí forman parte del área económica de la misma.

Cuadro 32: Países analizados

Países	Nivel de Administración	
	Central	Local
Alemania	Central	Local
Austria	Central	Local
Bélgica	Central	Local
España	Central	Local
Finlandia	Central	Local
Francia	Central	Local
Holanda	Central	Local
Italia	Central	Local
Noruega	Central	Local
Portugal	Central	Local
Reino Unido (Inglaterra y Gales)	Central	Local
Reino Unido (Escocia) ⁵	Central	Local
Suecia	Central	--
Suiza (Cantón de Zurich)	Central	Local

El objetivo del cuestionario es el conocimiento de los elementos, básicamente cualitativos, de cada sistema contable. Así, a través de estos elementos podemos llegar a la caracterización de los distintos sistemas contables y proceder a su estudio comparativo.

La elaboración del cuestionario se ha realizado sobre la base teórica proporcionada por: a) trabajos realizados con anterioridad sobre clasificaciones de sistemas contables llevados a cabo en el sector privado (Frank, 1979; Nair y Frank, 1980; Nair, 1982), b) trabajos sobre prácticas contables realizados en el ámbito público (Ingram y Robbins, 1987; Jones y Pendlebury, 1982 y 1991; Montesinos et al., 1998; Christiaens, 2000), y c) trabajos comparativos de contabilidad pública de carácter descriptivo (Lüder, 1989; Vela, 1997).

El cuestionario, que presentamos en el Anexo 1, se estructura en seis partes que guardan relación con: 1) el entorno, 2) los usuarios de la información contable pública, 3) los objetivos del sistema contable público, 4) el marco regulador, 5) los principios contables, 6) la relación entre el presupuesto y la contabilidad general y 7) las prácticas contables. Posteriormente, y para poder clasificar los sistemas contables a través de sus componentes, los apartados anteriores se agrupan, en el momento de la codificación, de la siguiente forma:

- usuarios, objetivos, marco regulador y relación entre presupuesto y contabilidad configuran el subsistema regulador;

⁵ Para diferenciar ambos, en adelante nos referiremos al primero como Reino Unido y al segundo como Escocia.

- las prácticas contables (apartado 7) se dividen en prácticas de valoración y de información para conformar los dos subsistemas restantes.

En la caracterización del subsistema regulador, es decir, el que guarda relación con la normativa contable aplicable, hemos analizado cuatro tipos de cuestiones básicas:

1. El tipo de normativa contable, características de implantación, influencias.
2. Los organismos encargados de la regulación contable, principalmente su carácter público o profesional.
3. El alcance de los objetivos contemplados en el sistema contable, es decir, si se regula el cumplimiento de objetivos sobre la base de flujos de caja o de recursos económicos.
4. La clase de relación (si la hay) que existe entre el presupuesto y la contabilidad general.
5. Los principios contables contemplados.

El subsistema de prácticas contables de valoración contempla todos aquellos criterios adoptados que conllevan la generación de magnitudes contables diferentes. La configuración de este subsistema se ha realizado a través de dos tipos de cuestiones:

1. El reconocimiento y valoración inicial de los diferentes elementos.
2. La modificación posterior del valor, a través de amortizaciones o provisiones.

La delimitación del sistema de prácticas de información se ha realizado analizando tres aspectos fundamentalmente:

1. Los estados financieros que se elaboran.
2. La información a suministrar por la empresa referente a diferentes partidas (Inmovilizado, Gastos de Investigación y Desarrollo, Deudas a largo plazo, Subvenciones de Capital, etc.).
3. La información de carácter complementario que se publica (rendimiento, resultados, compromisos futuros, etc.).

En el cuestionario se plantean dos tipos diferentes de preguntas: dicotómicas y de escala valoración. Las primeras implican una respuesta Si/No ante el planteamiento de una afirmación concreta y las segundas, utilizadas fundamentalmente para delimitar la información suministrada, suponen la elección de un valor entre 0 y 3 según la siguiente escala:

- 0---- Nada, nula
- 1---- Escasa, muy limitada
- 2---- Algo, limitada
- 3---- Mucha, detallada

Con el objeto de facilitar la elaboración de la base de datos para el tratamiento estadístico, las variables de escala se transformaron a formato binario (0, 1). La recodificación se efectuó de la siguiente forma: se asignó un valor 0 si la información proporcionada sobre el elemento en cuestión era escasa o nula (valores iniciales 0 y 1), mientras que asignamos el valor 1 si la información ofrecida era relativamente significativa (valores iniciales 2 y 3).

3.3.- ANÁLISIS DE LOS DATOS: METODOLOGÍA APLICADA

Para proceder a la agrupación de los diferentes países y reconocer así distintos patrones (o sistemas contables-tipo) en cada nivel de administración, hemos procedido a analizar los datos de la encuesta a través del análisis factorial, que en nuestro caso ha sido utilizado con fines exclusivamente exploratorios.

El análisis factorial es una técnica para examinar la interdependencia de variables. En esencia, pretende determinar aquellos factores básicos que determinan la relación entre un conjunto de variables interrelacionadas. Fundamentalmente, parte de la base de que las variables vienen explicadas por dos tipos de factores latentes, no observables: los *factores comunes* a todas las variables, que explican la correlación existente entre ellas, y los *factores únicos* que son específicos de cada variable⁶.

Dado que el modelo de análisis factorial se basa en la correlación existente entre las variables observadas, antes de su aplicación conviene analizar la *matriz de correlaciones* entre las variables. Si éstas estuvieran incorrelacionadas entre sí no existirían factores comunes y, en consecuencia, no procedería aplicar la técnica.

Otros mecanismos para determinar la pertinencia de la aplicación del análisis factorial son el *test de esfericidad de Barlett* y la *medida Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO). El primero de ellos es un test estadístico que detecta la presencia de correlación entre variables,

⁶ El modelo de análisis factorial se define de la siguiente forma:

$$\begin{aligned} X_1 &= l_{11}F_1 + l_{12}F_2 + \dots + l_{1m}F_m + e_1 \\ X_2 &= l_{21}F_1 + l_{22}F_2 + \dots + l_{2m}F_m + e_2 \\ X_p &= l_{p1}F_1 + l_{p2}F_2 + \dots + l_{pm}F_m + e_p \end{aligned}$$

donde X_1, \dots, X_p son *variables*, F_1, \dots, F_m son *factores comunes*, e_1, \dots, e_p son *factores únicos* o específicos y los coeficientes l son las *cargas factoriales* o pesos de cada factor en las diferentes variables.

En el modelo, cada una de las p variables observables es una combinación lineal de m factores comunes ($m < p$) y de un factor único. Así pues, todas las variables originales vienen influidas por todos los factores comunes, mientras que existe un factor único que es específico de cada variables (Uriel, 1995).

ofreciendo la probabilidad de que la matriz de correlaciones recoja valores significativos. Su p debe ser inferior a los niveles críticos de 0,05 y 0,01. Por su lado, el KMO mide el grado de adecuación de la muestra al análisis factorial a través de un índice cuyos valores oscilan entre 0 y 1. Cuanto más próximo a 1 sea el índice, más adecuada será la muestra para su tratamiento en el análisis factorial, mientras que valores inferiores a 0,5 no son aceptables (Uriel, 1995; Aldás, 1999).

En el caso que nos ocupa, ha sido necesario calcular un total de ocho matrices de transición, dado que hemos considerado de forma separada los niveles de administración central y local para cada uno de los cuatro elementos analizados (el sistema contable global y los tres subsistemas en que se descompone). Analizando las diferentes matrices de correlación se observa que en cada una de ellas existe un buen número de correlaciones significativas (Anexo 2).

Concretamente, en las matrices del sistema contable global, se puede apreciar cómo 61 de un total de 91 correlaciones son significativas cuando consideramos el nivel de administración central, mientras que lo son 62 de 78 si nos movemos en el nivel local. En el caso del subsistema regulador, las correlaciones significativas en el sector central son 51 de 91, mientras que en las administraciones locales la cifra desciende a 47 de un total de 78. Si consideramos el subsistema de prácticas contables de valoración y el de información, el número de correlaciones significativas disminuye sensiblemente, si bien sigue siendo importante. Encontramos 46 y 42 correlaciones significativas respectivamente de 91 existentes en la administración central; en la administración local las cifras disminuyen hasta 24 y 35 respectivamente de un total de 71 correlaciones.

El test de esfericidad de Bartlett, calculado para cada uno de los casos, confirma esta impresión; además, cada uno de los índices KMO toma un valor superior al mínimo aceptable, como podemos apreciar en el Anexo 3. A la vista de lo anterior, podemos concluir que el conjunto de variables es apto para el análisis factorial.

Procede pues, a continuación, extraer los factores. En nuestro caso se ha empleado el procedimiento de *componentes principales*, reteniendo exclusivamente aquellos factores con autovalor superior a la unidad⁷. Finalmente, para facilitar la interpretación de los factores resultantes, en cada uno de los casos analizados se ha efectuado una rotación ortogonal por el método Varimax normalizado⁸.

⁷ La lógica de este criterio es que un factor, para ser útil, debe servir para explicar la varianza de, al menos, una variable.

⁸ Los ejes de los factores del método Varimax se obtienen maximizando la suma de las varianzas de las cargas factoriales al cuadrado dentro de cada factor. Para evitar que las variables con mayores comunalidades tengan una mayor influencia en la solución final se efectúa la normalización de Kaiser, en la que cada carga factorial al cuadrado se divide por la comunalidad de la variable correspondiente.

3.4.- RESULTADOS DEL ANÁLISIS

3.4.1. La Administración Central

3.4.1.1. SISTEMA CONTABLE GLOBAL

a) Clasificación

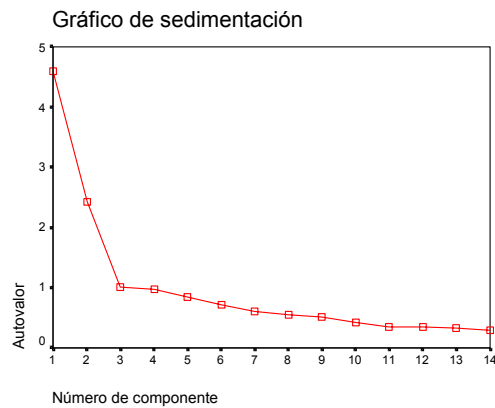
La medida en que se contemplaban las 244 características del sistema contable público de las administraciones centrales de los 13 países analizados se utilizaron como inputs en el análisis factorial. El resultado del mismo, como puede apreciarse en la tabla 1, arroja tres factores que explican un 57% de la varianza, lo que puede considerarse aceptable (Aldás, 1999, pág. 10). De forma visual, el gráfico de sedimentación corrobora los resultados anteriores, puesto que, previos a la zona de sedimentación, se localizan tres factores.

Tabla 1:

Varianza total explicada

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	4.586	32.760	32.760	4.586	32.760	32.760	3.177	22.692	22.692
2	2.435	17.390	50.150	2.435	17.390	50.150	2.739	19.567	42.258
3	1.018	7.274	57.424	1.018	7.274	57.424	2.123	15.166	57.424
4	.982	7.011	64.435						
5	.852	6.083	70.518						
6	.709	5.063	75.581						
7	.608	4.339	79.921						
8	.544	3.887	83.808						
9	.516	3.683	87.490						
10	.426	3.046	90.536						
11	.358	2.559	93.095						
12	.344	2.455	95.550						
13	.325	2.320	97.870						
14	.298	2.130	100.000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Gráfico 1:

La rotación varimax nos permite interpretar cómo se distribuyen los países individuales entre los diferentes factores. Cada país se asigna al factor donde tiene una mayor carga factorial, de forma que un mismo país no puede pertenecer a dos grupos a la vez. Como se observa en la tabla 2, resulta una clasificación compuesta por tres grupos.

Tabla 2:**Matriz de componentes rotados** ^a

	Componente		
	1	2	3
ALEMANIA(central)	.854	-3,53E-02	-5,39E-02
NORUEGA(central)	.791	3.793E-02	.271
BÉLGICA(central)	.722	-9,57E-02	-8,40E-02
HOLANDA(central)	.711	.209	.245
ITALIA(central)	.555	.232	.139
FRANCIA(central)	.498	.244	.444
PORTUGAL(central)	.120	.808	9.929E-02
ESPAÑA(central)	4.605E-02	.748	.169
AUSTRIA(central)	.314	.693	.101
ESCOCIA(central)	-2,33E-02	.628	.258
SUECIA(central)	-.131	.552	.508
FINLANDIA(central)	.121	.140	.771
SUIZA(cantón de Zurich)	.304	.138	.719
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	-1,21E-02	.373	.527

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 6 iteraciones.

Un primer grupo vendría dado por aquellos países que poseen en el primer factor su mayor carga factorial, esto es, Alemania (con una carga de 0, 854), Noruega (0,791), Bélgica (0,722), Holanda (0,711), Italia (0, 555) y Francia (0,498). Un segundo grupo viene dado por Portugal, España, Austria, Escocia y Suecia, que tienen mayor carga factorial en el segundo componente. Finalmente, el tercer grupo lo conforman Finlandia, Suiza y Reino Unido.

Cada grupo representa un patrón o modelo diferente de sistema contable, de forma que los países que pertenecen a un mismo grupo presentan más afinidad entre sí que con el resto de países que pertenecen a otro grupo. Es necesario, pues, proceder a concretar las características que definen cada modelo y lo diferencian del resto.

b) Caracterización de los grupos

Los aspectos del sistema contable considerado en su globalidad vinculados con cada modelo, que sintetizamos en el cuadro 33, son los siguientes:

Grupo 1: Modelo eminentemente presupuestario

1. La normativa contable es el reflejo de la más pura tradición legal continental:
 - a. con respecto a la elaboración de las normas contables, la responsabilidad corresponde a organismos de carácter público;
 - b. en lo referente a su aplicación, poseen fuerza legal, por lo que son ampliamente aceptadas;
 - c. en lo relativo a su grado de desarrollo, son muy detalladas, regulando los aspectos relativos tanto a la forma como al contenido de los estados financieros.
2. Está orientado fundamentalmente a responder a las necesidades de información y de control de los órganos legislativos.
3. Predomina la lógica del presupuesto, por lo que la contabilidad general, o no existe, o está presidida por el subsistema presupuestario.
4. Escasa aplicación de principios contables.
5. Base de reconocimiento y medida más próxima a posiciones de caja o caja modificada que devengo, con una deficiente contabilidad del inmovilizado (no se capitaliza ni amortiza una buena parte de los activos fijos).
6. Resulta escasamente informativo y adecuado para la gestión moderna (poca capacidad informativa).

Grupo 2: Modelo articulado de contabilidad presupuestaria y general

1. Al igual que el anterior, sigue la tendencia continental europea en cuanto a la normativa contable, salvo el caso de Escocia.
2. Está orientado de una forma más amplia a satisfacer las necesidades de control, divulgación de la información y gestión.
3. Coexisten en un mismo marco el subsistema presupuestario y el subsistema contable.
4. Aplicación en mayor medida de principios contables.
5. Mayor desarrollo de la contabilidad del inmovilizado (capitalización y amortización de los activos fijos más generalizada).
6. Base de reconocimiento y medida situada en torno al devengo modificado.
7. Divulgación de mayor cantidad de información y mejor orientado a proporcionar información para la gestión, si bien de forma bastante limitada (capacidad informativa media).

Grupo 3: Modelo articulado orientado a la gestión.

1. Existe una mayor participación de la profesión en la normalización contable pública (a diferencia de los anteriores, los organismos son mayoritariamente de carácter mixto).
2. En mayor medida que los modelos anteriores, la regulación contable va dirigida a satisfacer las necesidades de los ciudadanos y los gestores.
3. Similar al anterior en cuanto a capacidad informativa:
 - a. desarrollo propio de la contabilidad general,
 - b. aplicación de principios contables,
 - c. desarrollo relativo de la contabilidad del inmovilizado,
 - d. base de reconocimiento y medida en torno al devengo modificado
4. Mayor orientación del sistema contable hacia la gestión y mayor divulgación de información sobre el rendimiento.

Como puede observarse, las diferencias más significativas surgen al comparar el modelo presupuestario (1) con los modelos articulados (2 y 3) dado que el primero presenta una capacidad informativa notablemente inferior a los últimos. Las diferencias entre los modelos articulados 2 y 3 guardan relación, más que con la

capacidad informativa, con la orientación del sistema contable. Mientras que en el modelo 2 se mantiene todavía una orientación predominantemente *legislativa*, el modelo 3 está sensiblemente más orientado al *público en general* y a la *gestión* (Lüder, 1989). Así, en este modelo, el sistema contable es concebido como un instrumento para la *gestión* y para la divulgación de información a los ciudadanos con relación a la actuación del gobierno, lo cual se manifiesta en la obligatoriedad de incorporar a los estados financieros información sobre el rendimiento en la gestión. Otro aspecto clave que diferencia ambos modelos es la activa presencia de la profesión contable en la emisión de normas mediante organismos de carácter mixto (modelo 3). Sin duda este hecho contribuye a explicar la diferente orientación del sistema contable antes comentada.

Los aspectos anteriores nos sirven para ubicar el modelo 3 en la posición más alta dentro de la estructura jerárquica que debe de seguirse en la elaboración de toda propuesta de clasificación (A.A.A. 1977). Seguidamente se sitúan, en orden decreciente de capacidad informativa, el modelo 2 y el modelo 1. Con ello, la clasificación de sistemas contables públicos de administraciones centrales europeas queda tal y como puede verse en el cuadro 33.

Cuadro 33: Clasificación propuesta para los sistemas contables públicos de la UE.

Capacidad informativa	Características	
(-) ↑	Modelo presupuestario	<ul style="list-style-type: none"> -Tendencia normativa continental - Orientación exclusivamente legislativa - Predominio de la lógica del presupuesto - Escasa aplicación de principios contables - Base de caja o caja modificada - Escasa capacidad informativa
		→
	Modelo articulado	<ul style="list-style-type: none"> - Tendencia normativa continental - Orientación predominantemente legislativa - Marco único para ambas contabilidades - Aplicación de principios contables - Mayor desarrollo de la contabilidad del inmovilizado - Base de devengo modificado - Divulgación de mayor información y mínimamente orientado a la gestión
		→
↓ (+)	Modelo articulado orientado a la gestión	<ul style="list-style-type: none"> - Mismas características del modelo anterior <li style="text-align: center;">+ - Mayor participación en la emisión de normas de la profesión contable - Mayor orientación hacia el público y hacia la gestión
		→

Alemania Noruega Bélgica Holanda Italia Francia
Portugal España Austria Escocia Suecia
Finlandia Suiza Reino Unido

Conviene señalar que, considerando el sistema contable en su totalidad, hay casos como Italia, Austria y Suiza que no se ajustan enteramente al modelo teórico. En el caso de Italia y Austria, las diferencias guardan principalmente relación con las prácticas de medición y valoración: Italia se sitúa por encima de la capacidad informativa definida para su modelo mientras que Austria lo hace por debajo. Suecia también difiere en aspectos relacionados con el sistema regulador.

Con el fin de clarificar la situación de estos países, a la par que comparar la estabilidad o inestabilidad de la estructura de los grupos ya definidos, es necesario llevar a cabo un análisis similar en cada uno de tres componentes del sistema contable. Este tipo de análisis desglosado nos permitirá detectar en qué nivel se hallan las mayores diferencias y similitudes entre los países europeos, información que resulta especialmente útil de cara a una posible armonización de la información contable pública.

3.4.1.2. SUBSISTEMA CONTABLE REGULADOR

a) Clasificación

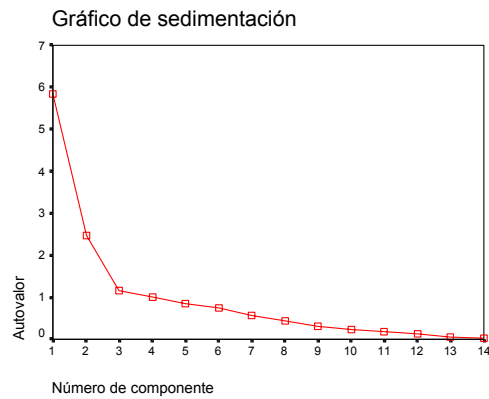
Para este análisis, 43 características observadas en los 13 países relacionadas con el subsistema regulador se han introducido como inputs en un análisis factorial. El método de extracción de componentes principales retiene un total de cuatro factores, como así nos confirma el procedimiento alternativo del gráfico de sedimentación. En conjunto, la varianza total explicada por los tres factores asciende, en este caso, al 74%.

Tabla 3:

Varianza total explicada

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	5,829	41,636	41,636	5,829	41,636	41,636	3,736	26,686	26,686
2	2,474	17,669	59,306	2,474	17,669	59,306	2,833	20,234	46,919
3	1,165	8,322	67,627	1,165	8,322	67,627	2,231	15,936	62,856
4	1,004	7,175	74,802	1,004	7,175	74,802	1,672	11,946	74,802
5	,860	6,144	80,946						
6	,737	5,266	86,212						
7	,573	4,094	90,306						
8	,440	3,143	93,449						
9	,304	2,170	95,620						
10	,234	1,668	97,288						
11	,172	1,229	98,517						
12	,129	,921	99,438						
13	5,449E-02	,389	99,827						
14	2,424E-02	,173	100,000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Gráfico 2:

La tabla 4 nos muestra la composición de los cuatro factores diferentes una vez efectuada la rotación varimax. El primer factor congrega a un primer grupo de países cuyo sistema regulador es más afín, estando formado por Alemania, Bélgica, Holanda y Noruega. El segundo factor o grupo lo conforman Italia, Suiza, Austria, Suecia, Finlandia y Portugal. El tercer grupo está formado por España y Francia mientras que el cuarto por Escocia y Reino Unido.

Tabla 4:**Matriz de componentes rotados** ^a

	Componente			
	1	2	3	4
ALEMANIA(central)	,907	,251	,124	-4,11E-02
BÉLGICA(central)	,903	-7,15E-02	8,748E-02	4,718E-02
HOLANDA(central)	,822	,267	,137	-7,82E-03
NORUEGA(central)	,755	,372	5,264E-02	-,150
ITALIA(central)	,471	,748	-,101	6,139E-02
SUIZA(cantón de Zurich)	,360	,694	,231	-4,45E-02
AUSTRIA(central)	,494	,638	,311	,196
SUECIA(central)	-8,36E-02	,619	,557	,119
FINLANDIA(central)	-,158	,567	,166	,538
PORTUGAL(central)	,343	,536	,333	,232
ESPAÑA(central)	,103	,102	,936	7,464E-02
FRANCIA(central)	,292	,245	,795	,244
ESCOCIA(central)	6,294E-02	,194	-1,20E-02	,776
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	-8,26E-02	-8,31E-02	,262	,760

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 7 iteraciones.

b) Caracterización de los grupos

Las principales características que definen cada uno de los grupos obtenidos para el subsistema regulador son las siguientes:

Grupo 1: Modelo de regulación pública cerrada

1. La regulación contable proviene exclusivamente del sector público, permaneciendo el proceso regulador cerrado a la participación de la profesión contable y ajeno a la influencia de la contabilidad empresarial.
2. La normativa contable reviste carácter legal y las normas son detalladas, entrando a regular tanto la forma como el contenido de los estados financieros.
3. No existe un desarrollo propio de la normativa contable respecto a la presupuestaria, lo que explica la inexistencia de un marco conceptual de referencia y un cuerpo propio de principios contables al margen de los presupuestarios.
4. Únicamente se registran operaciones presupuestarias.

Grupo 2: Modelo de Plan de Cuentas

1. La regulación proviene del sector público, si bien el proceso está más abierto a las influencias de la profesión contable (fundamentalmente en Finlandia, a través de órganos mixtos) y también a las del modelo contable empresarial.
2. Normativa contable de carácter legal, regulando aspectos como la forma y el contenido concreto de los estados financieros.
3. Existe un desarrollo independiente de la normativa contable respecto a la presupuestaria, lo que facilita el desarrollo de marcos conceptuales y principios contables.
4. Se regula la presentación de información sobre el rendimiento (salvo Portugal).
5. La normativa contable se apoya en la existencia de un Plan General.
6. El sistema contable reúne en un mismo marco la contabilidad presupuestaria y la general.

Grupo 3: Modelo de Plan de Cuentas (2)

1. Presenta las mismas características que el anterior con la diferencia de que no se entra a regular la información relacionada con el rendimiento.

Grupo 4: Modelo de regulación mixta

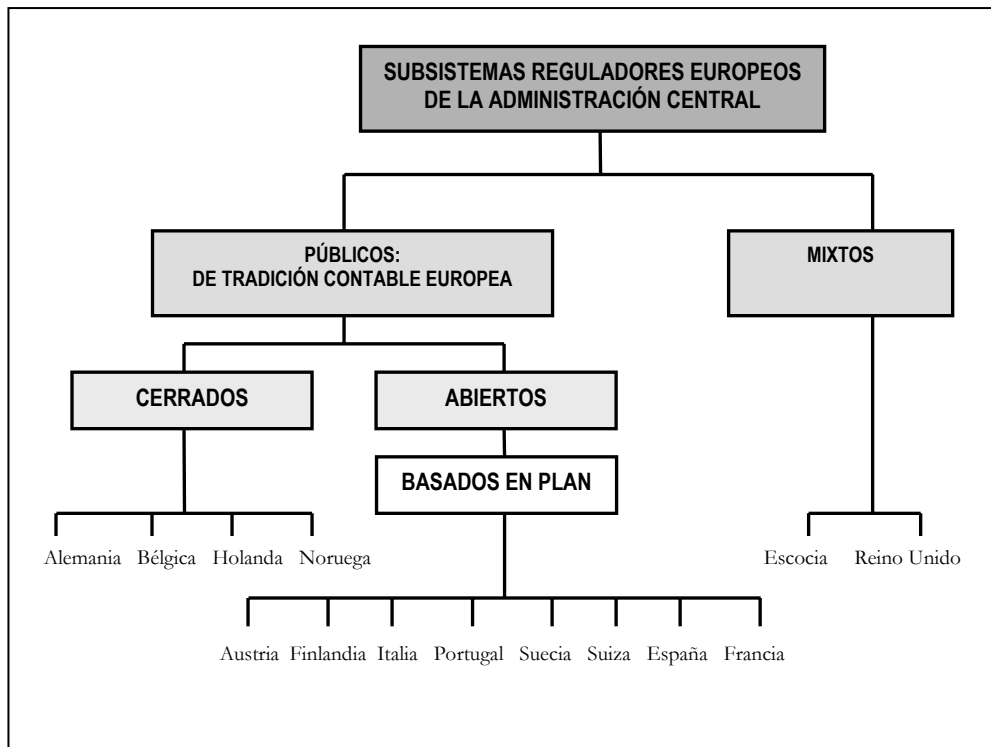
1. La regulación contable es de carácter mixto, participando la profesión contable en la emisión de normas a través de organismos normalizadores mixtos.
2. La normativa contable no está revestida de carácter legal, dentro de la tradición contable anglosajona, si bien es de aceptación generalizada.
3. Las normas contables regulan aspectos concretos referentes a la forma y el contenido de los estados financieros, en la tendencia de la tradición continental.
4. Influencia en la normativa del modelo contable empresarial.
5. Existe una normativa independiente que regula el presupuesto y la contabilidad, lo que favorece el desarrollo de marcos conceptuales y aplicación de principios propiamente contables.

A la vista la anterior caracterización, se pueden observar dos tendencias fundamentales en el modelo regulador. Por un lado, la tradicional tendencia continental donde la normalización emana del sector público, representada por los modelos 1, 2 y 3; por otro lado, un modelo mixto donde el sector privado está más involucrado y que se aproxima a la tradición anglosajona (el modelo 4).

Dentro de la tendencia continental es posible diferenciar dos clases de proceso regulador: un *proceso cerrado*, de carácter exclusivamente público y un proceso público más *abierto* a influencias del sector privado. Por otro lado, y dada la evidente proximidad entre los modelos 2 y 3, consideramos oportuno refundir ambos en un único modelo. Este modelo representa la tradición contable continental instrumentada a través de un Plan de Cuentas.

En base a las consideraciones anteriores, proponemos la siguiente clasificación del subsistema contable regulador:

Figura 16: Clasificación propuesta en base al subsistema regulador



3.4.1.3. SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE VALORACIÓN

a) Clasificación

Para la realización de esta clasificación se han tomado 71 ítems relacionados con las prácticas de valoración o cuantificación de los elementos incorporados a los estados financieros. En este caso se han retenido cuatro factores, que permiten explicar hasta un 74% de la varianza. El gráfico de sedimentación nos permite, de forma alternativa al criterio de los autovalores, llegar a una solución similar, observándose cuatro factores antes de la zona de sedimentación.

Tabla 5:

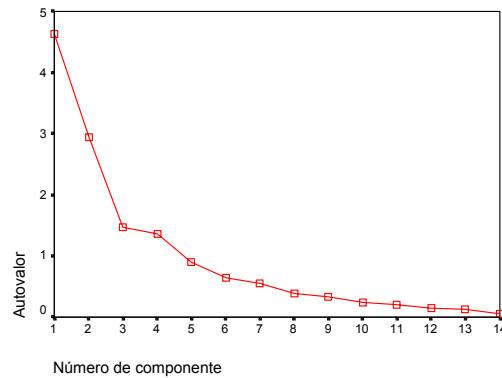
Varianza total explicada

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	4.631	33.081	33.081	4.631	33.081	33.081	3.024	21.600	21.600
2	2.933	20.950	54.031	2.933	20.950	54.031	2.702	19.303	40.903
3	1.474	10.530	64.561	1.474	10.530	64.561	2.419	17.278	58.181
4	1.367	9.765	74.326	1.367	9.765	74.326	2.260	16.146	74.326
5	.903	6.453	80.780						
6	.653	4.661	85.440						
7	.546	3.902	89.343						
8	.393	2.806	92.148						
9	.329	2.350	94.499						
10	.246	1.760	96.259						
11	.204	1.454	97.713						
12	.143	1.021	98.735						
13	.121	.866	99.601						
14	5.584E-02	.399	100.000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Gráfico 3:

Gráfico de sedimentación



La tabla 6 nos muestra la solución final de los componentes rotados, que nos permite interpretar la composición de los cuatro factores anteriormente detectados. Los grupos resultantes son los siguientes:

- Grupo 1: Noruega, Alemania, Holanda e Italia.
- Grupo 2: Escocia, Reino Unido, Austria y Bélgica.
- Grupo 3: Portugal, España y Suecia.
- Grupo 4: Suiza, Finlandia y Francia.

Tabla 6:
Matriz de componentes rotados^a

	Componente			
	1	2	3	4
NORUEGA(central)	.943	4.921E-02	-.127	2.892E-02
ALEMANIA(central)	.847	.139	-.168	.244
HOLANDA(central)	.810	.249	8.431E-02	.292
ITALIA(central)	.646	-.219	.309	-.397
ESCOCIA(central)	2.729E-02	.855	.267	4.887E-02
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	-9,03E-02	.805	.233	.207
AUSTRIA(central)	.220	.605	.243	.197
BÉLGICA(central)	.424	.550	-4,87E-02	-.124
PORTUGAL(central)	-1,61E-02	.327	.837	-.119
ESPAÑA(central)	2.054E-02	6.796E-02	.778	.363
SUECIA(central)	-.202	.325	.649	.274
SUIZA(cantón de Zurich)	.118	5.187E-02	.216	.854
FINLANDIA(central)	9.022E-02	9.873E-02	.555	.714
FRANCIA(central)	.205	.542	-6,21E-02	.631

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 16 iteraciones.

b) Caracterización de los grupos

Una vez definidos los distintos grupos en función de las prácticas de valoración contable, antes de proceder a la caracterización de los diferentes modelos es preciso determinar qué aspectos han intervenido más en la desagregación de los grupos. Como puede apreciarse, guardan relación con el nivel de desarrollo del sistema contable y el tipo de elementos reconocidos por el mismo:

- La contabilización del inmovilizado.
- La activación o no de los gastos derivados de la financiación ajena.
- El reconocimiento o no del arrendamiento financiero.
- El registro de las operaciones en moneda extranjera.

Otro aspecto a considerar en este caso que dificulta todavía más la caracterización, es la falta de homogeneidad en los criterios de valoración incluso dentro de los propios grupos. Las mayores divergencias se reflejan en el área de la contabilidad del inmovilizado, el tratamiento de las diferencias de cambio cuando este tipo de operaciones se reconocen, la valoración de las transferencias del gobierno y la imputación de las subvenciones de capital.

Las características que definen los diferentes modelos de valoración son las siguientes:

Grupo 1: Modelo de caja-caja modificada

1. Son sistemas eminentemente presupuestarios, donde apenas se activan elementos (salvo Italia):
 - a. No activación de intereses.
 - b. No diferenciación entre arrendamiento operativo y financiero.
 - c. No reconocimiento de operaciones en moneda extranjera ni diferencias de cambio por tal motivo.
2. El criterio de valoración mayoritario para los activos, cuando son reconocidos, es el valor de coste; el sistema de amortización es el método lineal en función de la vida útil.

Grupo 2: Modelo de caja modificada-devengo modificado

1. Mayor desarrollo de la contabilidad del inmovilizado (fundamentalmente en Escocia y Reino Unido), si bien la valoración del mismo es muy heterogénea. Conviven valores históricos con valores actuales, éstos últimos en los países anglosajones.
2. La amortización, cuando se practica, se calcula por el sistema lineal, en función de la vida útil.
3. Reconocimiento de las operaciones realizadas en moneda extranjera al tipo de cambio de la fecha de la operación; el criterio de conversión de las operaciones en Balance es el tipo de cierre. Existe una gran heterogeneidad en el tratamiento contable de las diferencias de cambio.

Grupo 3: Modelo de devengo modificado más desarrollado

1. Registro más generalizado que el anterior de los activos fijos (incluidas las infraestructuras y los bienes históricos), que son valorados mayoritariamente al coste histórico y amortizados de forma lineal.
2. Capitalización de los costes financieros derivados del endeudamiento.

3. Activación, en determinadas circunstancias, de los gastos de investigación y desarrollo al valor de coste. Amortización en un periodo inferior o igual a cinco años.
4. Diferenciación entre el arrendamiento operativo y financiero. Capitalización de este último, si bien no existe uniformidad en el valor aplicado. Valoración de la deuda pendiente según el mismo criterio que el activo.
5. Reconocimiento de operaciones en moneda extranjera. Se valoran al tipo de fecha de realización de la operación y la conversión al Balance se efectúa al tipo de cierre. Existe una notable heterogeneidad en el tratamiento de las diferencias de cambio y su imputación al resultado del ejercicio.

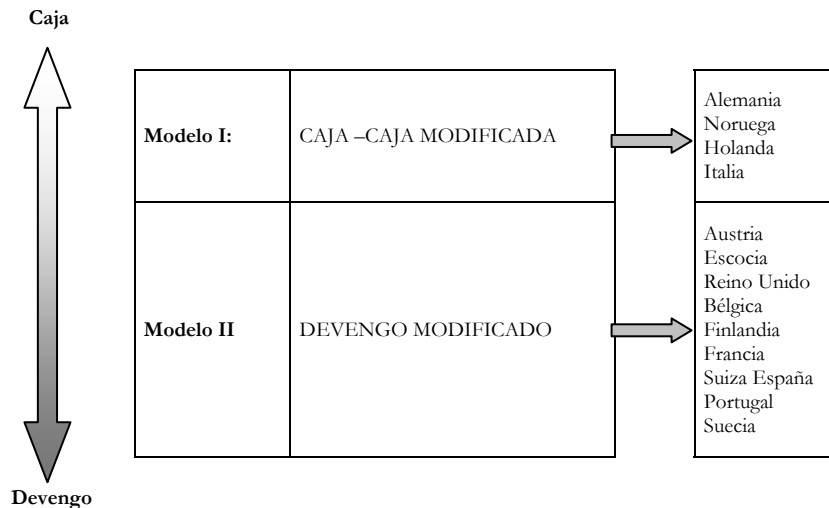
Grupo 4: Modelo devengo modificado

1. Menor desarrollo de la contabilidad del inmovilizado que el anterior y en ningún caso no se reconocen los bienes históricos. De nuevo se aprecia una falta de uniformidad en la valoración, si bien predomina el coste histórico.
2. Capitalización de los intereses derivados de la financiación ajena.
3. No se activan los gastos de investigación y desarrollo.
4. No se activa el arrendamiento financiero.
5. Reconocimiento de las operaciones en moneda extranjera al tipo de cambio de la fecha de la operación. Reconocimiento de las diferencias de cambio resultantes de la conversión a tipo de cierre e imputación de todas ellas al resultado.
6. Las subvenciones de capital se imputan al resultado del ejercicio en que se reciben (excepto Finlandia donde se consideran ingresos diferidos).

A pesar de la escasa uniformidad que hay dentro de los propios grupos respecto a los criterios de valoración aplicados, de forma intuitiva parecen vislumbrarse dos tendencias de valoración contable: la base histórica y la base actual, que queda reducida al ámbito anglosajón de Escocia y el Reino Unido. Sin embargo, esta diferenciación no tiene reflejo en la clasificación empírica, que apunta más a un criterio basado en el sistema de reconocimiento y medida (en la línea establecida por la IFAC). Desde nuestro punto de vista, la escasa generalización que se da en la aplicación del devengo hace que el propio hecho de reconocer contablemente los elementos sea el que marca las diferencias entre los distintos grupos, relegando al criterio de valoración, hoy por hoy, a un segundo plano.

El inconveniente que presenta una clasificación basada en el criterio de reconocimiento y medida es la introducción de un orden jerárquico⁹. Para facilitar la ordenación de los grupos, y dado que los modelos 2, 3 y 4 se agrupan todos en torno al devengo modificado (según los criterios de la IFAC), hemos considerado su agrupación en un macrogrupo. Esta solución nos permite proceder a una valoración jerárquica mucho más objetiva de los (Cuadro 34):

Cuadro 34: Clasificación propuesta en base al subsistema de prácticas de valoración



3.4.1.4. SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE INFORMACIÓN

a) Clasificación

La delimitación de este subsistema se ha realizado a través de 82 ítems que, como viene siendo habitual en nuestro análisis, se han introducido como inputs para la reducción en sus componentes principales. Así obtendremos los patrones comunes de comportamiento en relación a las prácticas de información. El número de factores retenidos es bastante elevado, asciende a un total de 5, con una varianza total explicada de casi el 73%.

⁹ Debemos de tener en cuenta que el espectro de posibilidades que se abre entre las posiciones extremas de caja y devengo es muy amplio; valorar y ordenar las posiciones intermedias entre ambas resulta una tarea complicada, especialmente si nos movemos dentro de una posición tan amplia como la de *devengo modificado*.

Tabla 7:**Varianza total explicada**

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	3.720	26.570	26.570	3.720	26.570	26.570	2.830	20.216	20.216
2	2.743	19.590	46.160	2.743	19.590	46.160	2.613	18.664	38.880
3	1.363	9.737	55.897	1.363	9.737	55.897	1.929	13.778	52.658
4	1.297	9.264	65.161	1.297	9.264	65.161	1.567	11.195	63.853
5	1.088	7.770	72.932	1.088	7.770	72.932	1.271	9.079	72.932
6	.859	6.135	79.067						
7	.714	5.099	84.166						
8	.510	3.646	87.813						
9	.426	3.040	90.853						
10	.406	2.897	93.750						
11	.317	2.265	96.015						
12	.255	1.818	97.833						
13	.177	1.266	99.099						
14	.126	.901	100.000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

El gráfico de sedimentación es otro procedimiento alternativo para la retención de factores, pero tiene el inconveniente de que es más difícil de interpretar. En este caso, por ejemplo, resulta complicado establecer dónde comienza exactamente la zona de sedimentación (si a partir del tercer factor o del cuarto). Para evitar este tipo de problemas hemos optado desde el principio por atender al criterio de los autovalores y la varianza total explicada, otorgando al gráfico de sedimentación un papel más ilustrativo que práctico.

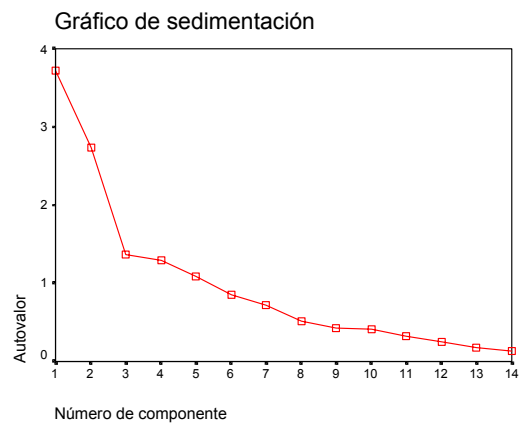
Gráfico 4:

Tabla 8:

Matriz de componentes rotados^a

	Componente				
	1	2	3	4	5
HOLANDA(central)	.812	6.095E-02	4.390E-03	-8,81E-02	.171
ALEMANIA(central)	.802	-7,78E-03	.108	.272	-5,82E-02
BÉLGICA(central)	.699	-.260	.262	-.132	.221
NORUEGA(central)	.592	1.042E-02	.550	.167	4.744E-02
PORTUGAL(central)	-.110	.797	5.361E-02	.342	5.692E-02
ESPAÑA(central)	-5,93E-02	.773	.153	.148	-.105
ESCOCIA(central)	.151	.679	-.377	-2,18E-02	.355
AUSTRIA(central)	.235	.644	1.119E-02	-.184	-.455
SUECIA(central)	-.386	.597	.232	-.221	.351
FINLANDIA(central)	8.062E-02	2.489E-02	.830	-.138	.236
FRANCIA(central)	.536	.111	.590	.167	-.161
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	2.608E-02	8.443E-02	-7,70E-02	.913	.138
ITALIA(central)	.245	.236	.489	.541	8.183E-02
SUIZA(cantón de Zurich)	.302	4.277E-02	.208	.214	.780

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 14 iteraciones.

La composición interna de los diferentes factores nos la da la tabla 8 de arriba. Nos muestra la obtención de cinco grupos diferentes que reúnen a los 13 países de la siguiente manera: Holanda, Alemania, Bélgica y Noruega forman un primer grupo (componente 1); un segundo grupo lo componen Portugal, España, Escocia, Austria y Suecia (componente 2); el tercer grupo reúne a Finlandia y Francia (componente 3), mientras Reino Unido e Italia se agrupan en un cuarto grupo (componente 4). Por último, Suiza figura de forma aislada (componente 5).

b) Caracterización de los grupos

Antes de proceder a la caracterización específica de cada uno de los grupos, conviene resaltar un aspecto que caracteriza las prácticas de información de las administraciones públicas centrales de la UE; nos referimos a la limitada capacidad informativa que presentan sus estados financieros. Esta característica no es de extrañar si tenemos en cuenta que las prácticas de medición y valoración todavía se alejan bastante de las

posiciones de devengo completo, generando balances y cuentas de resultados un tanto incompletos cuando los comparamos con el modelo contable empresarial.

Las principales diferencias entre los grupos se pueden sintetizar de la siguiente forma¹⁰:

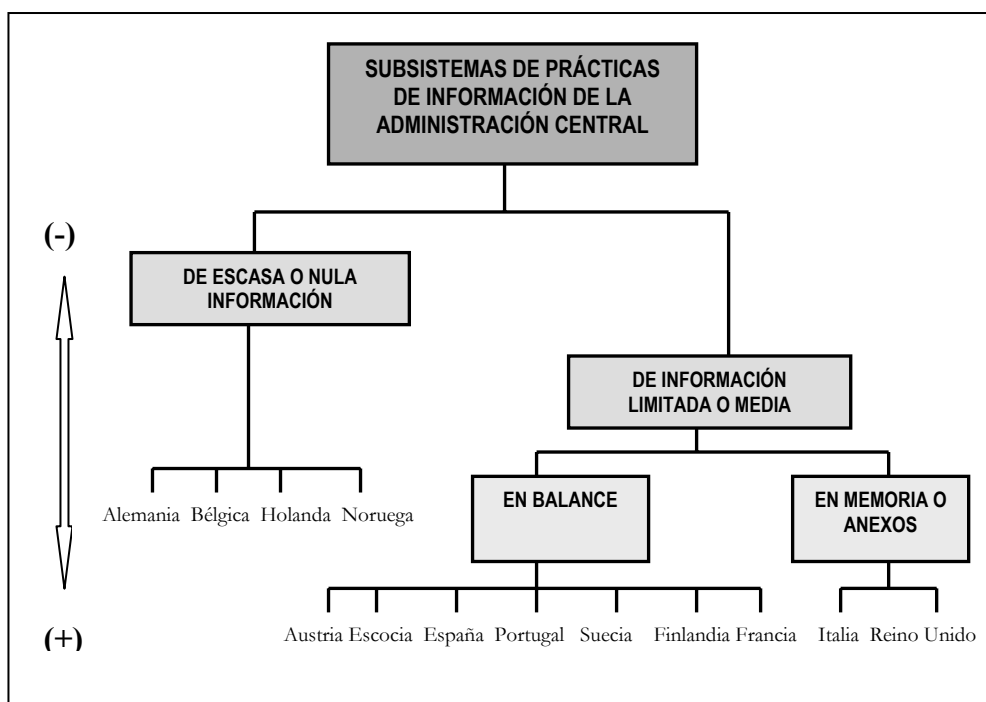
- Grupo 1: No se elaboran estados financieros (Balance, Cuenta de Resultados y Memoria) salvo en Noruega.
- Grupo 2: Se presentan estados financieros propios del sector privado pero con un contenido informativo bastante limitado, derivado de la no contabilización de algunos elementos.
- Grupo 3: Presentación de Balance y Cuenta de Resultados, pero no de Memoria o documento que amplíe la información sobre las diferentes políticas contables adoptadas.
- Grupo 4: Presentación de una amplia gama de documentos contables. Se tiende a desviar una gran parte de información a la Memoria.

Finalmente, la ordenación de los anteriores grupos se realiza en función del nivel de información que se publica como resultado de la aplicación de tales prácticas. Atendiendo a este criterio se distinguen dos clases diferentes de sistemas: los que proporcionan escasa o nula información (Grupo 1) frente a aquellos que la proporcionan limitada a través de estados financieros (Grupos 2, 3 y 4).

A su vez, dentro de los modelos informativos es posible encontrar dos corrientes, dependiendo de la forma de publicar la información. La primera viene marcada por la tendencia a divulgar una parte importante de información a través de la memoria o documentos anexos (Grupo 4); frente a ésta nos encontramos con la tendencia a limitar la información al Balance y la Cuenta de Resultados (Grupos 2 y 3). Mientras que en el primero de los casos la memoria adquiere una importancia significativa, en el segundo se limita a representar un papel complementario.

¹⁰ Hemos obviado la caracterización del grupo 5 dado que esta compuesto por un único país, y no procede su consideración como categoría dentro de una clasificación (A.A.A, 1977).

Figura 17: Clasificación propuesta en base al subsistema de prácticas de información



3.4.2. La Administración Local

En la Administración Local se ha realizado también un análisis similar al que acabamos de exponer. Siguiendo con la misma estructura de desarrollo, primeramente se aborda el sistema contable global y luego cada uno de sus componentes. En este caso, la caracterización de los diferentes grupos resulta bastante más sencilla debido a que muchos de los grupos se identifican con los modelos ya descritos para la Administración central. En la medida de lo posible y con el propósito de establecer clasificaciones estables para comparar ambos niveles de administración, nos referiremos a los modelos ya caracterizados para ubicar los diferentes países.

3.4.2.1. SISTEMA CONTABLE GLOBAL

a) Clasificación

En el caso del sistema global, se consideran 244 inputs para el análisis factorial. Con el criterio de los autovalores y el gráfico de sedimentación, aunque en éste de forma menos evidente, se retienen hasta cuatro factores o componentes principales que permiten explicar hasta el 66% de la varianza.

Tabla 9:

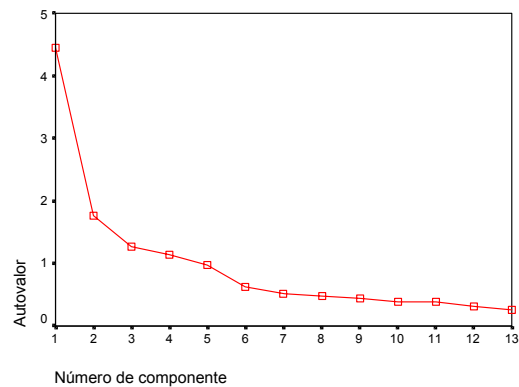
Varianza total explicada

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	4.452	34.246	34.246	4.452	34.246	34.246	2.742	21.095	21.095
2	1.768	13.600	47.846	1.768	13.600	47.846	2.361	18.158	39.254
3	1.271	9.777	57.624	1.271	9.777	57.624	2.146	16.508	55.762
4	1.139	8.763	66.387	1.139	8.763	66.387	1.381	10.625	66.387
5	.977	7.516	73.903						
6	.628	4.831	78.734						
7	.511	3.927	82.662						
8	.478	3.679	86.340						
9	.441	3.393	89.734						
10	.392	3.017	92.751						
11	.379	2.914	95.665						
12	.306	2.355	98.020						
13	.257	1.980	100.000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Gráfico: 5

Gráfico de sedimentación



La tabla siguiente (Tabla 10) refleja los componentes ya rotados y nos permite apreciar más claramente cómo se distribuyen los países entre los cuatro factores retenidos. Los grupos resultantes son cuatro: un primer grupo lo integran Reino Unido, Escocia, Portugal, España y Austria; el segundo está compuesto por Noruega, Italia, Francia y Holanda; un tercero viene dado por Finlandia y Suiza; finalmente, Bélgica y Alemania forman el cuarto.

Tabla 10:
Matriz de componentes rotados ^a

	Componente			
	1	2	3	4
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	.780	1.746E-02	6.285E-02	2.233E-02
ESCOCIA(local)	.744	.145	2.298E-02	.120
PORTUGAL(local)	.666	.283	.242	9.746E-02
ESPAÑA(local)	.621	7.397E-02	.326	-1,52E-02
AUSTRIA(local)	.462	.230	.451	.371
NORUEGA(local)	2.178E-03	.770	.208	.213
ITALIA(local)	.263	.729	-.210	-2,36E-02
FRANCIA(local)	.220	.655	.368	.150
HOLANDA(local)	.281	.576	.370	-.399
FINLANDIA(local)	9.915E-02	4.856E-02	.879	-6,98E-02
SUIZA(local)	.234	.192	.768	.185
BÉLGICA(local)	.380	5.142E-02	2.067E-02	.766
ALEMANIA(local)	-.362	.523	.225	.604

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

^a. La rotación ha convergido en 9 iteraciones.

b) Caracterización de los grupos

Los aspectos más relevantes que definen los diferentes grupos y configuran lo que hemos dado en considerar como modelos de comportamiento contable son:

Grupo 1:

1. Está orientado a satisfacer las necesidades de un abanico amplio de usuarios: órganos legislativos, ciudadanos, gestores internos. Mayoritariamente presentan una orientación global, excepto Austria.

2. Base de reconocimiento y medida de devengo modificado.
3. Influencia significativa del sector privado a través de la contabilidad empresarial y /o de los organismos profesionales.
4. Importante nivel de desarrollo de contabilidad general o patrimonial:
 - a. Aplicación generalizada de principios contables públicos.
 - b. Contabilización de activos fijos (incluidos infraestructuras y bienes históricos, salvo España).
 - c. Contabilización de deudas a largo plazo.
 - d. Capitalización del arrendamiento financiero y de las operaciones en moneda extranjera (si las hay).
 - e. Publicación de estados financieros propios del sector privado.
5. Divulgación de información adicional sobre contingencias, compromisos futuros e incluso outputs y rendimiento (salvo España y Austria).

Grupo 2:

1. Tradición contable exclusivamente continental (regulación pública).
2. Base de reconocimiento y medida de devengo modificado.
3. Desarrollo más limitado de la contabilidad patrimonial:
 - a. Menor desarrollo de la contabilidad del inmovilizado.
 - b. No contabilización del arrendamiento financiero ni de la moneda extranjera.
4. Divulgación escasa de información adicional y ninguna relativa a outputs o rendimiento.

Grupo 3:

1. Base de reconocimiento y medida de devengo modificado.
2. Similar al anterior en el desarrollo de la contabilidad patrimonial.
3. Divulgación de información relativa a outputs y rendimiento.

Grupo 4:

1. Tradición contable continental (regulación pública).

2. Está orientado fundamentalmente a satisfacer las necesidades de los órganos legislativos y de control.
3. Base de reconocimiento y medida más próxima a posiciones de caja o caja modificada.
4. Predomina la lógica del presupuesto: la contabilidad patrimonial o no está desarrollada o está presidida por criterios presupuestarios.
5. Representa el modelo con menor capacidad para generar información contable.

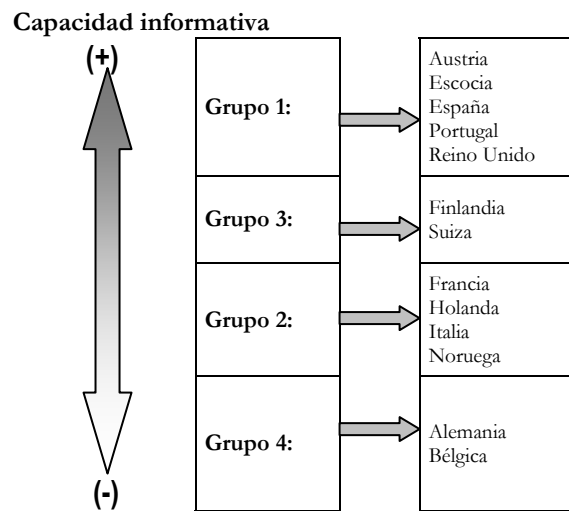
Conviene resaltar que en los gobiernos locales el grado de heterogeneidad es superior al observado en la Administración Central. Nos da una idea de ello no sólo el mayor número de grupos resultantes, sino también la heterogeneidad que puede apreciarse incluso dentro del mismo grupo, donde, por ejemplo, conviven sistemas de tradiciones contables diferentes como Reino Unido y Portugal. Esto significa que la clasificación entre los diferentes modelos viene dada fundamentalmente por su capacidad informativa y no tanto por el tipo de regulación.

El modelo con mayor capacidad informativa es el modelo 1, que divulga la mayor información patrimonial y de gestión. Seguidamente situaríamos el modelo 3, que genera menor información patrimonial y sí que publica información relativa al rendimiento. En tercer lugar se encontraría el modelo 2, que no genera información de este tipo. En último lugar se halla el modelo 4, que resulta eminentemente presupuestario en comparación con el resto de los modelos.

Otro aspecto a destacar en esta caracterización es que, mientras en la Administración Central podíamos apreciar una relación entre los modelos identificados y la forma de articular el presupuesto y la contabilidad, en las corporaciones locales no podemos establecer este tipo de relación. La razón es que en la Administración local casi la totalidad de países presenta modelos combinados de contabilidad y presupuesto, lo cual no sólo evidencia que, por lo general, los sistemas contables presentan un desarrollo superior, sino también que no motiva la diferente capacidad informativa de los modelos (incluso en el modelo menos informativo, el nº 4, Bélgica presenta un sistema contable que combina en un único marco el presupuesto y la contabilidad).

En base a las consideraciones anteriores, la clasificación que proponemos para los sistemas contables de la administración local es la siguiente:

Cuadro 35: Clasificación propuesta para los sistemas contables públicos locales de la UE.



Llegados a este punto es conveniente hacer dos puntualizaciones respecto a la anterior clasificación. La primera es que dentro el grupo 1 (que representa el modelo contable con mayor capacidad informativa), Austria, Portugal y España se sitúan sensiblemente por debajo del Reino Unido y Escocia, estando sus sistemas mucho menos orientados hacia la gestión. La segunda matización es que Bélgica, que aparece localizado en el modelo con menor capacidad informativa junto con Alemania, lo es respecto al resto de países, pero su diferencia con Alemania es importante, presentando un sistema contable más desarrollado y próximo al modelo contable empresarial que ésta.

Como ya ocurría en el caso de la Administración Central, estas observaciones justifican la realización de un análisis más detallado a través de los diferentes subsistemas contables. A continuación se desarrolla cada uno de ellos.

3.4.2.2. SUBSISTEMA CONTABLE REGULADOR

a) Clasificación

Los resultados del análisis del subsistema regulador nos muestran la obtención de cuatro factores que explican hasta un 74% de la varianza total (Tabla 11). En el gráfico

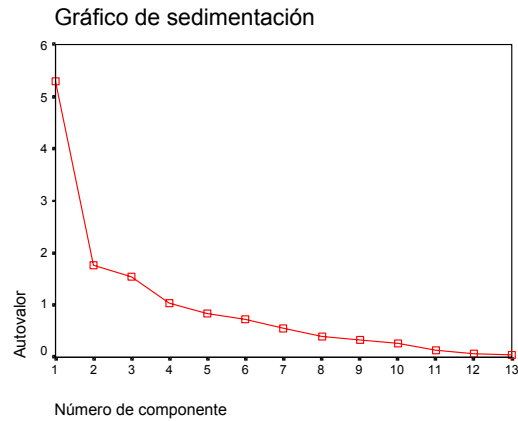
de sedimentación también se aprecian hasta cuatro factores antes de la zona de sedimentación definitiva.

Tabla 11:
Varianza total explicada

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	5,301	40,780	40,780	5,301	40,780	40,780	3,191	24,549	24,549
2	1,757	13,518	54,297	1,757	13,518	54,297	2,540	19,536	44,084
3	1,544	11,873	66,171	1,544	11,873	66,171	2,380	18,304	62,389
4	1,031	7,933	74,104	1,031	7,933	74,104	1,523	11,715	74,104
5	,837	6,435	80,540						
6	,723	5,565	86,104						
7	,545	4,193	90,297						
8	,389	2,992	93,289						
9	,335	2,575	95,863						
10	,275	2,114	97,977						
11	,138	1,065	99,042						
12	,704E-02	,593	99,635						
13	,746E-02	,365	100,000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Gráfico 6:



Como nos muestra la tabla 12, Noruega, junto con Italia, Alemania y Holanda forman un primer grupo. Francia se une con Portugal, España y Bélgica para formar otro

grupo. Finlandia, Suiza y Austria forman el tercero, mientras que Escocia y Reino Unido se unen formando un cuarto grupo.

Tabla 12:

Matriz de componentes rotados ^a

	Componente			
	1	2	3	4
NORUEGA(local)	,896	2,589E-03	,194	-8,55E-02
ITALIA(local)	,798	,286	3,355E-02	,119
ALEMANIA(local)	,722	,245	,364	-,302
HOLANDA(local)	,676	,331	-,165	,206
FRANCIA(local)	,356	,818	,211	3,194E-02
PORTUGAL(local)	,266	,657	,431	8,254E-02
ESPAÑA(local)	-6,22E-02	,643	,225	,279
BÉLGICA(local)	,370	,619	-1,28E-02	-,156
FINLANDIA(local)	-,149	,108	,879	3,091E-02
SUIZA(local)	,402	,357	,688	-5,49E-02
AUSTRIA(local)	,447	,421	,673	8,801E-02
ESCOCIA(local)	,177	-8,76E-02	,349	,829
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	-,140	,256	-,282	,747

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 9 iteraciones.

b) Caracterización de los grupos

La caracterización de los grupos de este subsistema coincide en gran medida con la realizada para la Administración Central, como podemos apreciar a continuación:

El primer grupo observado es equivalente al *modelo de regulación pública* ya definido. La principal excepción la representa Holanda, que es un país que se sale un poco del patrón, situándose en una posición intermedia entre la tradición contable continental y la anglosajona (de regulación privada).

De forma similar, las características del segundo grupo coinciden en gran medida con las que definen el modelo 3 de subsistema regulador de la Administración Central. Es

decir, se trata de un modelo de regulación pública abierto a las influencias del sector privado e instrumentado a través de un plan contable.

La caracterización del tercer grupo está también muy próxima al modelo 2 de regulación pública de *Plan contable* definido previamente para la Administración Central. Únicamente Finlandia presenta un organismo normalizador de carácter mixto. Las modificaciones más importantes con respecto al modelo descrito son:

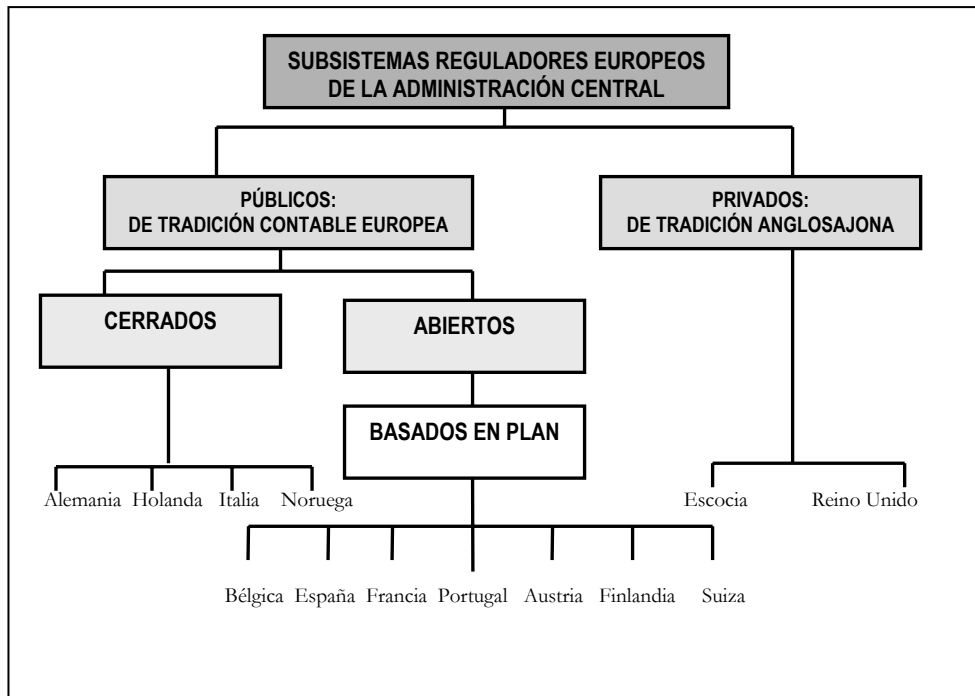
1. En este grupo sí se entra a regular la presentación de información sobre outputs y rendimiento.
2. No se da un desarrollo independiente de la normativa contable con respecto a la presupuestaria.

Finalmente, el grupo 4, formado por el Reino Unido y Escocia, equivale al modelo de tradición contable anglosajona representado por el grupo 4 de la Administración Central. La única diferencia es que en la Administración Local la responsabilidad de la profesión contable en el proceso de normalización es completa; ya no se trata de organismos mixtos, como sucedía en el gobierno central, sino que son enteramente organismos profesionales los que regulan la contabilidad de las corporaciones locales. Nos encontramos ante un modelo propiamente de regulación privada, como el que se observa en la contabilidad empresarial.

Esta coincidencia entre los modelos del subsistema central y local no es casual. Viene explicada por el tipo de regulación *pública* que comparten la mayoría de países europeos. Como la mayoría poseen un único órgano público que se encarga de regular los aspectos contables en ambos niveles de gobierno (el propio Ministerio de Economía o de Interior), resulta lógico que la caracterización de los modelos sea similar.

La clasificación propuesta sigue, pues, las mismas pautas de agrupación que las establecidas para la Administración Central, agrupando en un macrogrupo todos los sistemas cuya regulación se instrumenta mediante plan y diferenciando la tradición continental de la anglosajona.

Figura 18: Clasificación propuesta en base al subsistema regulador



3.4.2.3. SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE VALORACIÓN

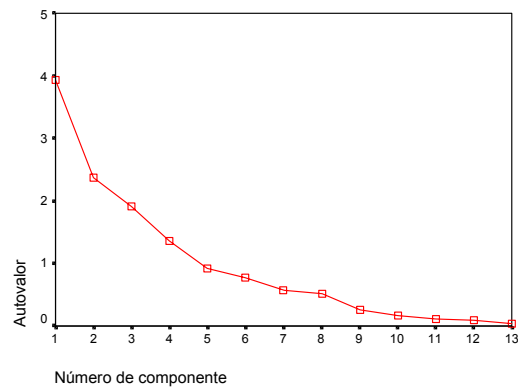
a) Clasificación

En este caso, los inputs considerados para el análisis factorial ascienden a 71. Los resultados muestran, como podemos apreciar en la tabla 11 (no así tan claramente en el gráfico de sedimentación), la retención de cuatro factores por el método de componentes principales. El porcentaje de varianza total explicado conjuntamente por los cuatro factores asciende al 73%.

Tabla 13:**Varianza total explicada**

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	3.941	30.317	30.317	3.941	30.317	30.317	3.079	23.682	23.682
2	2.371	18.240	48.557	2.371	18.240	48.557	2.939	22.606	46.288
3	1.905	14.651	63.208	1.905	14.651	63.208	2.027	15.592	61.880
4	1.366	10.505	73.713	1.366	10.505	73.713	1.538	11.833	73.713
5	.918	7.060	80.774						
6	.764	5.876	86.650						
7	.573	4.411	91.061						
8	.508	3.910	94.971						
9	.250	1.924	96.895						
10	.159	1.220	98.115						
11	.110	.850	98.964						
12	9.235E-02	.710	99.675						
13	4.229E-02	.325	100.000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Gráfico 7:**Gráfico de sedimentación**

Cada factor reúne la parte común de una serie de variables, lo que significa que una serie de países presentan aspectos más comunes entre sí que con el resto de países y, por ello, forman un grupo común. Tal y como podemos apreciar en la tabla 12, los países analizados se han unido en función de su comunalidad formando cuatro grupos diferentes:

Grupo 1: Finlandia, España, Suiza, Holanda y Portugal.

Grupo 2: Escocia, Reino Unido y Bélgica.

Grupo 3: Alemania, Austria y Francia.

Grupo 4: Noruega e Italia.

Tabla 14:
Matriz de componentes rotados ^a

	Componente			
	1	2	3	4
FINLANDIA(local)	.870	-.138	.235	-.184
ESPAÑA(local)	.853	.199	-.113	-.246
SUIZA(local)	.712	-1,48E-02	.538	-.167
HOLANDA(local)	.711	.135	-.114	.414
PORTUGAL(local)	.543	.431	-.494	.223
ESCOCIA(local)	4.397E-02	.891	1.618E-02	.153
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	.166	.860	-9,70E-02	.193
BÉLGICA(local)	-8,19E-02	.705	.294	-.233
ALEMANIA(local)	-6,21E-02	-3,11E-02	.729	8.386E-02
AUSTRIA(local)	.200	.373	.632	-3,62E-02
FRANCIA(local)	.400	.469	.526	.395
NORUEGA(local)	-.212	.201	.182	.792
ITALIA(local)	-3,94E-02	-.495	-.277	.536

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 9 iteraciones.

b) Caracterización de los grupos

Ya hemos comentado anteriormente el mayor desarrollo, en términos generales, que presenta la contabilidad local con relación a la central. Ello hace que el criterio de valoración, que en el caso de las administraciones centrales pasaba a un segundo plano como elemento de categorización en la clasificación, pase a desempeñar aquí un papel más importante.

Pero a pesar de ello, y dado que el grado de desarrollo contable no es tan elevado como en el modelo empresarial, el hecho del reconocimiento o no de los elementos (o lo que es lo mismo, valoración frente a no valoración) sigue ocupando un papel muy importante como elemento diferenciador entre grupos. Por ello, la caracterización de los grupos sigue manteniendo este criterio.

Grupo 1: Modelo de devengo modificado-base histórica:

1. Registro generalizado de activos fijos valorados al coste histórico y amortizados por el sistema lineal.
2. Capitalización de los gastos de endeudamiento, al coste.
3. Activación de los gastos de investigación y desarrollo y amortización en periodo inferior o igual a cinco años.
4. Reconocimiento de provisiones por insolvencias.
5. Reconocimiento de las deudas por el valor nominal.
6. Reconocimiento de operaciones en moneda extranjera al tipo de fecha de la operación y conversión en Balance a tipo de cierre. Existe una notable diversidad de prácticas en la imputación al resultado de las diferencias contables.
7. Contabilización de las subvenciones de capital como ingresos diferidos (salvo España).

Grupo 2: Modelo de devengo modificado-base actual:

1. Reconocimiento de los activos fijos a valores actuales y amortización lineal.
2. Reconocimiento de las infraestructuras al coste histórico y, en la medida de lo posible, los bienes históricos por el coste o un valor simbólico. Las primeras se amortizan linealmente y los segundos no se amortizan.
3. Activación del arrendamiento financiero al valor de compra y la deuda asociada al mismo criterio que el activo correspondiente.
4. Similar tratamiento contable para las operaciones en moneda extranjera que el anterior modelo. También existe diversidad en el criterio de imputación al resultado de las diferencias de cambio.
5. Valor nominal para las deudas.
6. Las subvenciones de capital se tratan como ingresos diferidos.

Grupo 3: Modelo de caja modificada- base histórica:

1. Reconocimiento en menor medida o nulo de los activos fijos. Cuando se activan, lo hacen al valor de coste.
2. Reconocimiento escaso o nulo de infraestructuras y bienes históricos.
3. No activación de gastos de investigación y desarrollo.

4. Imputación al resultado de las subvenciones de capital en el momento del cobro.

Grupo 4: Modelo de caja modificada-devengo modificado:

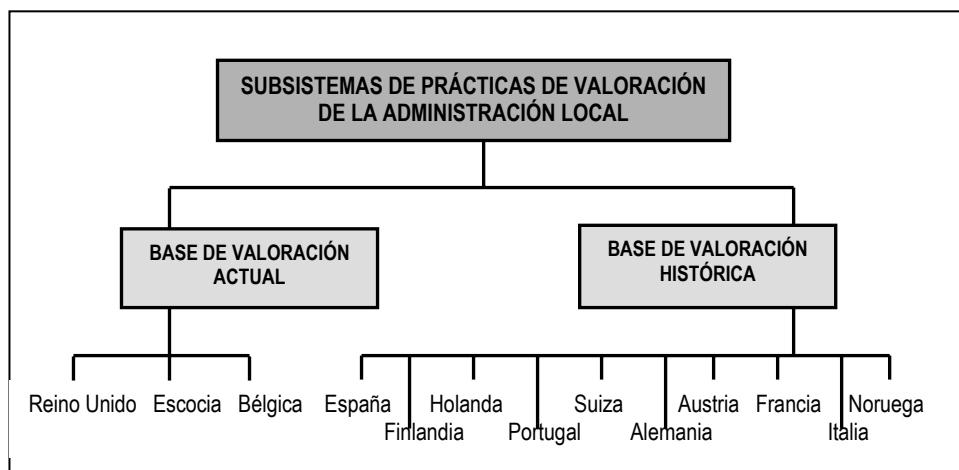
Este grupo es especialmente difícil de caracterizar porque la heterogeneidad interna es bastante alta. Finlandia se aproxima bastante al grupo 1 y Noruega lo hace al grupo 3. Se trata, pues, de una posición intermedia entre ambos modelos.

La especificidad de este modelo 4 radica en la falta total de valoración de los bienes históricos y el no reconocimiento de las operaciones en moneda extranjera. En cualquier caso, los valores utilizados en la medición de los elementos se corresponden con el coste histórico, valor nominal etc., es decir, estamos también ante un modelo de valoración de base histórica.

Como podemos ver a lo largo de los diferentes modelos, y dado que el reconocimiento de los distintos elementos está más generalizado, ya es posible vislumbrar una doble tendencia en el criterio de valoración. Por una parte nos encontramos con un grupo homogéneo de países que para la valoración de los activos fijos se inclina por la utilización de valores corrientes (modelo 2), mientras que el resto (modelos 1, 3 y 4) lo hacen por la utilización de valores históricos.

Dado que esta categorización es más acorde con una clasificación del subsistema de valoración (pues es el encargado de “medir” los hechos contables), nuestra propuesta sigue esta línea tal y como sigue a continuación (Fig.19):

Figura 19: Clasificación propuesta en base al subsistema de prácticas de valoración



3.4.2.4. SUBSISTEMA DE PRÁCTICAS CONTABLES DE INFORMACIÓN

a) Clasificación

El último análisis se ha efectuado sobre los 82 ítems que caracterizan el subsistema de prácticas de información. Esta vez los resultados evidencian, tanto a través del criterio de los autovalores superiores a la unidad, como en el gráfico, la existencia de cuatro componentes principales, explicando todos ellos más del 77% de la varianza del modelo (Tabla 15).

Tabla 15:

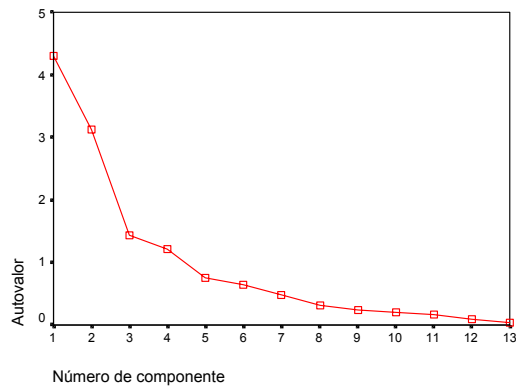
Varianza total explicada

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	4.293	33.026	33.026	4.293	33.026	33.026	3.788	29.136	29.136
2	3.122	24.017	57.043	3.122	24.017	57.043	2.848	21.911	51.047
3	1.427	10.975	68.018	1.427	10.975	68.018	1.762	13.553	64.601
4	1.212	9.324	77.342	1.212	9.324	77.342	1.656	12.741	77.342
5	.757	5.822	83.164						
6	.639	4.913	88.076						
7	.478	3.677	91.754						
8	.321	2.470	94.224						
9	.241	1.856	96.080						
10	.207	1.588	97.668						
11	.171	1.312	98.980						
12	.100	.770	99.750						
13	3.251E-02	.250	100.000						

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Gráfico 8:

Gráfico de sedimentación



Por último, como viene siendo ya habitual, la rotación varimax de los ejes de coordenadas (tabla 16) no ayuda a interpretar la participación de cada país en los distintos grupos de afinidad o factores. Los grupos obtenidos para las prácticas contables de información en las corporaciones locales europeas son los siguientes:

Grupo 1: Portugal, España, Italia, Bélgica, Austria y Escocia.

Grupo 2: Alemania, Francia¹¹ y Noruega.

Grupo 3: Suiza y Reino Unido.

Grupo 4: Holanda y Finlandia.

Tabla 16:

Matriz de componentes rotados ^a

	Componente			
	1	2	3	4
PORTUGAL(local)	.911	-.133	.135	.219
ESPAÑA(local)	.826	-.111	-2,88E-02	.221
ITALIA(local)	.809	8.817E-02	.120	.129
BÉLGICA(local)	.728	.335	.233	-.457
AUSTRIA(local)	.700	.193	5.878E-03	-.244
ESCOCIA(local)	.636	-.133	.413	-.246
ALEMANIA(local)	-5,86E-02	.899	-7,68E-02	-1,14E-02
FRANCIA(local)	8.064E-02	.873	.156	.133
NORUEGA(local)	3.281E-02	.867	.132	.188
SUIZA(local)	-5,87E-03	.241	.841	.226
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	.419	-5,47E-02	.728	-.178
HOLANDA(local)	9.716E-02	.196	7.778E-03	.863
FINLANDIA(local)	9.171E-03	.473	.467	.577

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 7 iteraciones.

¹¹ Llama poderosamente la atención la pertenencia de Francia al grupo de Alemania tanto en este subsistema de prácticas de información como en el de valoración, teniendo en cuenta que el alemán es uno de los sistemas contables que reiteradamente aparece como el de menor desarrollo. Ello puede deberse al elevado número de respuestas en blanco localizado en torno al inmovilizado material, que como hemos tenido oportunidad de apreciar, condiciona bastante las clasificaciones. Si eliminamos este país del análisis, la composición de los grupos queda exactamente igual.

b) Caracterización de los grupos

La diversidad existente en las prácticas de información dentro de los mismos grupos hace que resulte especialmente difícil proceder a la identificación de modelos o comportamientos-tipo en este subsistema. Por ello, nos hemos detenido en tres aspectos fundamentalmente: los estados financieros que se publican, las partidas contempladas y la publicación o no de información adicional sobre contingencias, compromisos futuros e indicadores de gestión. Precisamente éstos últimos marcan la diferencia en los grupos 4 y 5, lo que pone de manifiesto la especial orientación de estos sistemas hacia la gestión.

Grupo 1: Modelo información media

1. Tienden a publicar, además de los estados financieros tradicionales, un Estado sobre la Deuda y un Estado de ejecución del presupuesto.
2. La información publicada abarca un amplio abanico de elementos como son los activos fijos (generales, infraestructuras y bienes históricos), el arrendamiento financiero, deudas, operaciones en moneda extranjera y diferencias de cambio.
3. Se divulga adicionalmente información sobre posibles contingencias, compromisos futuros y, en algunos casos, información sobre el rendimiento del ente (en Austria y Escocia).

Grupo 2: Modelo de información escasa

1. Los estados financieros son más limitados (Cuenta de Resultados y Memoria en Francia y Noruega, pero únicamente Estado de la Deuda y Estado de Ejecución Presupuestaria en el caso de Alemania).
2. Las partidas sobre las que se presenta información son muchas menos. No se presenta información, o muy escasa, sobre activos fijos de ningún tipo; tampoco sobre gastos de investigación y desarrollo, arrendamiento financiero, operaciones en moneda extranjera.
3. No se presenta información adicional sobre contingencias, compromisos futuros y outputs o rendimiento.

Grupo 3: Modelo de información media-alta

1. Presenta información sobre outputs e indicadores de gestión.
2. Presentación de estados financieros propios de sector privado.

3. Heterogeneidad en las partidas contempladas: bastantes en el Reino Unido y muchas menos en Suiza.

Grupo 4: Modelo de información alta

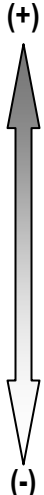
1. Es similar al grupo 1 pero además se publica información adicional sobre el rendimiento.

De forma similar a la clasificación previamente realizada en la Administración Central, la ordenación de los grupos se realiza en función del nivel de información divulgada en aplicación de estas prácticas contables. Sin embargo, consideramos significativa la doble tendencia que claramente se aprecia en relación a la publicación de información sobre la gestión del ente. Podemos apreciar que en los grupos 1 y 2, salvo excepciones puntuales, no es habitual la publicación de este tipo de información, mientras que sí lo es en los grupos 4 y 5, lo que manifiesta una mayor orientación de estos dos últimos hacia la gestión.

Tras las matizaciones anteriores, la clasificación que proponemos de los sistemas contables es la que se presenta en el cuadro 36:

Cuadro 36: Clasificación propuesta en base al subsistema de prácticas de información

Información publicada



MODELO 4:	ALTA	→	Finlandia Holanda
MODELO 3	MEDIA-ALTA	→	Reino Unido Suiza
MODELO 1	MEDIA	→	Austria Bélgica Escocia España Italia Portugal
MODELO 2	ESCASA, BAJA	→	Alemania Francia Noruega

3.4.3. Consideraciones finales

Finalmente, los cuadros 37 y 38 presentan de forma resumida las agrupaciones resultantes de los cuatro análisis realizados en la Administración Central y Local.

En los mismos es posible apreciar que la composición de los diferentes grupos presenta una importante estabilidad a lo largo de los diferentes subsistemas considerados en la Administración Central. En cambio, refleja también la escasa estabilidad que presenta la estructura de los grupos en la Administración Local, lo que pone de manifiesto una mayor heterogeneidad contable en este nivel de administración. Especialmente en la Administración Central, la estabilidad disminuye un tanto cuando consideramos las prácticas de valoración y de información. En estas últimas es donde se da el número de grupos más elevado, lo que significa que es el área donde se localiza la mayor diversidad contable. Estos resultados se corresponden plenamente con los obtenidos en el sector privado por autores como Nair y Frank (1980).

Cuadro 37: Composición de los grupos a través de las distintas clasificaciones. Administración Central

Grupos	Sistema contable global	Subsistema regulador	Subsistema prácticas valoración	Subsistema prácticas información
1	Alemania Bélgica Francia Holanda Italia Noruega	Alemania Bélgica Holanda Noruega	Alemania Holanda Italia Noruega	Alemania Bélgica Holanda Noruega
2	Austria Escocia España Portugal Suecia	Austria Finlandia Italia Portugal Suecia Suiza	Austria Bélgica Escocia Reino Unido	Austria Escocia España Portugal Suecia
3	Finlandia Reino Unido Suiza	España Francia	España Portugal Suecia	Finlandia Francia
4		Escocia Reino Unido	Finlandia Francia Suiza	Italia Reino Unido
5				Suiza

Cuadro 38: Composición de los grupos a través de las distintas clasificaciones. Administración Local

Grupos	Sistema contable global	Subsistema regulador	Subsistema prácticas valoración	Subsistema prácticas información
1	Austria <i>Escocia</i> España Portugal <i>Reino Unido</i>	Alemania Holanda Italia Noruega	España Finlandia Holanda Portugal Suiza	Austria Bélgica <i>Escocia</i> España Italia Portugal
2	Francia Holanda Italia Noruega	Bélgica España Francia Portugal	Bélgica <i>Escocia</i> <i>Reino Unido</i>	Alemania Francia Noruega
3	Finlandia Suiza	Austria Finlandia Suiza	Alemania Austria Francia	<i>Reino Unido</i> Suiza
4	Alemania Bélgica	<i>Escocia</i> <i>Reino Unido</i>	Italia Noruega	Finlandia Holanda

Los resultados también muestran que existe una serie de asociaciones de países bastante estables, más en la Administración Central que Local. En el nivel central es posible identificar varios núcleos fijos alrededor de los cuales, y dependiendo del tipo de subsistema que analicemos, se van sumando el resto de componentes o países. Un núcleo lo forman Alemania, Bélgica, Holanda y Noruega, un segundo está formado por Portugal, España y Suecia; el tercero viene dado por el Reino Unido. Esto, desde nuestro punto de vista, evidencia la existencia de, al menos, tres patrones diferentes y muy homogéneos de desarrollo contable en la Unión Europea. Este aspecto nos parece muy revelador de cara a una futura armonización de la información contable en Europa, junto con el hecho de que la mayor diversidad se produce en las prácticas de información.

Por su parte, en la Administración Local, la asociación más estable es la que mantienen España y Portugal, lo que corrobora la influencia española ejercida en el actual sistema contable portugués a través del Plan de General de Contabilidad Pública, que se ha sido tomado como referencia en la experiencia renovadora lusa. Otras asociaciones con bastante estabilidad son la que forman Finlandia y Suiza (gobiernos locales del cantón de Zurich) y Escocia – Reino Unido. Sin embargo, ambas asociaciones se rompen en las prácticas de información, que una vez más pasan a convertirse en fuente importante de diversidad contable, como también ocurre en la Administración Central.

ANEXO 1: CUESTIONARIO**A.- ENVIRONMENTAL CONTEXT**

1. The degree of SELF-GOVERNANCE is *(please, mark only one option)*:

Local Govern.	Undeveloped		Low		Medium		High	
Regional Govern.	Undeveloped		Low		Medium		High	

2 The evolution of SELF-GOVERNANCE has been (last ten years) *(Please, mark only one option)*:

Local Govern.	Increasing		Unchanging		Decreasing	
Regional Govern.	Increasing		Unchanging		Decreasing	

3. The level of FISCAL AUTONOMY is *(please, mark only one option)*:

Local Govern.	Low		Medium		High	
Regional Govern.	Low		Medium		High	

4. The evolution of FISCAL AUTONOMY has been (last ten years) *(Please, mark only one option)*:

Local Govern.	Increasing		Unchanging		Decreasing	
Regional Govern.	Increasing		Unchanging		Decreasing	

☛ Which of these features better define the ENVIRONMENTAL CONTEXT of the local and central government accounting system in your country? *(Please, mark only one option)*.

5. Distribution of political power.

Local Gov.	Strong citizenry		Strong legislature		Strong executive		None of these.	
Central Gov.	Strong citizenry		Strong legislature		Strong executive		None of these.	

6. Degree of legal codification of governmental accounting rules.

Local Gov.	High		Low	
Central Gov.	High		Low	

7. Professional influence.

Local Gov.	Strong		Weak	
Central Gov.	Strong		Weak	

B.- USERS OF GOVERNMENTAL FINANCIAL REPORTING

8. Depending on the focus of accounting and reporting, the user orientation of governmental accounting system is *(please, mark only one option)*:

Local Gov.	Legislature orientated		Public orientated		Management orientated		Overall orientation	
Central Gov.	Legislature orientated		Public orientated		Management orientated		Overall orientation	

9. To what extent governmental accounting rules are oriented to meet the needs of:

	0- Not at all 1- Not much 2- Somewhat 3- Very much				Local				Central			
	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Legislative and Oversight bodies.	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Citizens, taxpayers, electors.	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Media	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Special Interest Groups.	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Others: employees, Labour Unions.	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Lenders and Creditors	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Economic and financial analysts.	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Internal managers.	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3
Policy makers	0	1	2	3	0	1	2	3	0	1	2	3

10. To what extent the following users do really use governmental financial reporting for decision making:

	Local				Central			
	0	1	2	3	0	1	2	3
Legislative and Oversight bodies.	0	1	2	3	0	1	2	3
Citizens, taxpayers, electors.	0	1	2	3	0	1	2	3
Media	0	1	2	3	0	1	2	3
Special Interest Groups.	0	1	2	3	0	1	2	3
Others: employees, Labour Unions.	0	1	2	3	0	1	2	3
Lenders and Creditors	0	1	2	3	0	1	2	3
Economic and financial analysts.	0	1	2	3	0	1	2	3
Internal managers.	0	1	2	3	0	1	2	3
Policy makers	0	1	2	3	0	1	2	3

C.- OBJECTIVES

For Questions 11-17 the following valuation is required:

- 0.- Only cash resources.
- 1.- Cash and near cash resources.
- 2.- Cash and financial resources.
- 3.- Cash and economic resources.

To what extent is the accounting system designed to asses:	Local	Central
11. Whether resources were obtained and used in accordance with legally adopted budget.	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>
12. Whether resources were obtained and used in accordance with legal and contractual requirements established by appropriate legislative authorities.	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>
13. The sources, allocation and uses of financial resources.	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>
14. How the government financed its activities and met its cash requirements	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>
15. The government's ability to finance its activities and to meet its liabilities and commitments.	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>
16. The financial condition of the government and changes in it.	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>
17. The government's performance in terms of service costs, efficiency and accomplishments.	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>

D.- REGULATORY FRAMEWORK

18. Level of development of conceptual frameworks for governmental accounting

(please, mark only one option)

- a) Explicitly developed, in detail
- b) Implicitly developed through standards.
- c) Not developed

	Local	Central
a)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

19. Is governmental accounting influenced by business accounting

	Yes	No
Local	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Central	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

20. Does the private sector accounting profession participate in setting governmental accounting policy?

	Yes	No
Local	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Central	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

21. Is the governmental accounting standard setting body the same for all levels of government?

Yes	No	
-----	----	--

☒ If YES, please, provide the body's name.....

☒ If NO, please, provide the names of the different bodies

Local.....

Central.....

22. Please, mark the character of the standard setting body

Local Gov.	Public, depending on Government		Professional		Mixed	
Central Gov.	Public, depending on Government		Professional		Mixed	

23. Are accounting and financial reporting standards based on legal requirements?

Local	Yes	No
Central	Yes	No

24. To what extent are accounting standards accepted and implemented?

(0-Not at all 1-Not much 2-Somewhat 3-Much)

Local				Central			
0	1	2	3	0	1	2	3

25. The application of a Chart of Accounts for governmental accounting is: (please, mark only one option)

- a) Compulsory
- b) Voluntary
- c) No application

Local	Central

26. The Chart of Accounts for governmental accounting has as benchmark:

- a) The Business Chart of Accounts
- b) A former Governmental Chart of Accounts
- c) Others

Local	Central

E.- GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES

27. Are there different sets of principles for budgeting and accounting?

Local	Yes	No
Central	Yes	No

28. Please, mark the Accounting Principles usually applied

- Going concern
- Reporting entity
- Consistency
- Recording

Local	Central

Matching	
Accrual basis	
Conservatism	
Historical cost	
Materiality	
No compensation	
Transaction allocation	
Others.....	

F.- RELATIONSHIP BETWEEN BUDGETARY AND FINANCIAL ACCOUNTING

29. Is there a specific body of accounting standards independent of budgetary rules?	Local	Yes		No	
	Central	Yes		No	

(please, mark only one option)

30. How are budgetary and financial accounting related? a) The accounting system is limited to the recording of budgetary transactions. b) The budgetary system is linked with the accounting system and influenced by accounting rules (e.g. accrual). c) The budgetary system and the financial accounting system are linked, but budget rules are different from accounting rules. d) Budgetary and financial accounting are two different and independent processes.	Local	Central

31. When mainly budgetary transactions are recorded and governments are compelled to present financial statements the solution adopted is.... a) Special Reports b) Others.....	Local	Central

32. When budgetary and financial accounting systems are integrated in a common framework both systems are articulated by means of... a) Special Reports b) Special accounts c) Different allocation criteria d) Others	Local	Central

G.- ACCOUNTING AND DISCLOSURE PRACTICES

I.- CAPITAL ASSETS

33. Recognition of Governmental capital assets All are accrued when acquired Only some are accrued Are expensed when acquired	Local	Central

(Please, mark only one option)

34. Recognition of Provisions for fixed assets

- On the balance sheet
- b) In the notes
- c) No disclosure
- d) Other

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

35. Accounting for borrowing costs

- a) Are capitalised under some conditions as a part of the cost asset
- b) Are recognised as an expense in the period they are incurred
- c) Other

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

36. To what extend there is disclosure on :

0- Not at all	2- Somewhat, limited
1- Not much, very limited	3- Much, detailed

	Local				Central			
Significant assets not capitalised	0	1	2	3	0	1	2	3
Revaluations	0	1	2	3	0	1	2	3
Valuation basis for infrastructures and heritage assets	0	1	2	3	0	1	2	3
Depreciation method for infrastructures & heritage assets	0	1	2	3	0	1	2	3
Accumulated depreciation	0	1	2	3	0	1	2	3
Useful lives for assets	0	1	2	3	0	1	2	3
Deferred maintenance and method of measuring it	0	1	2	3	0	1	2	3
Restriction in use for capital assets	0	1	2	3	0	1	2	3
Provisions	0	1	2	3	0	1	2	3

(Please, mark only one option)

37. Valuation base of physical assets (others than heritage & public usage assets)

- a) Historical cost
- b) Historical cost net of depreciation
- c) Revalued historical cost
- d) Current cost
- e) Depreciated current cost
- f) Other

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

38. Accounting for depreciation. Physical assets (others than heritage & public usage assets)

- a) Conventional straight line depreciation for all assets
- b) Some assets are not depreciated
- c) No depreciation
- d) Other

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

39. Infrastructures: valuation basis

- a) Historical cost
- b) Depreciated historic cost
- c) Current cost
- d) Depreciated current cost
- e) Base not reported (or not valued)
- f) Others

Local	Central

(Please, mark only one option)

40. Infrastructures: accounting for depreciation (loss of service potencial)

- a) Conventional straight line depreciation
- b) No depreciation
- c) Annual revaluations
- d) Maintenance only
- e) Depreciation less maintenance expenditure
- f) Others.....

Local	Central

(Please, mark only one option)

41. Recognition of deferred maintenance

- a) By reducing the value of the asset
- b) By creating a liability
- c) No recognition
- d) Others

Local	Central

(Please, mark only one option)

42. Infrastructures: disclosure

- a) On the Balance Sheet as a separate category
- b) On the Balance but not as a separate category
- c) In the Notes as a separate category
- d) In the Notes but not as a separate category
- e) No disclosure
- f) Others.....

Local	Central

(Please, mark only one option)

43. Heritage Assets: valuation basis

- a) Symbolic Values
- b) Insurance value
- c) Cost value
- d) Market value
- e) Others

Local	Central

(Please, mark only one option)

44. Heritage assets: accounting for depreciation

- a) Conventional straight line depreciation
- b) No depreciation
- c) Annual revaluations

Local	Central

- d) Maintenance only
- e) Depreciation less maintenance expenditure
- f) Others.....

(Please, mark only one option)

45. Heritage assets: disclosure

- a) On the Balance Sheet as a separate category
- b) On the Balance but not as a separate category
- c) In the Notes, very detailed information (lists of assets, values, maintenance policy.)
- d) In the Notes or Annexes, only general narrative information
- e) No disclosure
- f) Others.....

Local	Central

II.- RESEARCH AND DEVELOPMENT COSTS

46. Recognition of research and development costs (R & D)

- a) Are capitalised under some conditions
- b) Are always recognised as an expense in the period they are incurred

Local	Central

(Please, mark only one option)

47. R & D costs are recorded:

- a) At cost
- b) At cost less amortisation
- c) No disclosure
- d) Other.....

Local	Central

(Please, mark only one option)

48. Disclosure on capitalisation of R & D cost:

- a) As part of the Intangible Assets
- b) On the Balance Sheet but not as intangible assets
- c) In the Notes, as intangible assets
- d) In the Notes but not as intangible assets
- e) No disclosure on the capitalised amounts

Local	Central

(Please, mark only one option)

49. Valuation criteria to take to results the R + D costs capitalised:

- a) Amortization in more than 5 years
- b) Amortization in 5 years
- c) Amortization in less than 5 years
- d) Basis not justified
- e) Others.....

Local	Central

(Please, mark only one option)

50. To what extent there is disclosure on :

0- Not at all 1- Not much, very limited	2- Somewhat, limited 3- Much, detailed				
		Local		Central	
Capitalization criteria	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>		0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	
Amortization policy	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>			0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	
Amounts expensed every year	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>			0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	

III.- FINANCIAL LEASING OPERATIONS

(Please, mark only one option)

51. Recognition of items acquired under financial leasing:

- a) Items are capitalised
- b) No distinction is made between operative and financial leases, all are expensed

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

52. Disclosure on items capitalised

- a) As part of the Tangible assets on the Balance
- b) As part of the Intangible Assets on the Balance
- c) Other category
- d) In the Notes
- e) No disclosure

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

53. Disclosure on the associated liability

- a) As Long Term liability on the Balance
- b) Other category on the Balance
- c) In the Notes to the Financial Statements
- d) No disclosure

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

54. Valuation basis of items capitalised

- a) Purchasing cost less depreciation
- b) Current cost less depreciation
- c) Present value of future leasing payments
- d) Other.....

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

55. Valuation basis of the associated liability

- a) The same as the item related
- b) Different basis
- c) No disclosure

Local	Central
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

56. To what extent there is disclosure on :

0- Not at all	2- Somewhat, limited
1- Not much, very limited	3- Much, detailed

	Local				Central			
Commitments for future financial lease payments and periods	0	1	2	3	0	1	2	3
Amounts expensed every year	0	1	2	3	0	1	2	3
Depreciation method	0	1	2	3	0	1	2	3
Accumulated depreciation	0	1	2	3	0	1	2	3

IV.- FINANCIAL ASSETS

57. Financial assets usually recorded:

- Receivables (only within a period of days from the reporting date)
- Receivables
- Investments for sale
- Loans outstanding
- Revenues receivable
- Other receivable

Local	Central

(Please, mark only one option)

58. Investments: valuation basis

- a) Cost
- b) Market value
- c) Lower of cost and net current value
- d) Other.....

Local	Central

59. Is a Provision for doubtful accounts established?

Local	Yes	No
Central	Yes	No

V.- TREATMENT OF FOREIGN CURRENCY EXCHANGE DIFFERENCES

(Please, mark only one option)

60. Foreign currency transactions are recorded

- a) Not registered (No foreign currency transactions exist)
- b) At the exchange rate of the date of the transaction
- c) Other.....

Local	Central

61. Basis of translation of foreign currency transactions at the reporting date

	Local	Central
<i>Monetary items</i>		
a) Closing rate		
b) Historical rate		
c) None		
d) Other.....		

<i>Non Monetary items</i>			
a) Closing rate			
b) Historical rate			
c) None			
d) Other.....			

(Please, mark only one option)

62. Recognition of foreign currency gains and losses

	Local	Central
a) All (realised and unrealised) are recognised as incomes or expenses		
b) Only realised gains and losses are recognised as incomes or expenses		
c) Realised gains and all losses are recognised as incomes or expenses		
d) Other.....		

(Please, mark only one option)

63. Disclosure on exchange differences:

	Local	Central
a) Separately on the Revenue Account		
b) In the Notes to the Financial Statements		
c) No disclosure		
d) Others.....		

64. Disclosure on foreign currency transactions:

	Local	Central
The amounts payable in foreign currency		
The currency in which such amounts are payable		
The reporting currency equivalent		
The basis of translation		
The effects of the translation adjustments on the net worth		
No disclosure		
Others.....		

VI.- LONG TERM DEBT AND BORROWING

(Please, mark only one option)

65. Long term debts and borrowings: valuation basis

	Local	Central
a) Face value		
b) Market value		
c) Other.....		

66. Disclosure on long term debt and borrowings

	Local	Central
Amounts outstanding		
Interests rates		
Amounts payable within a year		
Amounts payable after one year		
Analysis of borrowings by book value and market value		
Maturity profile of borrowings		
Movements during the year		
Others.....		

VII.- PENSION LIABILITIES

67. Are they recorded as they accrue to employees?

Local	Yes		No	
Central	Yes		No	

68. Are they recognised on actuarial basis?

Local	Yes		No	
Central	Yes		No	

69. Disclosure on accumulated pension liabilities

- a) Are recognised on the Balance Sheet
 b) Amounts are disclosed in the notes
 c) No disclosure
 d) Others.....

Local	Central

VIII.- GOVERNMENT TRANSFERS*(Please, mark only one option)*

70. Government transfer payments are recorded:

- a) As the estimate amount payable
 b) At commitment specified by laws
 c) At actual amounts due but unpaid
 d) Other.....

Local	Central

71. Disclosure on government transfers payments

- a) Description on the accounting policies
 b) Information on the major kinds of transfers
 c) Other.....

Local	Central

IX.- CAPITAL SUBSIDIES*(Please, mark only one option)*

72. Capital subsidies are recognised:

- a) As deferred revenues and transferred to income every year
 b) As revenues when collected
 c) As revenues when receivable within a period of time
 d) Other.....

Local	Central

X.- CONSOLIDATION

73. Are Financial Statements of all government units consolidated?

Local	Yes		No	
Central	Yes		No	

74. Consolidation Method:

Local	Central
.....
.....

XI.- FINANCIAL STATEMENTS

(Please, mark only one option)

75. Regulation on the format of Financial Statements

- a) Form and contents compulsory
- b) Only form compulsory
- c) Only contents compulsory
- d) Format voluntary
- e) No regulation

Local	Central

76. The following Financial Statements are usually prepared:

- Statement of Financial Position (Balance Sheet)
- Statement of Financial Performance (Operating Statement)
- Cash Flows Statement
- Statement of Budgetary Execution
- Statement of Accounting Policies
- Statement of Borrowings
- Others.....

Local	Central

77. Are actual results compared with revenue projections and appropriations?

Local	Yes	No
Central	Yes	No

78. Are economics forecasts or analysis included in financial reports?

Local	Yes	No
Central	Yes	No

79 .To what extend information about contingencies is disclosed

- 0 Not at all 1 Not much, very limited
- 2 Somewhat, limited 3 Much, detailed

Local	Central
0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>

80. To what extend information about commitments is disclosed in the Financial Statements.

- 0 Not at all 1 Not much, very limited
- 2 Somewhat, limited 3 Much, detailed

Local	Central
0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>

(Please, mark only one option)

81. Disclosure of outputs and performance is:

- a) Not regulated
- b) Prohibited
- c) Voluntary
- d) Compulsory

Local	Central

82. To what extent information about outputs and performance is disclosed.

0 Not at all 1 Not much, very limited
 2 Somewhat, limited 3 Much, detailed

Local	Central
0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>	0 <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/>

83 Revenues are classified:

- a) By function or program
- b) By economic type (input)
- c) By organization

Local	Central

84. Expenses are classified:

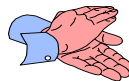
- a) By function or program
- b) By economic type (input)
- c) By organization

Local	Central

85. Is the accounting system regarded as a part of the overall management information system?

Local	Yes		No	
Central	Yes		No	

COUNTRY: _____



THANK YOU FOR YOUR ASSISTANCE

ANEXO 2: MATRICES DE CORRELACIONES

a) Sistema contable global. Administración central

Matriz de correlaciones

		ALEMANIA(central)	AUSTRIA(central)	BÉLGICA(central)	ESPAÑA(central)	FINLANDIA(central)	FRANCIA(central)	HOLANDA(central)	ITALIA(central)	NORUEGA(central)	PORTUGAL(central)	REINOUNIDO (Inglaterra y Gales)(central)	ESCOCIA(central)	SUECIA(central)	SUIZA(cantón de Zurich)
Correlación	ALEMANIA(central)	1.000	.233	.579	.033	.102	.348	.507	.338	.578	.081	-.002	-.042	-.163	.244
	AUSTRIA(central)	.233	1.000	.142	.439	.295	.380	.363	.198	.268	.454	.217	.469	.335	.313
	BÉLGICA(central)	.579	.142	1.000	-.042	.060	.218	.405	.211	.412	-.036	-.052	-.005	-.072	.155
	ESPAÑA(central)	.033	.439	-.042	1.000	.295	.314	.198	.165	.130	.548	.280	.311	.490	.247
	FINLANDIA(central)	.102	.295	.060	.295	1.000	.386	.235	.202	.258	.276	.278	.182	.422	.455
	FRANCIA(central)	.348	.380	.218	.314	.386	1.000	.456	.351	.474	.259	.349	.182	.226	.338
	HOLANDA(central)	.507	.363	.405	.198	.235	.456	1.000	.372	.570	.242	.200	.233	.143	.428
	ITALIA(central)	.338	.198	.211	.165	.202	.351	.372	1.000	.533	.341	.167	.067	.175	.220
	NORUEGA(central)	.578	.268	.412	.130	.258	.474	.570	.533	1.000	.175	.122	.053	.081	.411
	PORTUGAL(central)	.081	.454	-.036	.548	.276	.259	.242	.341	.175	1.000	.356	.388	.444	.226
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	-.002	.217	-.052	.280	.278	.349	.200	.167	.122	.356	1.000	.427	.308	.318
	ESCOCIA(central)	-.042	.469	-.005	.311	.182	.182	.233	.067	.053	.388	.427	1.000	.371	.351
	SUECIA(central)	-.163	.335	-.072	.490	.422	.226	.143	.175	.081	.444	.308	.371	1.000	.354
	SUIZA(cantón de Zurich)	.244	.313	.155	.247	.455	.338	.428	.220	.411	.226	.318	.351	.354	1.000
Sig. (Unilateral)	ALEMANIA(central)		.004	.000	.353	.124	.000	.000	.000	.000	.181	.492	.317	.032	.003
	AUSTRIA(central)	.004		.054	.000	.000	.000	.000	.012	.001	.000	.007	.000	.000	.000
	BÉLGICA(central)	.000	.054		.320	.250	.006	.000	.008	.000	.344	.280	.476	.209	.040
	ESPAÑA(central)	.353	.000	.320		.000	.000	.012	.031	.071	.000	.001	.000	.000	.002
	FINLANDIA(central)	.124	.000	.250	.000		.000	.004	.011	.002	.001	.001	.020	.000	.000
	FRANCIA(central)	.000	.000	.006	.000	.000		.000	.000	.000	.002	.000	.020	.005	.000
	HOLANDA(central)	.000	.000	.000	.012	.004	.000		.000	.000	.003	.012	.004	.054	.000
	ITALIA(central)	.000	.012	.008	.031	.011	.000	.000		.000	.000	.030	.226	.023	.006
	NORUEGA(central)	.000	.001	.000	.071	.002	.000	.000	.000		.024	.084	.277	.181	.000
	PORTUGAL(central)	.181	.000	.344	.000	.001	.002	.003	.000	.024		.000	.000	.000	.005
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	.492	.007	.280	.001	.001	.000	.012	.030	.084	.000		.000	.000	.000
	ESCOCIA(central)	.317	.000	.476	.000	.020	.020	.004	.226	.277	.000	.000		.000	.000
	SUECIA(central)	.032	.000	.209	.000	.000	.005	.054	.023	.181	.000	.000	.000		.000
	SUIZA(cantón de Zurich)	.003	.000	.040	.002	.000	.000	.000	.006	.000	.005	.000	.000	.000	

b) Sistema contable global. Administración local

Matriz de correlaciones

	ALEMANIA(local)	AUSTRIA(local)	BÉLGICA(local)	ESPAÑA(local)	FINLANDIA(local)	FRANCIA(local)	HOLANDA(local)	ITALIA(local)	NORUEGA(local)	PORTUGAL(local)	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	ESCOCIA(local)	SUIZA(local)	
Correlación	ALEMANIA(local)	1.000	.263	.262	-.042	.143	.389	.052	.208	.510	.026	-.167	-.092	.249
	AUSTRIA(local)	.263	1.000	.358	.435	.357	.377	.291	.243	.316	.469	.334	.397	.517
	BÉLGICA(local)	.262	.358	1.000	.240	.051	.269	.011	.128	.150	.348	.236	.282	.225
	ESPAÑA(local)	-.042	.435	.240	1.000	.311	.256	.302	.228	.074	.547	.339	.283	.311
	FINLANDIA(local)	.143	.357	.051	.311	1.000	.345	.342	-.013	.192	.299	.115	.152	.585
	FRANCIA(local)	.389	.377	.269	.256	.345	1.000	.485	.326	.542	.403	.295	.256	.430
	HOLANDA(local)	.052	.291	.011	.302	.342	.485	1.000	.305	.384	.336	.239	.226	.342
	ITALIA(local)	.208	.243	.128	.228	-.013	.326	.305	1.000	.345	.375	.080	.189	.109
	NORUEGA(local)	.510	.316	.150	.074	.192	.542	.384	.345	1.000	.222	.112	.278	.363
	PORTUGAL(local)	.026	.469	.348	.547	.299	.403	.336	.375	.222	1.000	.375	.396	.379
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	-.167	.334	.236	.339	.115	.295	.239	.080	.112	.375	1.000	.604	.274
	ESCOCIA(local)	-.092	.397	.282	.283	.152	.256	.226	.189	.278	.396	.604	1.000	.271
	SUIZA(local)	.249	.517	.225	.311	.585	.430	.342	.109	.363	.379	.274	.271	1.000
Sig. (Unilateral)	ALEMANIA(local)		.003	.003	.336	.072	.000	.300	.016	.000	.397	.043	.174	.005
	AUSTRIA(local)	.003		.000	.000	.000	.000	.001	.006	.000	.000	.000	.000	.000
	BÉLGICA(local)	.003	.000		.007	.301	.003	.457	.095	.062	.000	.007	.002	.010
	ESPAÑA(local)	.336	.000	.007		.001	.004	.001	.009	.226	.000	.000	.002	.001
	FINLANDIA(local)	.072	.000	.301	.001		.000	.000	.449	.025	.001	.120	.059	.000
	FRANCIA(local)	.000	.000	.003	.004	.000		.000	.000	.000	.000	.001	.004	.000
	HOLANDA(local)	.300	.001	.457	.001	.000	.000		.001	.000	.000	.007	.010	.000
	ITALIA(local)	.016	.006	.095	.009	.449	.000	.001		.000	.000	.209	.026	.132
	NORUEGA(local)	.000	.000	.062	.226	.025	.000	.000	.000		.011	.126	.002	.000
	PORTUGAL(local)	.397	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.011		.000	.000	.000
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	.043	.000	.007	.000	.120	.001	.007	.209	.126	.000		.000	.002
	ESCOCIA(local)	.174	.000	.002	.002	.059	.004	.010	.026	.002	.000	.000		.002
	SUIZA(local)	.005	.000	.010	.001	.000	.000	.000	.132	.000	.000	.002	.002	

c) Subsistema regulador. Administración central

Matriz de correlaciones

	ALEMANIA(central)	AUSTRIA(central)	BÉLGICA(central)	ESPAÑA(central)	FINLANDIA(central)	FRANCIA(central)	HOLANDA(central)	ITALIA(central)	NORUEGA(central)	PORTUGAL(central)	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	ESCOCIA(central)	SUECIA(central)	SUIZA(cantón de Zurich)
Correlación	1,000	,653	,787	,187	,112	,461	,781	,548	,818	,461	-,087	-,004	,112	,501
ALEMANIA(central)														
AUSTRIA(central)	,653	1,000	,419	,401	,429	,668	,577	,614	,482	,668	,000	,373	,429	,694
BÉLGICA(central)	,787	,419	1,000	,224	-,090	,224	,681	,340	,644	,224	-,084	,142	,058	,305
ESPAÑA(central)	,187	,401	,224	1,000	,229	,738	,244	,035	,164	,345	,214	,187	,607	,371
FINLANDIA(central)	,112	,429	-,090	,229	1,000	,355	,050	,286	,038	,355	,355	,376	,515	,219
FRANCIA(central)	,461	,668	,224	,738	,355	1,000	,386	,293	,293	,607	,345	,187	,481	,371
HOLANDA(central)	,781	,577	,681	,244	,050	,386	1,000	,620	,620	,527	-,039	,040	,186	,438
ITALIA(central)	,548	,614	,340	,035	,286	,293	,620	1,000	,619	,551	,035	,143	,410	,563
NORUEGA(central)	,818	,482	,644	,164	,038	,293	,620	,619	1,000	,293	-,094	,008	,286	,563
PORTUGAL(central)	,461	,668	,224	,345	,355	,607	,527	,551	,293	1,000	,214	,187	,355	,498
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	-,087	,000	-,084	,214	,355	,345	-,039	,035	-,094	,214	1,000	,324	,229	-,012
ESCOCIA(central)	-,004	,373	,142	,187	,376	,187	,040	,143	,008	,187	,324	1,000	,244	,234
SUECIA(central)	,112	,429	,058	,607	,515	,481	,186	,410	,286	,355	,229	,244	1,000	,465
SUIZA(cantón de Zurich)	,501	,694	,305	,371	,219	,371	,438	,563	,563	,498	-,012	,234	,465	1,000
Sig. (Unilateral)														
ALEMANIA(central)		,000	,000	,149	,268	,003	,000	,000	,000	,003	,315	,490	,268	,001
AUSTRIA(central)	,000		,008	,010	,006	,000	,000	,000	,002	,000	,500	,016	,006	,000
BÉLGICA(central)	,000	,008		,105	,309	,105	,000	,026	,000	,105	,321	,216	,373	,042
ESPAÑA(central)	,149	,010	,105		,100	,000	,085	,423	,181	,025	,116	,149	,000	,017
FINLANDIA(central)	,268	,006	,309	,100		,021	,392	,053	,418	,021	,021	,016	,001	,110
FRANCIA(central)	,003	,000	,105	,000	,021		,013	,049	,049	,000	,025	,149	,002	,017
HOLANDA(central)	,000	,000	,000	,085	,392	,013		,000	,000	,001	,416	,412	,150	,005
ITALIA(central)	,000	,000	,026	,423	,053	,049	,000		,000	,000	,423	,213	,009	,000
NORUEGA(central)	,000	,002	,000	,181	,418	,049	,000	,000		,049	,302	,482	,053	,000
PORTUGAL(central)	,003	,000	,105	,025	,021	,000	,001	,000	,049		,116	,149	,021	,002
REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(central)	,315	,500	,321	,116	,021	,025	,416	,423	,302	,116		,033	,100	,474
ESCOCIA(central)	,490	,016	,216	,149	,016	,149	,412	,213	,482	,149	,033		,086	,095
SUECIA(central)	,268	,006	,373	,000	,001	,002	,150	,009	,053	,021	,100	,086		,003
SUIZA(cantón de Zurich)	,001	,000	,042	,017	,110	,017	,005	,000	,000	,002	,474	,095	,003	

d) Subsistema regulador. Administración local

Matriz de correlaciones

	ALEMANIA(local)	AUSTRIA(local)	BÉLGICA(local)	ESPAÑA(local)	FINLANDIA(local)	FRANCIA(local)	HOLANDA(local)	ITALIA(local)	NORUEGA(local)	PORTUGAL(local)	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	ESCOCIA(local)	SUIZA(local)	
Correlación	ALEMANIA(local)	1,000	,653	,485	,143	,187	,513	,278	,548	,818	,461	-,224	-,020	,598
	AUSTRIA(local)	,653	1,000	,433	,351	,535	,591	,351	,482	,482	,668	,000	,300	,802
	BÉLGICA(local)	,485	,433	1,000	,342	-,039	,433	,342	,342	,342	,386	-,039	,050	,386
	ESPAÑA(local)	,143	,351	,342	1,000	,293	,482	,238	,112	,112	,293	,164	,286	,293
	FINLANDIA(local)	,187	,535	-,039	,293	1,000	,267	-,094	,035	,035	,345	-,179	,229	,476
	FRANCIA(local)	,513	,591	,433	,482	,267	1,000	,482	,614	,351	,802	,134	,043	,535
	HOLANDA(local)	,278	,351	,342	,238	-,094	,482	1,000	,619	,492	,293	,035	,162	,293
	ITALIA(local)	,548	,482	,342	,112	,035	,614	,619	1,000	,619	,422	,035	,162	,422
	NORUEGA(local)	,818	,482	,342	,112	,035	,351	,492	,619	1,000	,293	-,223	,162	,422
	PORTUGAL(local)	,461	,668	,386	,293	,345	,802	,293	,422	,293	1,000	,083	,229	,607
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	-,224	,000	-,039	,164	-,179	,134	,035	,035	-,223	,083	1,000	,355	-,179
	ESCOCIA(local)	-,020	,300	,050	,286	,229	,043	,162	,162	,162	,229	,355	1,000	,229
	SUIZA(local)	,598	,802	,386	,293	,476	,535	,293	,422	,422	,607	-,179	,229	1,000
Sig. (Unilateral)	ALEMANIA(local)		,000	,002	,213	,149	,001	,059	,000	,000	,003	,105	,456	,000
	AUSTRIA(local)	,000		,006	,023	,001	,000	,023	,002	,002	,000	,500	,045	,000
	BÉLGICA(local)	,002	,006		,026	,416	,006	,026	,026	,026	,013	,416	,392	,013
	ESPAÑA(local)	,213	,023	,026		,049	,002	,091	,268	,268	,049	,181	,053	,049
	FINLANDIA(local)	,149	,001	,416	,049		,066	,302	,423	,423	,025	,160	,100	,003
	FRANCIA(local)	,001	,000	,006	,002	,066		,002	,000	,023	,000	,229	,406	,001
	HOLANDA(local)	,059	,023	,026	,091	,302	,002		,000	,002	,049	,423	,184	,049
	ITALIA(local)	,000	,002	,026	,268	,423	,000	,000		,000	,007	,423	,184	,007
	NORUEGA(local)	,000	,002	,026	,268	,423	,023	,002	,000		,049	,106	,184	,007
	PORTUGAL(local)	,003	,000	,013	,049	,025	,000	,049	,007	,049		,322	,100	,000
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	,105	,500	,416	,181	,160	,229	,423	,423	,106	,322		,021	,160
	ESCOCIA(local)	,456	,045	,392	,053	,100	,406	,184	,184	,184	,100	,021		,100
	SUIZA(local)	,000	,000	,013	,049	,003	,001	,049	,007	,007	,000	,160	,100	

f) Subsistema de prácticas de valoración. Administración local

Matriz de correlaciones

	ALEMANIA(local)	AUSTRIA(local)	BÉLGICA(local)	ESPAÑA(local)	FINLANDIA(local)	FRANCIA(local)	HOLANDA(local)	ITALIA(local)	NORUEGA(local)	PORTUGAL(local)	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	ESCOCIA(local)	SUIZA(local)
Correlación	ALEMANIA(local)	.369	.123	.011	.123	.175	-.208	-.021	.175	-.253	.044	.044	.242
	AUSTRIA(local)	1.000	.421	.217	.187	.521	.123	-.226	.010	.016	.275	.275	.369
	BÉLGICA(local)	.123	.421	1.000	.086	.000	.327	-.047	-.375	.055	.086	.356	.579
	ESPAÑA(local)	.011	.217	.086	1.000	.729	.168	.418	-.157	-.299	.632	.336	.145
	FINLANDIA(local)	.123	.187	.000	.729	1.000	.327	.421	-.167	-.218	.300	-.089	-.089
	FRANCIA(local)	.175	.521	.327	.168	.327	1.000	.521	-.327	.405	.168	.457	.457
	HOLANDA(local)	-.208	.123	-.047	.418	.421	.521	1.000	.164	.010	.418	.275	.275
	ITALIA(local)	-.021	-.226	-.375	-.157	-.167	-.327	.164	1.000	.127	.021	-.282	-.282
	NORUEGA(local)	.175	.010	.055	-.299	-.218	.405	.010	.127	1.000	.168	.214	.214
	PORTUGAL(local)	-.253	.016	.086	.632	.300	.168	.418	.021	.168	1.000	.527	.336
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	.044	.275	.356	.336	-.089	.457	.275	-.282	.214	.527	1.000	.802
	ESCOCIA(local)	.044	.275	.579	.145	-.089	.457	.275	-.282	.214	.336	.802	1.000
	SUIZA(local)	.242	.369	.123	.538	.739	.510	.369	-.277	-.161	.011	.044	.044
Sig. (Unilateral)	ALEMANIA(local)	.035	.279	.480	.279	.202	.160	.461	.202	.111	.418	.418	.121
	AUSTRIA(local)	.035	.018	.149	.185	.004	.279	.138	.481	.470	.091	.091	.035
	BÉLGICA(local)	.279	.018	.342	.500	.055	.412	.032	.398	.342	.040	.001	.279
	ESPAÑA(local)	.480	.149	.342	.000	.210	.019	.226	.073	.000	.050	.244	.003
	FINLANDIA(local)	.279	.185	.500	.000	.055	.018	.213	.147	.072	.336	.336	.000
	FRANCIA(local)	.202	.004	.055	.210	.055	.004	.055	.022	.210	.011	.011	.005
	HOLANDA(local)	.160	.279	.412	.019	.018	.004	.217	.481	.019	.091	.091	.035
	ITALIA(local)	.461	.138	.032	.226	.213	.055	.217	.272	.459	.086	.086	.090
	NORUEGA(local)	.202	.481	.398	.073	.147	.022	.481	.272	.210	.152	.152	.221
	PORTUGAL(local)	.111	.470	.342	.000	.072	.210	.019	.459	.210	.003	.050	.480
	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	.418	.091	.040	.050	.336	.011	.091	.086	.152	.003	.000	.418
	ESCOCIA(local)	.418	.091	.001	.244	.336	.011	.091	.086	.152	.050	.000	.418
	SUIZA(local)	.121	.035	.279	.003	.000	.005	.035	.090	.221	.480	.418	.418

g) Subsistema de prácticas de información. Administración central

Matriz de correlaciones

	ALEMANIA(central)	AUSTRIA(central)	BÉLGICA(central)	ESPAÑA(central)	FINLANDIA(central)	FRANCIA(central)	HOLANDA(central)	ITALIA(central)	NORUEGA(central)	PORTUGAL(central)	REINOUNIDO (Inglaterra y Gales)(central)	ESCOCIA(central)	SUECIA(central)	SUIZA(cantón de Zurich)
Correlación	1.000	.143	.532	.055	.206	.388	.542	.299	.554	.055	.241	-.012	-.342	.271
ALEMANIA(central)		.143	-.085	.348	.073	.255	.021	.021	.042	.348	-.077	.353	.091	-.128
AUSTRIA(central)	.532	1.000	-.210	.270	.376	.556	.246	.435	-.210	-.094	-.180	-.180	.324	.324
BÉLGICA(central)	.055	.348	1.000	.099	.094	.048	.241	.061	.652	.139	.306	.393	.000	.000
ESPAÑA(central)	.206	.073	.270	1.000	.099	.360	.067	.287	.437	.000	-.096	-.147	.151	.407
FINLANDIA(central)	.388	.255	.376	.094	1.000	.424	.529	.641	.000	.145	-.037	-.037	.224	.224
FRANCIA(central)	.542	.021	.556	.048	.067	1.000	.424	1.000	.406	-.048	-.025	.103	-.091	.254
HOLANDA(central)	.299	.021	.246	.241	.287	.529	.249	.406	1.000	.338	.387	.103	.103	.254
ITALIA(central)	.554	.042	.435	.061	.437	.641	.406	1.000	.406	.061	.093	-.024	-.145	.364
NORUEGA(central)	.055	.348	-.210	.652	.000	.000	-.048	.338	.061	1.000	.325	.393	.480	.105
PORTUGAL(central)	.241	-.077	-.094	.139	-.096	.145	-.025	.387	.093	.325	1.000	.107	-.079	.308
REINOUNIDO (Inglaterra y Gales)(central)	-.012	.353	-.180	.306	-.147	-.037	.103	.103	-.024	.393	.107	1.000	.299	.258
ESCOCIA(central)	-.342	.091	-.180	.393	.151	-.037	-.091	.103	-.145	.480	-.079	.299	1.000	.046
SUECIA(central)	.271	-.128	.324	.000	.407	.224	.254	.254	.364	.105	.308	.258	.046	1.000
SUIZA(cantón de Zurich)														
Sig. (Unilateral)		.171	.000	.359	.085	.004	.000	.022	.000	.359	.053	.469	.010	.034
ALEMANIA(central)			.287	.009	.314	.044	.445	.445	.390	.009	.306	.008	.273	.197
AUSTRIA(central)	.171	1.000	.081	.081	.035	.005	.000	.050	.001	.081	.267	.116	.116	.014
BÉLGICA(central)	.000	.287	1.000	.256	.266	.375	.053	.345	.000	.000	.178	.019	.003	.500
ESPAÑA(central)	.359	.009	.081	1.000	.007	.002	.000	.000	.500	.500	.169	.403	.403	.067
FINLANDIA(central)	.085	.314	.035	.256	1.000	.002	.002	.000	.500	.500	.169	.403	.403	.067
FRANCIA(central)	.004	.044	.005	.266	.007	1.000	.002	.000	.500	.500	.169	.403	.403	.067
HOLANDA(central)	.000	.445	.000	.375	.329	.002	1.000	.047	.003	.375	.435	.247	.275	.044
ITALIA(central)	.022	.445	.050	.053	.027	.000	.047	1.000	.003	.011	.004	.247	.247	.044
NORUEGA(central)	.000	.390	.001	.345	.001	.000	.003	.003	1.000	.345	.270	.438	.168	.006
PORTUGAL(central)	.359	.009	.081	.000	.500	.500	.375	.011	.345	1.000	.014	.003	.000	.243
REINOUNIDO (Inglaterra y Gales)(central)	.053	.306	.267	.178	.262	.169	.435	.004	.270	.014	1.000	.239	.301	.019
ESCOCIA(central)	.469	.008	.116	.019	.165	.403	.247	.247	.438	.003	.239	1.000	.022	.042
SUECIA(central)	.010	.273	.116	.003	.158	.403	.275	.247	.168	.000	.301	.022	1.000	.381
SUIZA(cantón de Zurich)	.034	.197	.014	.500	.002	.067	.044	.044	.006	.243	.019	.042	.381	1.000

h) Subsistema de prácticas de información. Administración local

Matriz de correlaciones

	ALEMANIA(local)	AUSTRIA(local)	BÉLGICA(local)	ESPAÑA(local)	FINLANDIA(local)	FRANCIA(local)	HOLANDA(local)	ITALIA(local)	NORUEGA(local)	PORTUGAL(local)	REINOUNIDO(Inglaterra y Gales)(local)	ESCOCIA(local)	SUIZA(local)
Correlación	1.000	.183	.183	-.120	.388	.683	.150	.000	.671	-.150	-.060	-.239	.176
	.183	1.000	.583	.355	.032	.059	-.027	.444	.102	.577	.327	.464	.032
	.183	.583	1.000	.491	.032	.356	-.302	.583	.272	.577	.464	.600	.193
	-.120	.355	.491	1.000	.042	.029	.144	.627	-.033	.800	.339	.339	.042
	.388	.032	.032	.042	1.000	.499	.472	.193	.512	.164	.116	-.042	.627
	.683	.059	.356	.029	.499	1.000	.308	.208	.764	-.015	.117	-.029	.327
	.150	-.027	-.302	.144	.472	.308	1.000	.110	.404	.222	-.009	-.009	.154
	.000	.444	.583	.627	.193	.208	.110	1.000	.102	.714	.327	.464	.193
	.671	.102	.272	-.033	.512	.764	.404	.102	1.000	-.067	.033	.033	.315
	-.150	.577	.577	.800	.164	-.015	.222	.714	-.067	1.000	.413	.548	.164
	-.060	.327	.464	.339	.116	.117	-.009	.327	.033	.413	1.000	.598	.432
	-.239	.464	.600	.339	-.042	-.029	-.009	.464	.033	.548	.598	1.000	.116
	.176	.032	.193	.042	.627	.327	.154	.193	.315	.164	.432	.116	1.000
Sig. (Unilateral)		.167	.167	.265	.017	.000	.214	.500	.000	.214	.377	.102	.176
	.167		.000	.027	.433	.378	.443	.007	.296	.000	.039	.005	.433
	.167	.000		.003	.433	.027	.052	.000	.073	.000	.005	.000	.153
	.265	.027	.003		.413	.439	.224	.000	.430	.000	.033	.033	.413
	.017	.433	.433	.413		.003	.004	.153	.002	.193	.271	.413	.000
	.000	.378	.027	.439	.003		.049	.135	.000	.469	.270	.439	.039
	.214	.443	.052	.224	.004	.049		.282	.013	.119	.481	.481	.209
	.500	.007	.000	.000	.153	.135	.282		.296	.000	.039	.005	.153
	.000	.296	.073	.430	.002	.000	.013	.296		.362	.430	.430	.045
	.214	.000	.000	.000	.193	.469	.119	.000	.362		.012	.001	.193
	.377	.039	.005	.033	.271	.270	.481	.039	.430	.012		.000	.009
	.102	.005	.000	.033	.413	.439	.481	.005	.430	.001	.000		.271
	.176	.433	.153	.413	.000	.039	.209	.153	.045	.193	.009	.271	

ANEXO 3: TEST DE ESFERICIDAD DE BARTLETT Y MEDIDA KMO**a) Sistema contable global. Administración central****KMO y prueba de Bartlett**

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		.831
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	630.019
	gl	91
	Sig.	.000

b) Sistema contable global. Administración local**KMO y prueba de Bartlett**

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		.792
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	472.263
	gl	78
	Sig.	.000

c) Subsistema regulador. Administración central**KMO y prueba de Bartlett**

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		,608
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	320,402
	gl	91
	Sig.	,000

d) Subsistema regulador. Administración local**KMO y prueba de Bartlett**

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		,635
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	250,395
	gl	78
	Sig.	,000

e) Sistema de prácticas de valoración. Administración central

KMO y prueba de Bartlett

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		.610
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	269.533
	gl	91
	Sig.	.000

f) Sistema de prácticas de valoración. Administración local

KMO y prueba de Bartlett

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		.527
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	176.525
	gl	78
	Sig.	.000

g) Sistema de prácticas de información. Administración central

KMO y prueba de Bartlett

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		.574
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	247.216
	gl	91
	Sig.	.000

h) Sistema de prácticas de información. Administración local

KMO y prueba de Bartlett

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		.610
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	237.221
	gl	78
	Sig.	.000