

# LA ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

*Isabel Brusca Alijarde (Universidad de Zaragoza)*

*Vicente Montesinos Julve (Universidad de Valencia)*

## RESUMEN

La principal nota caracterizadora de los sistemas contables en la actualidad es el proceso de armonización que está teniendo lugar a nivel internacional, acentuado por la estrategia de la Unión Europea para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos admitidos a negociación en mercados europeos regulados, y que ha planteado una reforma inmediata de nuestro sistema contable empresarial.

Este nuevo contexto no puede resultar indiferente para la contabilidad pública. Aunque puede pensarse que la necesidad de tal armonización es menor que en el sector empresarial, debido a que no aparecen problemas similares al de cotización de las empresas multinacionales en mercados de varios países, existen razones que avalan la necesidad de reducir las diferencias entre los sistemas contables e incrementar la comparabilidad de la información contable.

La publicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público elaboradas por el IPSASB de la IFAC, adaptadas a las normas contables internacionales emitidas por el IASB, va a contribuir sin duda de forma importante a ese proceso de armonización. De hecho, dichas normas están siendo ya punto de referencia para muchos organismos internacionales, no sólo a la hora de modernizar sus propios sistemas contables, sino que también sirven de guía para emitir recomendaciones a los países, con el fin de que adopten sistemas contables más informativos que permitan

incrementar la transparencia. Además, en tanto que en muchos países, como es el caso de España, el modelo contable empresarial se toma como punto de partida para la normalización contable pública, la aproximación de los sistemas contables empresariales tendrá también un efecto muy positivo en la armonización de la contabilidad pública.

El objetivo de esta ponencia es analizar el proceso en curso de armonización internacional de la contabilidad pública, con lo que se hace referencia a la situación actual de la contabilidad del sector público en los países europeos, presentando las normas internacionales de contabilidad pública como una pieza clave para la armonización internacional. Asimismo, se lleva a cabo un breve repaso a las principales implicaciones que esto puede tener sobre las próximas reformas que se introduzcan en el sistema de contabilidad pública en España.

## **1. La armonización internacional de la información financiera en el marco de la reforma del gobierno y la gestión de las entidades públicas.**

A lo largo de las últimas décadas, se ha producido un profundo cambio de cultura en el seno de las entidades públicas, desarrollado en torno a dos paradigmas que sirven de marco general a dicho cambio, y a las reformas introducidas en la gestión de los entes públicos: la teoría de la Nueva Gestión Pública y los principios del Buen Gobierno de las entidades públicas.

Los principios de la “**Nueva Gestión Pública**” se encuentran en la actualidad muy consolidados entre los académicos y profesionales del sector público, ya que se han venido desarrollando a lo largo de las últimas décadas, con lo que realmente ya han dejado de ser tan “nuevos”. Esencialmente, la Nueva Gestión Pública supone introducir de algún modo la lógica económica del mercado (real cuando exista y virtual cuando por la naturaleza de la actividad sea difícil encontrar referencia en los mercados activos) a la hora de asignar recursos y gestionar las entidades públicas. La entrada en funcionamiento de la teoría de la agencia y la descentralización administrativa son otros rasgos fundamentales del modelo. El problema es que en muchos casos la clase política ha admitido el enunciado general de los principios, lo que le ha permitido reducir rigideces en la gestión, pero no ha asumido las responsabilidades que de ellos se derivan, como son el compromiso de los gestores con los resultados, la remuneración por objetivos o, muy especialmente por lo que aquí nos interesa, la reforma de la contabilidad pública para adaptarla a las exigencias informativas del modelo.

El énfasis debería producirse pues, en lo que a la reforma de la contabilidad pública se refiere, en la mayor transparencia y oportunidad informativas, la comparabilidad de la información basada en un desarrollo normativo internacional, la implantación de sistemas de contabilidad de gestión, una rendición de cuentas que incluya indicadores de gestión y una integración de los subsistemas de gestión, incorporando la información de los entes descentralizados.

Desde otra perspectiva, aunque con resultados en buena medida coincidentes, han venido consolidándose en los últimos años los denominados principios del **Buen Gobierno de las entidades públicas**, en línea con el desarrollo de los códigos de buen gobierno y la responsabilidad social corporativa de las empresas. Entendemos por buen gobierno de las organizaciones públicas el buen uso por parte de los responsables

públicos de los poderes que les confieren los ciudadanos. Al igual que en las empresas, se quiere reforzar la responsabilidad de sus gestores frente a los "stakeholders", un concepto más amplio y avanzado que el de responsabilidad frente a los accionistas. De acuerdo con el Libro Blanco del Buen Gobierno de la Unión Europea, los principios sobre los que éste se ha de asentar son los de Apertura, Participación, Responsabilidad, Eficacia y Coherencia. Los dos primeros principios, apertura y participación, suponen una conexión más directa de los gobiernos con los ciudadanos a los que se deben; la responsabilidad tendrá una manifestación fundamental en la rendición de cuentas; la eficacia hace un énfasis especial en los resultados del gobierno de los entes públicos y la coherencia exige unas políticas sistemáticas, globales y debidamente informadas en todo momento.

Como áreas prioritarias para incentivar la modernización de las entidades públicas, la OCDE establece las cuatro siguientes:

- a) La presupuestación a medio y largo plazos, con un énfasis especial en la transparencia informativa referente a los agregados, como grandes pautas y referencias y al devengo, como único criterio que puede traer al presente los efectos futuros de las decisiones adoptadas.
- b) Gobierno y responsabilidad por resultados, mejorando la información sobre la gestión.
- c) El desarrollo del e-gobierno, atendiendo al impacto trascendental que la revolución electrónica está teniendo y ha de tener en las relaciones internas y externas de los entes públicos, especialmente frente a los ciudadanos.
- d) La descentralización de la gestión, aspecto que tiene una gran importancia, en tanto en cuanto a los terceros y a los ciudadanos en general se les puede hacer más próxima y eficaz la gestión, pero también pueden originarse ineficiencias por falta de coordinación, reducirse la transparencia y diluirse las responsabilidades. La atención a estos aspectos va a tener importantes efectos en la gestión microeconómica de los entes públicos, pero también en el seguimiento de las variables macroeconómicas, como son el déficit y la deuda del sector público en su conjunto.

En el buen gobierno así entendido, confluyen dos aspectos fundamentales: la gestión pública y la responsabilidad de los gestores.

La gestión pública necesitará clarificar cuáles son sus objetivos estratégicos, de acuerdo con los cuales se establecerán sus planes de actuación. La dirección estratégica ha de ser necesariamente asumida y adecuadamente diseñada como punto de partida para la reforma de la gestión pública y la asignación de responsabilidades dentro de ella.

La dirección estratégica de las organizaciones públicas ha de conectar adecuadamente con el pilotaje, el nivel operativo de la gestión. El desarrollo de una red de centros gestores coordinados, con objetivos y responsables claramente delimitados, aporta la dimensión complementaria que precisa un plan estratégico para lograr finalmente sus objetivos en el medio y largo plazos, concretados en el corto plazo dentro de los planes operativos.

En cuanto a la responsabilidad, ésta conecta de manera directa con la rendición de cuentas. El gestor es responsable del uso que dé a los recursos públicos que recibe, así como de los resultados que con ellos obtiene. Por esta razón está cobrando una importancia creciente la transparencia, calidad y relevancia de la información que se proporcione, que debe ser acorde con los nuevos planteamientos del gobierno y la gestión de las entidades públicas.

Esta postura más abierta frente a lo que debe ser el Buen Gobierno de las entidades públicas, junto con la influencia que desde hace unos vienen ejerciendo los principios y directrices derivados de la "Nueva Gestión Pública", han favorecido en los últimos años un estado de opinión en torno a la necesidad de reformar profundamente el contenido de la rendición de cuentas de las entidades públicas, así como el lenguaje utilizado, la forma y el tiempo en que se presenta la información y los vehículos utilizados para su difusión.

En cuanto al contenido de las cuentas públicas, éste ha sido por tradición exclusivamente financiero, pero deberá ir complementándose gradualmente con informaciones de otro tipo, que incorporen también datos sociales, ecológicos y de gestión. La Administración tradicional se ha venido centrando, y en buena medida todavía lo hace, hacia los inputs y el control del fraude, más que hacia los outputs, resultados y eficiencia de la gestión pública. Así, al diseñar el presupuesto anual, siempre hablamos de los recursos financieros que van a ponerse a disposición de tal o cual departamento, organismo o servicio, pero difícilmente encontraremos referencias válidas y concretas a lo que se espera que los gestores consigan, en forma de mejoras en

la calidad de la atención de los servicios, el bienestar público y la calidad de vida de los ciudadanos.

Incluso si nos limitamos a la información financiera, ésta va a precisar de adaptaciones importantes. Así, del mismo modo que en el sector de las empresas se abandonó el requisito de "exactitud" en beneficio del objetivo de la "imagen fiel", el énfasis en los aspectos formales, el control de la legalidad y el seguimiento del presupuesto anual se van desplazando hacia una información financiera acorde con los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA), que conduzcan a la imagen fiel.

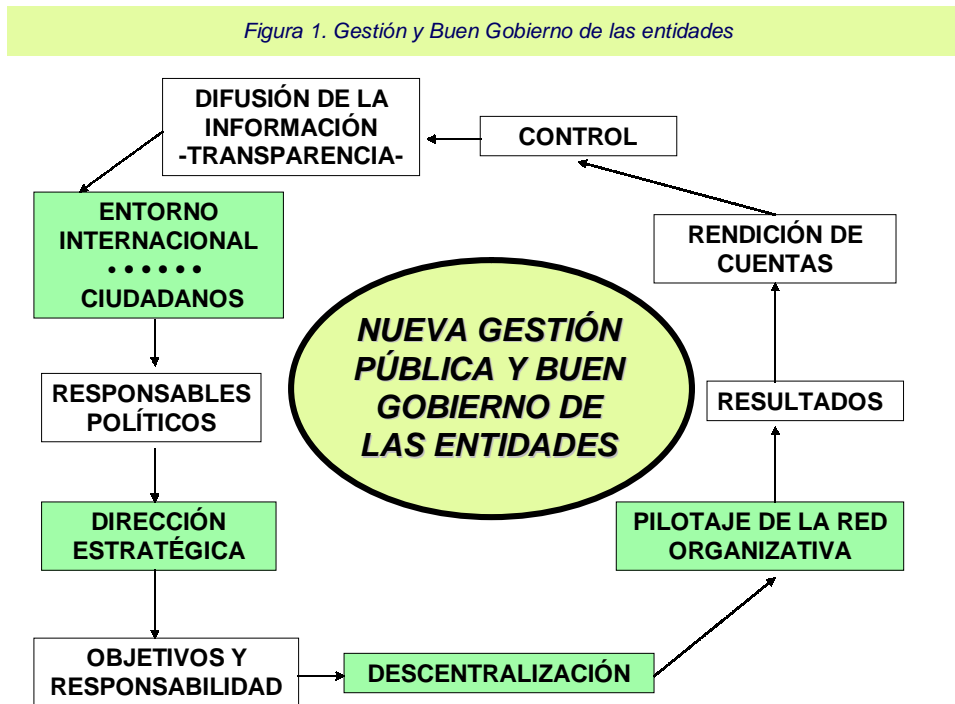
El lenguaje utilizado debe ser comprensible para los destinatarios de las cuentas públicas, que no tienen por qué ser especialistas en contabilidad ni en materias financieras. En este sentido, se hacen necesarias normas contables que hagan comparable la información de los entes públicos, elaborada de acuerdo con principios contables uniformes, no solamente para cada país en particular, sino también en el ámbito internacional..

Parece obvio que la información ha de presentarse de forma clara y en tiempo oportuno. Sin embargo, todavía se encuentran muy lejos la claridad y la oportunidad de las cuentas públicas. Realmente todavía no existe una toma de conciencia en el sentido de orientar la rendición de cuentas "hacia fuera", para los ciudadanos y los usuarios externos, que necesitarán entender cuál es la realidad y recibir la información a tiempo, de manera que pueda adoptar sus decisiones tomando todos los datos disponibles en consideración.

Finalmente, en cuanto a los vehículos utilizados para la comunicación de la información de las entidades públicas, lo primero que tendrá que asegurarse es que la información sea realmente publicitada. En tal sentido, la creación de un Registro Público para las entidades gubernamentales sería una medida importante y de gran trascendencia para todos. Escandaliza comprobar el oscurantismo que en muchos casos rodea a la información financiera gubernamental: con demasiada frecuencia resulta difícil o imposible conseguir las cuentas públicas, incluso para los mismos electos. Más allá de este registro público, que tendría que desarrollar un papel garantista de los derechos ciudadanos, se va extendiendo gradualmente la cultura de la transparencia informativa, situando la información económico-financiera en las páginas de Internet: sin embargo, la selección y control de esa información queda en manos hoy por hoy de la propia

entidad informante y la extensión de estas prácticas es todavía muy desigual, limitada por lo general a algunas grandes entidades.

En la figura 1 se presentan de forma esquemática los aspectos más importantes de las reformas de la gestión de las entidades públicas, tal como las acabamos de describir.



No es difícil conectar cuanto antecede con los aspectos que hemos considerado prioritarios para la nueva contabilidad pública. Así, parece obvio que:

- a) La información ha de presentarse de forma clara y en tiempo oportuno;
- b) El lenguaje utilizado debe ser comprensible para los destinatarios de las cuentas públicas, que no tienen por qué ser especialistas en contabilidad ni en materias financieras, y debe estar adaptado a las normas contables aceptadas internacionalmente;
- c) La gestión por resultados difícilmente puede concebirse sin el desarrollo de la contabilidad de gestión en las entidades públicas;
- d) La rendición de cuentas ha de resultar útil para los gestores y usuarios internos, pero de manera muy especial ha de tener una proyección “hacia fuera”,

para los ciudadanos y demás usuarios externos, incorporando también información de carácter no financiero;

e) Para las entidades públicas resulta muy relevante determinada información macroeconómica, así como información de la propia entidad elaborada con criterios de contabilidad nacional, que deberá reconciliarse con los datos de ésta elaborados con criterios de contabilidad macroeconómica; y

f) Finalmente, la descentralización introduce un elemento de dispersión de la información que es incompatible con la transparencia y la claridad requeridas de la información contable pública, por lo que deberá cuidarse la debida integración de la información de todas las agencias, empresas públicas y entes descentralizados en las cuentas consolidadas.

## **2. El proceso de armonización contable internacional: normas empresariales del IASB y normas públicas IPSASB.**

En Contabilidad las normas revisten pues una especial significación e importancia, en tanto que mecanismo de impacto directo sobre las prácticas contables y, a través de ellas, en la actividad socioeconómica general. Por otra parte, la globalización de las economías producida en las últimas décadas exige plantear en cualquier caso el proceso normativo contable dentro del marco general de las normas internacionales y concretamente de los trabajos desarrollados por Consejo Internacional de Normas Contables (IASB) y por la adaptación de estas normas al terreno público llevado a cabo por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad Pública (IPSASB), establecido por la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC).

En el caso de las empresas, la comparabilidad de la información contable nos llega a través de las normas internacionales del IASB, fundamentalmente apoyadas por los mercados financieros. En el caso de Unión Europea (UE), tras un proceso en el que se barajaron varias posibilidades para lograr la armonización contable, la decisión final fue la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF) emitidas por el IASB (International Accounting Standard Board). Así, el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, obliga a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos admitidos a negociación en mercados europeos regulados, ofreciendo a



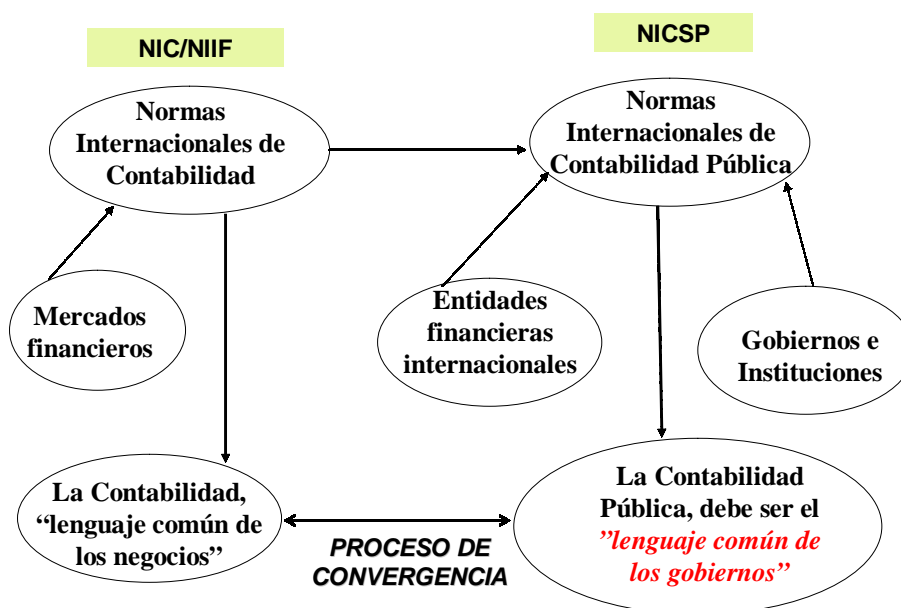
los Estados miembros la opción de obligar o permitir que las sociedades apliquen las normas internacionales en la formulación de sus cuentas individuales o consolidadas en el caso de grupos cuya sociedad matriz no cotiza en bolsa. Esto ha planteado una reforma de los sistemas contables empresariales de muchos países de la Unión Europea, y en concreto el nuestro.

De todos es sabido el carácter privado de las normas IASB, que resultan sin embargo de gran interés para los mercados de capitales, los cuales imponen sus condiciones a las empresas que pretenden introducirse en ellos. Pero no solamente esto, sino que, como se ha dicho, la propia UE impone estas normas para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas desde 2005. En definitiva, se trata de una imposición pública de normas elaboradas por un organismo profesional de carácter privado. ¿Eficacia del procedimiento?: Es de esperar que sea alta. ¿Origen de las normas exigidas? Un grupo de expertos, dentro de una "organización de organizaciones" de profesionales de la contabilidad y la auditoría. ¿Legitimación democrática? Los mercados de valores actúan lógicamente de acuerdo con su propia lógica económica, legitimada por las Constituciones democráticas. En el seno de la UE, el resultado previsible del actual estado de cosas será la exigencia de unas normas contables internacionales que, luego de su discusión por un reducido grupo de técnicos, se impondrán por los órganos europeos, que adoptarán o no las normas, pero que no entrará a modificar su redactado. Se justifica esta política en la consideración de las normas de contabilidad como una materia de índole técnica, al igual que los requerimientos de resistencia de materiales en la construcción de infraestructuras, por ejemplo.

En cuanto a la información contable de las entidades públicas, y tal como analizaremos posteriormente, los sistemas contables muestran un panorama poco homogéneo, siendo la diversidad contable una de las notas características del panorama internacional en este ámbito, con lo que parece conveniente reducir esta diversidad a través de un proceso de armonización internacional. En tal sentido, en materia de información microeconómica de carácter general preparada por las entidades públicas, el papel normalizador lo viene asumiendo como se ha dicho la IFAC, por medio de la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). ¿Quién impulsa las normas internacionales en el caso de las entidades públicas? La respuesta nos sitúa, en primer término, ante las entidades financieras y crediticias internacionales (Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo,

etc.), con incidencia especial en los países en vías de desarrollo; por otro lado, los propios gobiernos y las instituciones públicas supranacionales, que pueden tener un alcance más amplio, pero que de hecho no parecen mostrar un excesivo interés por actuar en pro de una efectiva aproximación de las prácticas contables en los diferentes países y el desarrollo e implantación de normas internacionales de contabilidad pública (vid. figura 2). El resultado es que ese lenguaje financiero internacional para el sector público todavía no se encuentra suficientemente extendido, al no existir un apoyo y un interés generalizado por parte de los diferentes gobiernos y organismos internacionales, aunque nadie pone en duda que una mejora en la comparabilidad internacional de la información contable constituye un objetivo sin duda deseable y conveniente para lograr una mayor transparencia y una superior eficiencia en el funcionamiento de las relaciones y los sistemas económicos en el entorno internacional.

Figura 2. La introducción de normas internacionales de Contabilidad Pública



El trabajo normalizador de la IFAC está siendo muy significativo en los últimos años y su comité del sector público (ahora denominado consejo) está llevando a cabo un importante trabajo en materia de adaptación de las normas contables internacionales a las entidades públicas, existiendo hasta el momento aprobadas las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP o IPSAS, de utilizarse las siglas anglosajonas) que aparecen relacionadas en la tabla 1.

Estas normas tienen como objetivo el desarrollo y la armonización de la información financiera y contabilidad del sector público. Las normas son de aplicación tanto a los gobiernos centrales como a las administraciones públicas regionales y locales, así como a otras entidades públicas similares. No se aplican a las empresas públicas, en tanto que la Guía n° 1 «Información Financiera de las Empresas Públicas» establece que estas entidades deben aplicar las NIC emitidas por el IASB. La existencia de estas normas permitirá mejorar la calidad de la información financiera, proporcionando a los usuarios información que pueda ser de utilidad en los procesos de toma de decisiones, a la vez que permitirá satisfacer las necesidades demandadas en aras a obtener una gestión más eficaz de los recursos. Esto debe redundar en un incremento de la transparencia y una mejora en la rendición de cuentas del sector público a nivel mundial.

Estas normas no pretenden prevalecer sobre las normas nacionales de contabilidad emitidas por los órganos reguladores y gobiernos nacionales, ni están por encima de ellas. Cada uno de los organismos reguladores de carácter nacional tiene libertad para decidir si adoptar o no las NICSP, aunque el Comité recomienda que sean adoptadas a nivel internacional, con el fin de mejorar la calidad de los informes financieros públicos. El éxito de las normas dependerá del apoyo recibido por los diferentes grupos interesados y con competencias en los distintos países.

Por otra parte, el IPSASB intenta que sus pronunciamientos sean consistentes con los del IASB, en la medida en que sean adecuados para el sector público. De hecho, en todas las normas emitidas hasta ahora se especifica que están basados en las normas del IASB, estableciendo la correspondiente comparación (véase la Tabla 1). Además de las normas del IASB, también se utilizan otras fuentes para elaborar las normas, como las normas de las autoridades reguladoras nacionales, pronunciamientos de organismos profesionales y de otras organizaciones interesadas en la información financiera, la contabilidad y la auditoría del sector público. No obstante, aunque en una primera fase se han ido desarrollado las normas simplemente mediante la adaptación de las normas del IASB al contexto del sector público, en estos momentos se están desarrollando unas normas abordan problemas específicos de la información financiera en el sector público, que no son tratados por el IASB o que son divergentes con el mismo. Por ejemplo, existen tres borradores de normas que abordan aspectos específicos para las entidades públicas: Ingresos de transacciones sin intercambio o sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias), presentación de información financiera en los estados

financieros y revelación de información sobre el sector administraciones públicas en general.

*Tabla 1. Comparación NICSP - NIC/NIIF*

Normas del IPSASB (NICSP)	Normas de la IASB (NIC/NIIF)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• NICSP 1. Presentación de estados financieros</li> <li>• NICSP 2. Estado de flujos de efectivo</li> <li>• NICSP 3. Superávit o déficit neto del ejercicio, errores fund. y cambios en políticas contables</li> <li>• NICSP 4. Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de moneda extranjera</li> <li>• NICSP 5. Costes del endeudamiento</li> <li>• NICSP 6. Estados financieros consolidados y tratamiento de inv. en entidades controladas</li> <li>• NICSP 7. Tratamiento contable de inversiones en entidades asociadas</li> <li>• NICSP 8. Información financiera de las participaciones en negocios conjuntos</li> <li>• NICSP 9. Ingresos de transacciones de intercambio</li> <li>• NICSP 10. Inf. financiera en economías hiperinflacionarias</li> <li>• NICSP 11. Contratos de construcción</li> <li>• NICSP 12. Existencias</li> <li>• NICSP 13. Arrendamientos financieros</li> <li>• NICSP 14. Acontecimientos posteriores a la fecha de cierre</li> <li>• NICSP 15. Instrumentos financieros: presentación e información a revelar</li> <li>• NICSP 16. Inversiones inmobiliarias</li> <li>• NICSP 17. Inmovilizado material</li> <li>• NICSP 18. Información financiera por segmentos</li> <li>• NICSP 19. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes</li> <li>• NICSP 20. Información a revelar sobre partes relacionadas</li> <li>• NICSP 21. Deterioro de valor de activos q no generan flujos de efectivo</li> <li>• Criterio de Caja: Información financiera con criterio de caja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• NIC 1. Presentación de estados financieros</li> <li>• NIC 7. Estado de flujos de efectivo</li> <li>• NIC 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores</li> <li>• NIC 21. Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera</li> <li>• NIC 23. Costes por intereses</li> <li>• NIC 27. Estados financieros consolidados y separados</li> <li>• NIC 28. Inversiones en entidades asociadas</li> <li>• NIC 31. Participaciones en negocios conjuntos</li> <li>• NIC 18. Ingresos ordinarios</li> <li>• NIC 29. Inf. financiera en economías hiperinflacionarias</li> <li>• NIC 11. Contratos de construcción</li> <li>• NIC 2. Existencias</li> <li>• NIC 17. Arrendamientos</li> <li>• NIC 10. Hechos posteriores a la fecha del balance</li> <li>• NIC 32. Instrumentos financieros. Presentación e información a revelar</li> <li>• NIC 40. Inversiones inmobiliarias</li> <li>• NIC 16. Inmovilizado material</li> <li>• NIC 14. Información financiera por segmentos</li> <li>• NIC 37. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes</li> <li>• NIC 24. Información a revelar sobre partes vinculadas</li> <li>• NIC 36. Deterioro de valor de los activos</li> </ul>

Existe un mecanismo de seguimiento permanente de la adecuación de las IPSAS a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF) emitidas por el IASB, con el fin de asegurar la armonía de la normativa pública con la establecida para el sector

empresarial. En tal sentido, conviene resaltar la existencia de una propuesta de 2005 para introducir mejoras en las NICSP, en línea con la metodología al respecto del IASB.

Otra característica de de las NICSP que conviene resaltar aquí es que el modelo anglosajón ha influido claramente en su elaboración, al igual que en las normas empresariales de las derivan. Por esta razón, la adopción de las IPSASs tendría que plantear menos problemas en los países anglosajones, pero supone un esfuerzo muy importante para los países de Europa Continental, a los que les queda todavía un largo camino por recorrer, dado que la filosofía de las NICSP es muy diferente a la tradición de los sistemas contables continentales.

La adaptación de las normas nacionales a las NICSP todavía se encuentra pues poco desarrollada. Sin embargo, ha habido pasos armonizadores significativos, protagonizados por organismos internacionales emblemáticos, como la OCDE, la OTAN y la Comisión Europea, que han decidido adaptar su propia normativa contable al contenido de las NICSP. Del mismo modo, se encuentra muy avanzado un proyecto para la adopción de estas normas por parte de las organizaciones que forman parte de las Naciones Unidas, estando prevista su consideración por la Asamblea General de junio de 2006.

A nivel nacional, destacan igualmente las manifestaciones de los organismos profesionales de Australia y Nueva Zelanda, donde se ha plasmado específicamente el interés de que sus normas se adapten a los contenidos de las normas emitidas por la IFAC.

A nivel local, el Consejo de Europa (2005) ha establecido una serie de recomendaciones basadas en las normas internacionales para modernizar los sistemas contables de las entidades locales europeas, al objeto de que éstos puedan ser verdaderos instrumentos para la toma de decisiones y la transparencia y también para incentivar la comparabilidad de la información contable pública.

Por tanto, parece que se están creando las bases para que las normas internacionales de contabilidad pública puedan ir ganado cada vez más terreno y puedan ser adoptadas por los gobiernos nacionales y locales en la elaboración de sus estados financieros.

Otro importante proyecto internacional de armonización de la información financiera es la convergencia de las NICSP con los sistemas de cuentas nacionales<sup>1</sup>. En efecto, la información financiera de las entidades públicas se presenta dentro de dos marcos diferentes:

- a. La información financiera microeconómica de carácter general que elaboran y presentan las entidades públicas (económico-financiera, presupuestaria y de gestión);
- b. La información de carácter estadístico que prepara el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la información presentada por el Sistema de Contabilidad Nacional (SNA).

Existen esfuerzos significativos para aproximar estos sistemas y evitar diferencias de información y duplicación de datos innecesarias (vid. International Federation of Accountants, 2000, pp. 187-197). Así, desde 2003 se vienen desarrollando trabajos en búsqueda de esta convergencia normativa, con la colaboración de la IFAC, FMI, OCDE, Eurostat, Banco Central Europeo y el Consejo Australiano de la Contabilidad, así como el Tesoro y la Oficina Nacional de Estadística del Reino Unido. En enero de 2005 el IPSASB publica un *Research Report* sobre las Diferencias entre las NICSP y la metodología de las estadísticas macroeconómicas desarrolladas de acuerdo con el *GFS* y el *SEC95*. El horizonte considerado al formular las recomendaciones ha sido el de 2008, fecha en que está prevista la revisión del *SNA* de Naciones Unidas.

Si nos aproximamos algo más al caso europeo, es conveniente resaltar una evidencia: mientras la Comisión Europea, por razones de libertad de circulación de capitales y de competencia está preocupada por tomar cartas en materia de comparabilidad y armonización de las políticas e información contable de las empresas, especialmente las cotizadas, en el ámbito de las administraciones públicas sólo se viene ocupando de adecuar sus propias políticas contables y su información financiera a los principios contables internacionalmente aceptados -es decir, de armonizar la contabilidad de la propia Comisión- con las prácticas internacionales (y esto consecuencia de las recomendaciones del Tribunal de Cuentas Europeo). En materia de aproximación de las

---

<sup>1</sup> Los sistemas considerados son la Estadística Financiera Gubernamental (Government Finance Statistics, GFS) y el SEC 95 (Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales). El GFS ha sido desarrollado por el FMI (vid. IMF, 2001b) y el SEC 95 ha sido adoptado como Reglamento por la Unión Europea (vid. European Commission/Eurostat, 1996). Ambos sistemas se estructuran de conformidad con el Sistema de Cuentas Nacionales (System of National Accounts, SNA; vid. Commission of the European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, World Bank, 1993)

contabilidades de los gobiernos nacionales, no se lleva a cabo ninguna actuación. ¿Quiere esto decir que no le preocupa al Gobierno Europeo la comparabilidad de las cifras contables públicas de los distintos países?: No exactamente; más bien que tiene unas preocupaciones concretas y limitadas, al menos por el momento, como son el control del déficit y el endeudamiento públicos, y el seguimiento de estas magnitudes lo efectúa por medio de las cifras de las Contabilidades Nacionales de estos países, adaptadas al SEC95.

Emitir normas europeas para los gobiernos resulta pues engorroso, y los objetivos que pudieran perseguirse con esas normas se espera cubrirlos por vías alternativas, como son las cifras de la Contabilidad Nacional. Los gobiernos no están demasiado interesados, porque los mercados financieros todavía no exigen información financiera acorde con los principios contables de general aceptación, sino que valoran prioritariamente otras variables, como las políticas, económicas y presupuestarias. Por otra parte, a veces todavía subsisten suspicacias en cuanto a la legitimidad democrática de imponer unas Normas Contables Internacionales en las que, ni los Parlamentos Nacionales, ni el Parlamento Europeo, han tenido nada que decir (la realidad de los hechos y la fuerza de los mercados hace sin embargo que no aparezcan este tipo de remordimientos en el caso de las normas contables empresariales).

Cabe pues preguntarse si todo lo anterior supone que en la Europa del Euro cabe esperar un estancamiento "sine die" de la armonización internacional de la contabilidad y la información financiera públicas. Nuestra impresión es que esto no será así, porque, en primer término, la propia Comisión ha reformado su contabilidad tomando como referencia las Normas y las Prácticas Internacionales; en segundo lugar, porque armonizar con las normas NICSP supone en la mayor parte de los casos avanzar en la modernización de los sistemas; en tercer término, porque países como el Reino Unido, Suecia, Francia y la propia España, han emprendido esta aproximación a las Normas Internacionales; del mismo modo, los profesionales de la contabilidad y la auditoría están interesados en lograr la comparabilidad y el adecuado nivel técnico a las cuentas que analizan o auditan; finalmente, el coste político de las reticencias en materia de legitimación y soberanía pueden fácilmente trucarse en resultados positivos que pueden presentarse por los gestores políticos como logros y mejoras derivados de estrategias ambiciosas y políticas avanzadas de modernización de las administraciones públicas europeas, dentro del marco de una Europa del Euro que aparece necesitada de nuevos

impulsos y proyectos útiles y concretos para lograr mayores cotas de aceptación por parte de sus ciudadanos, luego de la crisis a la que han debido enfrentarse los grandes proyectos europeos, como la Constitución, que a diferencia del tema que nos ocupa se sitúan más bien en el plano de las definiciones y los conceptos generales.

### **3. Situación actual y perspectivas de reforma de la contabilidad pública en Europa: Presupuestos y Contabilidad**

Como hemos señalado, la mayor parte de países de la OCDE han acometido un profundo proceso de reforma de sus sistemas de información contable pública, en muchos casos todavía en proceso de desarrollo. Una nota común a todas las reformas llevadas a cabo en los distintos países es el interés existente por dotar a la Contabilidad Pública de un contenido más amplio, de forma que la información que se proporcione sea útil para la toma de decisiones. Sin embargo, aunque en un análisis global pueden en efecto detectarse una serie de orientaciones comunes, entre las que destaca la aproximación entre el sistema contable público y empresarial en los distintos países, también se detecta que no siempre se marcan pautas similares para la elaboración de la información contable, siendo muy diverso el panorama actual de la información contable, debido fundamentalmente a que cada país trata de construir un sistema contable que se adapte a las necesidades y objetivos concretos, lo que se plasma en sus respectivas normas contables.

En este epígrafe mostramos una comparación del estado actual de los sistemas contables en los países europeos, basándonos para ello en un estudio realizado por el Consejo de Europa<sup>2</sup>, cuyo objetivo era conocer cuál es el grado de desarrollo de los sistemas contables europeos a nivel local.

Para ello, el Consejo de Europa envió un cuestionario a los respectivos Ministerios que tenían competencia en materia de administración local de los 46 países pertenecientes al Consejo de Europa. No obstante, en algunos casos no se obtuvo respuesta. En el estudio están los resultados de 29 países, aunque en algunas cuestiones el nº de países disminuye al no obtener respuesta de todos ellos. Además, en algunos países existen

---

<sup>2</sup> Consejo de Europa (2005): *Draft Report on Accounting Rules and practice at local level*.



diferencias entre los sistemas contables locales de las diferentes regiones, como es el caso de Bélgica<sup>3</sup> o de Alemania<sup>4</sup> y cada una de ellas se han analizado por separado.

### *Marco legal de la información contable y presupuestaria*

Debido a la tradicional separación entre presupuesto y contabilidad existente en los países continentales, como punto de partida el estudio trata de delimitar cuál es el marco que regula la información contable y presupuestaria de las entidades locales, y sobre todo si éste es o no diferente al existente para las entidades empresariales, así como el grado de homogeneidad existente entre los sistemas contables de las distintas administraciones.

Como puede verse en el Cuadro 2, la regulación contable y presupuestaria corresponde en la mayor parte de los casos a la misma institución, aunque no siempre se regulan en la misma normativa. Normalmente es el Ministerio de Finanzas el encargado de dictar las normas contables y presupuestarias que deberán aplicar las entidades locales, si bien en algunos casos es el Ministerio del Interior el encargado de la normativa o incluso el de Comercio e Industria, como es el caso de Finlandia. En Bélgica, sin embargo, son los órganos regionales o autonómicos los que tienen dicha competencia, razón por la que existen diferencias en las normas aplicadas en las tres regiones mencionadas.

#### *Cuadro 2. Marco legal de la Contabilidad y Presupuestos de las Entidades Locales*

---

<sup>3</sup> En este caso, se tiene la respuesta de tres regiones diferenciadas: Bruselas (Bélgica BXL), Flandes (Bélgica F) y Valonia (Bélgica W).

<sup>4</sup> Para Alemania se han recibido las cuestiones de las regiones de Baviera (Alemania B) y Renania del Norte-Westfalia (Alemania N)

Marco legal de la Contabilidad y Presupuestos de las entidades locales	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Malta	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumania	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquía	Reino Unido	
a. Las normas contables y presupuestarias se establecen conjuntamente				x	x	x	x		x							x			x		x	x	x	x		x		x			x		
b. Las normas contables y presupuestarias se establecen por la misma institución	x			x	x	x	x	x	x					x		x	x		x	x	x	x		x		x	x	x	x			x	
c. Las normas contables se fijan por																																	
- una entidad pública, dependiente del Ministerio de	F	F					F	F	I&S	F	C&I	F			F	F&I	I	I	I	I	F	I	I	I	F&I		x	F	F	F	x	I	x
- un órgano regional				x	x	x																											
- Un organismos profesional privado																							x										x
d. Las entidades locales aplican las mismas normas que las empresas											x				x	x															x		
e. Existe una regulación específica para entidades locales	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
f. Aunque las normas de contabilidad pública difieren de las empresariales, éstas han ejercido una influencia muy importante	x		x					x	x	x		x	x	x			x	x					x	x					x	x			x
g. Las entidades locales aplican las mismas normas que las Regiones o Comunidades Autónomas	x							x	x	x						x						x	x				x	x					
h. Las entidades locales aplican las mismas normas que el Gobierno Central	x							x	x							x											x	x					

F- Finanzas; I-Interior; I&S-Interior y Salud; C&I- Comercio e industria

Por otro lado, las entidades locales aplican las mismas normas que las empresas en cuatro países: Finlandia, Grecia, Hungría y Suecia. No obstante, sólo en Finlandia y Hungría no existe regulación específica para las entidades locales, además de en la República Checa, dado que la normativa se limita básicamente a normas presupuestarias. En todo caso, aunque en la mayor parte de los países del estudio las normas de contabilidad pública difieren de las empresariales, estas últimas han ejercido una influencia importante, tendencia que no se observa en Austria, Bélgica, Luxemburgo, Malta, Moldavia, Rumania, Federación Rusa, Eslovaquia y Turquía.

Respecto a la homogeneidad entre los distintos niveles, las normas aplicables son las mismas para el Gobierno Central, Comunidades Autónomas y entidades locales en ocho países: Albania, Croacia, República Checa, Hungría, Luxemburgo, Moldavia, Eslovaquia y Eslovenia.

En relación a la implantación del actual sistema contable, hay que decir que en algunos países data de los años noventa, pero en la mayor parte son sistemas contables implantados recientemente; por ejemplo en el caso de las dos regiones alemanas la implantación de modernos sistemas contables se ha realizado en el último año. Y en

Croacia, Dinamarca, Moldavia, Federación Rusa y Eslovaquia el actual sistema apenas cuenta con tres años de antigüedad.

*Cuadro 3. Año de implantación de las reformas*

Implantación del actual sistema contable	Albania	Belgica BXL	Belgica F	Belgica W	Croacia	Republica Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungria	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido
Año en el que se han reformado o modernizado los sistemas contables		1990	1990	1990	2003	2001	2001-2004	2005	2005		1990	1995	1997	2004-2005	2003	2000	1999	2004	2003	2000	1990	1998	1994

### *Crterios de reconocimiento contable en Presupuesto y en Contabilidad*

Aunque parece existir bastante consenso en la conveniencia de aplicar el principio de devengo en la contabilidad financiera, la situación actual muestra que no en todos los países se ha implantado el mismo. Esta es de hecho la principal causa de las diferencias entre los sistemas contables aplicados por las distintas entidades. Así, persiste el criterio de caja o caja modificada para la contabilidad financiera en Austria, Republica Checa, Luxemburgo y Turquía. Frente a esto, la mayor parte de países aplican el criterio de devengo, aunque en ocasiones presentan algunas peculiaridades que hace que no pueda considerarse un devengo completo.

En la elaboración del presupuesto es el criterio de caja o caja modificada el que predomina, aunque destaca la implantación del criterio de devengo completo en Finlandia, Suecia y Reino Unido, y un criterio muy próximo a éste en Holanda, donde se están haciendo esfuerzos importantes para implantar el presupuesto de devengo tanto a nivel central como local. También las entidades locales francesas están próximas al criterio de devengo modificado. Las razones argumentadas por los países que han pasado a un presupuesto de devengo son que permite incluir el calculo de costes en el presupuesto, facilita la toma de decisiones de inversión, permite proporcionar información sobre los servicios y logros alcanzados y en definitiva proporciona información más útil para la toma de decisiones.

Cuadro 4. Criterios de reconocimiento en contabilidad y en presupuesto

Criterio contable de reconocimiento	Albania	Austria	Azerbaijan	Belgica BXL	Belgica F	Belgica W	Croacia	Republica Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungria	Italia	Lituania	Luxemburgo	Malta	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumania	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquia	Reino Unido
a. Caja							P	P		P					P	P			P/CF		P			P								
b. Caja modificado		P/CF	P	P	P	P		CF	P								P	P		P			P	P	P	P	P	P			P/CF	
c. Devengo modificado							CF					P/CF						CF		CF	CF	P/CF	CF		CF	CF	CF	CF	CF			
d. Devengo completo	CF		CF	CF	CF	CF			CF	CF	P/CF			CF	CF	CF	CF							CF	CF					P/CF		P/CF

### Características del Presupuesto

En las entidades públicas el presupuesto constituye uno de los principales objetivos de su sistema contable, razón por la que consideramos conveniente mostrar las características que éste presenta. Como hemos señalado, los criterios presupuestarios utilizados difieren bastante entre unos países y otros, siendo el criterio de caja o caja modificado el que parece predominar, aunque en los últimos años está surgiendo la utilización del devengo completo en algunos países que tienen sistemas contables y presupuestarios más desarrollados.

Respecto a la relación entre el presupuesto y la contabilidad, hay que decir que en Luxemburgo el sistema contable de las entidades locales se limita prácticamente al registro de la ejecución del presupuesto. En el resto de países, aún cuando exista una dualidad entre los criterios contables y los presupuestarios, ambos sistemas están coordinados, siendo los criterios presupuestarios los que son utilizados como base para establecer una coordinación entre ambos subsistemas. Cuando los criterios contables y presupuestarios son los mismos, no aparecen problemas para establecer una coordinación y con un único sistema es suficiente, como es el caso de la región Baviera de Alemania, Moldavia, Holanda, Suecia y Reino Unido. En estos últimos es lógico dado que se utiliza el criterio de devengo tanto en el presupuesto como en contabilidad financiera.

En todo caso, hay que decir que en la mayor parte de países en los que existen diferencias entre los criterios contables y presupuestarios, el informe anual recoge una conciliación entre la información contable y presupuestaria, y sólo en la Republica Checa, Grecia, Luxemburgo, Eslovaquia y España no se proporciona dicha información.

Cuadro 5. Relación entre presupuesto y contabilidad

Relación entre presupuesto y contabilidad	Albania	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido	
a. El sistema presupuestario y contable se limita al registro de la ejecución del presupuesto, y el presupuesto es el único elemento del sistema													x											
b. El sistema contable y el presupuestario están unidos pero las normas contables y presupuestarias son diferentes		x	x	x	x	x	x		x	x	x	x				x	x	x	x	x	x			
c. El sistema contable y presupuestario están unicos y las normas contables y presupuestarias son idénticas, por lo que hay un sistema unificado.	x							x						x	x							x	x	
d. El informe financiero incluye una conciliación entre las variables presupuestarias y contables	x	x	x	x	x		x	x			x	x		x	x	x	x	x		x		x		
e. Existe una integración entre los sistemas contables y presupuestarios mediante la utilización de los criterios presupuestarios		x	x	x	x	x		x	x		x			x	x	x		x		x	x	x	x	x

Como puede verse en el cuadro 6, la mayor parte de países confirman la importancia del presupuesto para la gestión y como herramienta de control, e incluso en muchos países se considera que es el principal objetivo de la información financiera, y sólo dos regiones de Bélgica, Croacia, Grecia, Eslovaquia, Suecia y Reino Unido discrepan en esto.

*Cuadro 6. Características del presupuesto*

Características del presupuesto	Albania	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido
a. El presupuesto es una herramienta clave para la gestión	x		x		x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
b. El presupuesto es una herramienta clave para el control	x				x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x
c. Representa el principal objetivo de la información financiera y es considerado el documento más importante	x		x			x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		
d. El presupuesto incluye un plan de gestión ejecutivo, en el que se establecen los objetivos a alcanzar por cada gestor.	x				x							x				x		x		x		x	
e. El presupuesto recoge una asignación de recursos a objetivos y actividades	x	x	x	x		x	x				x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
f. El presupuesto incluye información no-financiera, tal como indicadores de gestión	x								x						x	x				x			
g. El presupuesto incluye una previsión de:																							
- Un año	x	x	x	x						x	x		x	x		x	x	x	x	x	x		
- Dos años									x														
- Tres años	x		x		x		x					x			x	x						x	x
- Cuatro años						x																	
h. El presupuesto contiene las siguientes clasificaciones																							
- Por función		x	x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
- Por clase económica	x	x	x	x	x	x		x				x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
- Por unidad administrativa u organizativa					x		x	x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	x		
- Por programa	x				x										x			x					
- Separación entre gastos corrientes y de capital	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x
i. La información incluye la ejecución del presupuesto y la comparación entre presupuestado y ejecutado	x	x	x	x	x		x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x

Ahora bien, aunque el presupuesto se utiliza como herramienta para la asignación de gastos económicos, e incluso a las actividades y objetivos de la entidad en la mayoría de los países, sólo son siete los países que incluyen un plan ejecutivo en el presupuesto, en el que se establecen los objetivos a alcanzar por cada gestor. Y sólo son cinco los países que incluyen información no financiera en el presupuesto, tal como indicadores de gestión, y que son Albania, región de Renania del Norte-Westfalia de Alemania, Holanda, Noruega y Eslovenia.

El presupuesto abarca normalmente un año, si bien existen países en los que el presupuesto recoge una previsión para dos, tres e incluso cuatro años.

Las clasificaciones presupuestarias utilizadas con mayor frecuencia son la económica, no utilizada en Dinamarca, Reino Unido ni Suecia, donde la base es la clasificación funcional de los gastos. La clasificación orgánica también es utilizada por muchas entidades, mientras que el descenso al nivel de programas sólo se utiliza en cuatro países. Prácticamente todas las entidades mantienen la diferenciación entre gastos corrientes y de capital en sus presupuestos. En todo caso, hay que señalar que aunque lo habitual es que se regule tanto el contenido como la forma del presupuesto, en algunos países se regula únicamente el contenido del presupuesto, tal como en Holanda o Reino Unido.

*Cuadro 7. Regulación del contenido y forma de los presupuestos*

Regulación del contenido y forma de los presupuestos	Albania	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido
a. Existe una regulación respecto al contenido y formato del presupuesto	x	x		x	x	x	x			x	x	x	x	x		x	x	x	x		x		
b. Existe una regulación relativa únicamente al contenido del presupuesto			x												x					x			x

### *Contabilidad Financiera e Informe Financiero*

En relación a los estados financieros presentados, sólo en dos países se regula únicamente el contenido de dichos estados financieros (Republica Checa y Holanda), mientras que en el resto la regulación abarca tanto al contenido como a la forma de presentación de dichos estados.

*Cuadro 8. Regulación del contenido y forma de los estados financieros*

Regulación del contenido y forma de los estados financieros	Albania	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido
a. Existe una regulación respecto al contenido y formato de los estados financieros	x	x	x	x	x		x	x		x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x
b. Existe una regulación exclusivamente del contenido de los estados financieros						x									x								

A excepción de las entidades locales de Luxemburgo y de Turquía, en las que se mantiene el criterio de caja modificado tanto en la contabilidad financiera como en el presupuesto, el resto de entidades presentan todas ellas el balance de situación, aunque lógicamente existirán diferencias en los elementos recogidos, dado que Austria y la República Checa presentan igualmente el balance de situación utilizando un criterio de caja modificada.

*Cuadro 9. Contenido del informe financiero*

Contenido del Informe Financiero	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Malta	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumanía	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquía	Reino Unido
Balance de Situación	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Estado de Resultados	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x		x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Estado de tesorería o flujos de efectivo	x			x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x								x	x			x	x	x	x	x
Estado de Cambios en Patrimonio neto	x			x	x	x	x		x							x	x			x		x	x	x				x		x	x	x
Estado de ejecución presupuestaria (comparación de presupuesto y real)	x			x	x	x	x		x	x		x	x	x		x	x		x		x	x	x	x		x		x	x	x	x	x
Estado de políticas contables	x			x	x	x			x						x		x							x				x	x	x	x	x
Notas explicativas	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Estado de deudas	x			x	x	x	x		x							x	x			x		x	x	x				x	x	x	x	x
Indicadores de gestión	x													x		x	x											x		x	x	x

El estado de resultados se presenta también por la práctica totalidad de entidades, a excepción de Baviera (Alemania), Luxemburgo y Moldavia, en los que no existe un estado de resultados como tal. Lógicamente los criterios utilizados para el registro de ingresos y gastos serán también diferentes entre unas entidades y otras en función de la base contable utilizada, y en algunos casos serán más derechos y obligaciones que ingresos y gastos propiamente dichos.

El porcentaje de entidades que presentan un estado de tesorería o flujos de efectivo descende, siendo 17 en total las entidades de países o regiones que presentan este estado, mientras que en otras 15 dicho estado no forma parte de los estados financieros.

Esta situación se repite en lo que respecta al estado de cambios en patrimonio neto, ya que sólo las entidades de 16 países o regiones afirman presentar el mismo.

Respecto a la información presupuestaria y la información relativa a la ejecución del presupuesto, lo habitual es que la misma se presente en el informe financiero, aunque no siempre es así, ya que algunos países señalan que la información presupuestaria no



forma parte del informe financiero, tal como Austria, Azerbaiyán, Finlandia, Grecia, Lituania, Malta, Rumania, Eslovaquia y Turquía. Dicha información hay que suponer que es elaborada en todos los casos, pero sólo en algunos forma parte del informe financiero.

Tampoco existe consenso en informar sobre las políticas contables utilizadas, información necesaria para poder entender la información contenida en los estados contables, y sólo las entidades correspondientes a 11 países/regiones presentan dicha información. Sin embargo, sí es habitual que los estados financieros vengan acompañados de una serie de notas complementarias que proporcionen información adicional a la recogida en los estados financieros.

Por otro lado, son muchos los países que proporcionan información detallada sobre la deuda de las entidades locales en sus estados financieros, lo cual es lógico si tenemos en cuenta que el endeudamiento es uno de los aspectos más importantes en estas entidades.

Ahora bien, la información de carácter no financiero, como indicadores de gestión que informen sobre los servicios prestados y logros alcanzados por estas entidades están poco generalizados, y sólo Albania, Renania del Norte-Westfalia (Alemania), Hungría, Italia, Holanda, Portugal, Eslovenia y Suecia divulgan dicha información en el informe financiero.

### ***Criterios y políticas contables***

Respecto a las políticas y criterios contables utilizados, vamos a hacer referencia únicamente a aquellos aspectos que pueden presentar mayor interés.

En primer lugar, puede decirse que es habitual que algunos activos no sean capitalizados en el balance de situación, situación que se presenta en Dinamarca, Italia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Moldavia, Holanda, Eslovaquia y España. Son los activos de infraestructura destinados al uso general y los bienes del patrimonio histórico los que por sus características específicas quedan mayoritariamente al margen del balance de situación. Además de en España, otros países que no muestran dichos bienes en el balance son Dinamarca, Italia, Lituania, Malta, Moldavia y Holanda (es el criterio recomendado o preferente).

Cuadro 10. Tratamiento contable de los activos

Activos no capitalizados	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Malta	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumanía	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquía	Reino Unido
Existen algunos activos no capitalizados	n		n	n	n	n	n	s	s	n		n	n	s	n		s	s	s	s	s	s	n	n	n		n	s	s	n		n
Infraestructuras y bienes destinados al uso general								s									s		s		s	s*						s				
Activos del patrimonio histórico								s									s	s		s	s	s						s				

\* Criterio preferido

Respecto a la valoración de los activos, excluidos las infraestructuras y los del patrimonio histórico y cultural, el criterio aplicado básicamente es el coste histórico depreciado, aunque en ocasiones se utiliza también el coste de reposición e incluso el valor razonable o valor realizable, como en Albania, Moldavia, Eslovenia, Italia y Reino Unido. En otros países, lógicamente los que utilizan únicamente el criterio de caja, valoran dichos activos exclusivamente por su coste de adquisición.

Para la valoración de las infraestructuras, también es el coste histórico depreciado el utilizado en la mayor parte de entidades que registran las mismas en el balance de situación y sólo en Albania y Eslovenia se utiliza el coste de reposición.

Cuadro 11. Valoración de activos no financieros

Valoración de activos	Albania	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido	
<b>Infraestructuras</b>																							
Coste Histórico						x																	
Coste Histórico depreciado		x	x	x	x			x		x	x			x	x	x	x		x		x	x	
Coste de reposición	x																		x				
Valor razonable (valor realizable)																			x				
<b>Activos del patrimonio histórico y cultural</b>																							
Coste Histórico																				x			
Coste Histórico depreciado					x						x				x	x	x					x	
Coste de reposición	x																					x	
Valores simbólicos			x								x												
Valores asegurados		x		x																			
Valores de tasación de expertos																							
<b>Resto de activos</b>																							
Coste Histórico						x		x															
Coste Histórico depreciado		x	x	x	x		x			x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Coste de reposición	x												x							x		x	
Valor razonable (valor realizable)											x									x			

Sin embargo, para la valoración de los activos del patrimonio histórico y cultural disminuye el consenso, y aunque algunas entidades utilizan igualmente el coste

histórico depreciado, en otras se ha optado por asignar valores simbólicos o simplemente los valores de tasación efectuados a efectos de la contratación de seguros.

Por tanto, la práctica totalidad de entidades que capitalizan sus activos amortizan los mismos, sean éstos infraestructuras o simplemente construcciones o inmovilizado material en general. Sin embargo, son menos las entidades que han optado por contabilizar la depreciación para los bienes del patrimonio histórico, dado que es difícil estimar cuál es la vida útil de dichos activos. Aún así, el 28% de las entidades del estudio amortizan los bienes del patrimonio histórico.

Amortización de los diferentes tipos de activos	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica -BXL	Bélgica-F	Bélgica-W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumania	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquía	Reino Unido
Construcciones	x		x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Infraestructuras	x		x	x	x	x	x			x	x		x	x			x	x	x	x			x	x		x	x	x
Bienes del patrimonio histórico y cultural	x					x					x			x			x		x	x					x		x	x
Otros			x				x				x			x				x					x	x				x

Cuadro 12. Amortización de activos

Ahora bien, aunque sí está generalizada la contabilización de las amortizaciones de activos en contabilidad financiera, en el presupuesto pocas son las entidades que recogen dicho gasto. Concretamente las correspondientes a Finlandia, Francia, Holanda, Noruega, Suecia y Reino Unido, la mayor parte de las cuales como hemos señalado utilizan un criterio de devengo completo o devengo modificado en presupuesto.

Cuadro 13. Tratamiento de la amortización en el presupuesto

Amortización de activos	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Malta	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumania	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquía	Reino Unido
La depreciación es incluida en el presupuesto	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	s	s			n	n	s	n	n	n	n	s	s	n	n	n	n	n	s	n	s	

Respecto a la valoración de activos financieros, aunque lógicamente el precio de adquisición es el que sirve para valorar las mismas en el momento inicial, posteriormente se utiliza el valor de mercado como referencia para registrar las mismas

en el balance. No obstante, en muchos casos, sólo se tiene en cuenta éste si es inferior al precio de adquisición, derivado fundamentalmente de la aplicación del principio de prudencia heredado del sector empresarial, como es el caso de las entidades locales españolas. En otras entidades, simplemente se mantienen valoradas por su precio de adquisición, como en las belgas.

*Cuadro 14. Valoración de activos financieros*

Base de valoración de las inversiones financieras	Albania	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido
- Precio de adquisición	x	x	x	x		x								x			x	x		x		x	x
- Valor de mercado							x							x					x	x		x	
- Precio de adquisición o valor actual, el menor de los dos												x			x	x	x				x		
- Se reconoce una provisión para los créditos de dudoso cobro	x			x			x			x		x			x		x				x		x

Por otro lado, también es habitual que cuando se elaboran los estados financieros se realice una estimación de los créditos de dudoso cobro y se reconozca una pérdida por los mismos, aunque básicamente se registra sólo en contabilidad financiera y no en el presupuesto.

En la valoración de las deudas a largo plazo, el criterio utilizado en todos los casos es el valor de reembolso, dado que ninguna entidad señala la utilización del valor actual.

*Cuadro 15. Valoración de deudas a largo plazo y préstamos*

Deudas a Largo Plazo y Préstamos	Albania	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Reino Unido
- Valor de reembolso	x	x	x	x		x	x					x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
- Valor actual																							

### *Consolidación de Estados Financieros*

La modernización de los sistemas contables públicos también ha tenido su reflejo en lo que a la consolidación de estados financieros se refiere, y de acuerdo con los resultados del Informe del Consejo de Europa, el 40% de las entidades del estudio elaboran estados financieros consolidados de la entidad principal y las entidades controladas o dependientes de ésta, mientras el 60% no tienen en cuenta las entidades controladas. En todo caso, es posible que la información consolidada no abarque en todos los casos a la contabilidad financiera y sea más bien una consolidación meramente presupuestaria, como ocurre en España.

*Cuadro 16. Elaboración de estados financieros consolidados*

Consolidación de Estados Financieros	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Grecia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Malta	Moldavia	Rumania	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Holanda	Turquía	Alemania B	Alemania N	Noruega	Portugal	Suecia	Reino Unido
a. Los estados financieros de las entidades controladas por la entidad local son consolidados	s	n	n	n	n	n	s	n	s	s	s	n	n	s	n	s	n	n	s	n	n	n	s	n	n	n	n	s	s	n	s	s
b. Las entidades asociadas de la entidad principal son consolidadas	s										s																	n		s	s	

Además de las entidades controladas, algunas entidades incluyen también en la consolidación a las entidades asociadas, como Albania, Finlandia, Suecia y Reino Unido.

### *Publicación y Auditoria de la Información Financiera*

La publicación y auditoria de la información financiera de las entidades públicas en general, y de las locales en particular, es sin duda un aspecto clave para la transparencia y el buen gobierno de estas entidades, dado que deben justificar la utilización de los recursos de los ciudadanos.

De hecho, los resultados del estudio confirman que es práctica habitual la publicación no sólo del presupuesto sino también de los estados financieros, tal como puede verse en el cuadro 17. Son minoría las entidades que no ponen a disposición del público los estados financieros, siendo habitual la publicación de un informe financiero de difusión pública, que en ocasiones se cuelga en las respectivas páginas web. Esto contrasta sin

embargo con la situación en España, donde no existe obligación de publicar los estados financieros de las entidades locales, y sólo el presupuesto es divulgado.

*Cuadro 17. Publicación de la Información Financiera*

Publicación de la información financiera	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica -BXL	Bélgica -F	Bélgica-W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumania	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquía	Reino Unido
1. El presupuesto es publicado	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x	x	x	x	x		x	x	x
2. Los estados financieros son publicados	x			x	x	x	x		x	x	x	x	x	x				x	x	x	x	x	x	x		x	x	x
3. Los estados financieros pueden ser consultados por cualquier entidad o persona	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x		x	x	x

Asimismo, la información presupuestaria y financiera es objeto de control en todos los casos, aunque existen diferencias en la entidad que ejerce dicho control. En algunos casos, corresponde al órgano de control externo el control y auditoría de la información presentada por estas entidades, como ocurre en el caso de nuestro país, mientras que en otros es el Ministerio del que dependen las entidades locales el órgano encargado de velar por el adecuado funcionamiento de estas entidades. En muchos casos, ambos entes comparten la labor de fiscalización y control de las entidades. Además, en algunos países el nivel superior de gobierno también tienen asignadas funciones de vigilancia de las entidades locales.

Asimismo, existen bastantes países en los que la labor de control o auditoría por parte de las administraciones públicas se complementan con la labor de auditoría realizada por auditores privados o profesionales, de forma similar a una empresa. Un total de 14 entidades aparecen en el cuadro 18 en esa opción.

La auditoría abarca tanto al presupuesto como a los estados financieros de estas entidades en la práctica totalidad de los casos.

*Cuadro 18. Auditoría de la Información Presupuestaria y Financiera*

Entidades de control o auditoría	Albania	Austria	Azerbaiján	Bélgica -BXL	Bélgica-F	Bélgica-W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumania	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquia	Reino Unido
1. Órganos de Control Externo	x	x																										
2. Ministerio del que dependen				x	x	x	x					x				x				x		x					x	
3. Gobierno de nivel superior: provincias		x						x										x									x	
4. Auditores privados o profesionales externos	x		x					x	x	x	x		x	x	x			x	x			x		x				
5. Otros								x																		x	x	
6. La auditoría abarca																												
1. Información presupuestaria	x	x	x	x	x		x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
2. Estados Financieros	x		x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
7. Tipos de auditoría realizados																												
1. Auditoría de legalidad		x	x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
2. Auditoría financiera	x	x		x	x	x	x	x	x		x		x	x				x	x	x	x				x	x	x	x
3. Auditoría operativa		x							x					x				x			x			x		x	x	x

En relación al tipo de control ejercido, en la práctica totalidad de los casos se realiza un control de legalidad, completado con el control financiero también en la mayoría de los países. Sin embargo, la auditoría de economía, eficiencia y eficacia está mucho menos extendida, dado que sólo el 25% de los países/regiones han señalado esa opción, como puede verse en el cuadro 18.

### *Opinión sobre las normas internacionales de contabilidad*

Otra de las partes del informe estaba dirigida precisamente a conocer la opinión de los expertos sobre las normas internacionales de contabilidad pública. Del total de expertos, la mayor parte afirman que conocen las normas internacionales de contabilidad pública (60%), y sólo el 21,8% no tiene información sobre las mismas.

Entre los que afirman conocer las mismas, la mayor parte creen que han adoptado una estrategia adecuada, lo cual no es óbice para que una buena parte crea que hubiera sido preferible elaborar normas específicas para las administraciones públicas, en lugar de hacer una adaptación de las del sector empresarial. No obstante, como hemos dicho, en estos momentos ya se han emitido borradores de normas que abordan aspectos específicos de las entidades públicas, como información presupuestaria o ingresos de transacciones sin intercambio.

Aunque el 43% de los responsables encargados de rellenar el cuestionario del Consejo de Europa considera necesaria la armonización contable, el porcentaje de responsables que cree que esto se puede conseguir a través de las NICSP disminuye al 28%.

Sólo Albania, Eslovaquia y Eslovenia afirman que han puesto en marcha alguna iniciativa para adoptar las NICSP, si bien hay un 21% del total de los responsables que opinan que las normas de su país no son muy diferentes a las normas del IPSASB.

La armonización de la contabilidad del sector público y las IPSASs del IPSASB	Albania	Austria	Azerbaiyán	Bélgica BXL	Bélgica F	Bélgica W	Croacia	República Checa	Dinamarca	Estonia	Finlandia	Francia	Alemania B	Alemania N	Grecia	Hungría	Italia	Lituania	Luxemburgo	Malta	Moldavia	Holanda	Noruega	Portugal	Rumanía	Federación Rusa	Eslovaquia	Eslovenia	España	Suecia	Turquía	Reino Unido
a. ¿Conoce las normas internacionales de contabilidad pública (IPSAS) ?	y	n		n	y	n	y	y	y		n	n	y	y			y	n	y	y		y	y	y		y	y	y	y	y	n	y
b. En su opinión, ¿las IPSASs han adoptado una estrategia adecuada	y						y	n									y	y				y					y	y	y	y		n
c. En su opinión, ¿hubiera sido preferible emitir normas contables específicas para las entidades locales, sin adaptarse tanto a las NIC/NIIF?	n				y		y	y	y								y	y				y	y				y	y				y
d. ¿Su país ha puesto en marcha alguna iniciativa para adoptar las IPSAS ?	y	n			n		n	n	n	n	n					n							n	n				y	y	n		n
e. ¿Las normas contables de su país son similares a las IPSASs	y				n		y	n									y					y	y					n	y	n		y
f. ¿Considera necesaria la armonización contable ?	y				y		n	y	y								y		y	y	y	y	y				y	y	y			y
g. Cree que las IPSASs son el camino correcto para la armonización?	y						n	y									y		y			y					y	y	y	y		n

*Cuadro 19. Opinión sobre las Normas Internacionales de Contabilidad*

Para terminar con este apartado, basado en un estudio del Consejo de Europa, queremos señalar que el Informe del Consejo de Europa establece una serie de recomendaciones para la reforma de los sistemas contables locales de los países europeos basadas en las NICSP, lo que también puede ser un impulso relevante para alcanzar la comparabilidad de la información contable pública.

#### **4.-Adaptación de la contabilidad pública española al nuevo marco internacional.**

España no resulta ajena, lógicamente, a los grandes movimientos de reforma económica producidos en el mundo actual, y especialmente a los que se producen en el seno de la Unión Europea. En el terreno de la Contabilidad Pública se ha llevado a cabo un esfuerzo importante a lo largo de los últimos veinticinco años, para modernizar nuestro sistema. En el caso de la contabilidad empresarial, el organismo regulador es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en tanto que en materia de contabilidad pública el organismo competente para la emisión de normas contables para los subsectores Estado y Administraciones Locales es la Intervención General de la



Administración del Estado (IGAE), que también tiene a su cargo la elaboración de las cuentas del Estado, su rendición, y el control interno de la actividad económico-financiera estatal, lo cual supone evidentemente una acumulación muy importante de funciones. Para las Comunidades Autónomas, son las correspondientes Intervenciones Generales las encargadas de emitir las normas de contabilidad pública a aplicar y desarrollar asimismo la función de control interno.

Tras el análisis realizado en los epígrafes anteriores, podemos decir que la evolución de las normas contables de las entidades públicas tiene en la actualidad como principales motores de desarrollo los siguientes:

1. La evolución del marco general de la Contabilidad, ya que la contabilidad pública resulta profundamente influenciada, aunque con un cierto desfase, por las reformas y modificaciones en la contabilidad empresarial.
2. La influencia de las normas internacionales de contabilidad pública en la reforma y evolución del marco normativo nacional.
3. Las exigencias del Buen Gobierno, desarrolladas al amparo de una mayor cultura democrática, más interesada por la transparencia informativa y la introducción técnicas de gestión más próximas a la lógica del mercado y al mundo empresarial.
4. Finalmente, la presentación de cuentas nacionales comparables, cuya exigencia constituye el marco mínimo para la comparabilidad del comportamiento financiero de los gobiernos en Europa, reducido por el momento a un modestísimo número de magnitudes, como son el déficit y el endeudamiento públicos. Estas magnitudes se medirán en términos de Contabilidad Nacional, y a ella tendrán que servir de forma eficaz los sistemas contables de las entidades públicas.

### ***Influencia del Marco General de la Contabilidad en España***

Al considerar la evolución de la contabilidad pública en España, debemos tener muy en cuenta que, tal como nos demuestra la experiencia, ésta se ve influenciada profundamente, aunque con un cierto desfase, por las reformas y modificaciones en contabilidad empresarial. Por ello las importantes reformas que se nos avecinan en la contabilidad de las empresas tendrán sin duda alguna una repercusión importante en los

planteamientos generales y la normativa de la contabilidad pública, que deberá adaptarse al marco general de referencia de la Contabilidad, impulsada por las pautas y exigencias internacionales. Sin embargo, en materia de comparabilidad internacional de la información contable pública, si bien es cierto que la influencia de la armonización internacional está sin duda presente, no lo es menos que todavía no cuenta con una influencia tan significativa como en el caso de las empresas cotizadas, para las que 2005 ya constituyó un horizonte concreto para la adopción de las normas contables internacionales del IASB.

En el ámbito de la contabilidad empresarial, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) está inmerso en la actualidad en la tarea de adaptación del PGC a las Normas Internacionales, que no es sino una etapa final del proceso de reforma que se inició con la creación de una comisión de expertos que elaboró el llamado Libro Blanco (ICAC, 2002) para la reforma de la Contabilidad en España. En este libro, se analizaron las implicaciones de la adopción de las Normas Internacionales y se marcaron las pautas para su adopción en nuestro país.

El Libro Blanco está pensado y dirigido a la reforma de la Contabilidad Empresarial, pero contiene una referencia explícita e a la Contabilidad Pública, señalando hacia dónde debería evolucionar para adaptarse a la filosofía y marco generales que informan y dirigen la reforma promovida desde las páginas del mencionado Libro Blanco. En este sentido, se incluyen importantes pronunciamientos en torno a las cuestiones siguientes:

- Régimen contable (contabilidad empresarial, aplicando el PGC para la empresa o contabilidad pública, empleando el PGCP): Se establece que la aplicación de uno u otro régimen contable se llevará a cabo atendiendo al fondo económico de las actividades, que debe prevalecer sobre la forma jurídica.
- Presupuesto: Debe reducirse el peso del presupuesto dentro de las normas contables públicas y el PGCP.
- Contabilidad Nacional: La Contabilidad Pública debe proporcionar información elaborada de conformidad con los principios y reglas de la Contabilidad Nacional, junto con el resto de información presupuestaria y económico-patrimonial.

- Grupos de entidades públicas: Deben hacerse efectiva la formulación de cuentas consolidadas para los grupos de entidades públicas.
- Niveles central, regional y local: Han de adoptarse las medidas necesarias para lograr la debida comparabilidad entre la información proporcionada por los entes públicos encuadrados en cada uno de los tres niveles que configuran el sector público español.
- Publicidad: Debería existir un Registro público para el depósito obligatorio de las cuentas de las entidades públicas, al igual que ocurre con las cuentas de las empresas.

La segunda medida para la reforma fue la aprobación de la ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que recoge una serie de disposiciones contables, como marco general para la introducción de las Normas Internacionales en nuestro ordenamiento, aunque para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas ya están en vigor para el ejercicio 2005. Dentro de este mismo proceso hay que situar la aparición, en noviembre de 2005 del “Anteproyecto de Ley de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”. Este anteproyecto ya ha pasado por el Consejo de Ministros y está a la espera de tramitación parlamentaria. En él se plantean las bases de la reforma contable cuyo principal efecto será una inmediata reforma del PGC.

El proceso de reforma del PGC dio un paso adelante en octubre de 2005, con el nombramiento de los miembros de la comisión encargada de redactar un borrador del PGC y de las Normas para la Formulación de las Cuentas Consolidadas, a partir de las recomendaciones del Libro Blanco y de la reforma emprendida por la legislación mercantil.

Es sabido que la influencia de la contabilidad empresarial en el sector público tiene lugar como se ha dicho con un cierto desfase, que en ocasiones es considerable. Sirva como muestra el hecho de que es en 2002 cuando aparece un proyecto para modificar la Instrucción de Contabilidad para las Administraciones Locales, que como sabemos se traduce en una nueva norma en 2004, con diez años de desfase con respecto al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) de 1994, estructurado de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de 1990. No obstante, como hemos dicho, el Libro Blanco para

la Reforma de la Contabilidad hace un intento importante para ligar la evolución de la Contabilidad Pública con la Reforma Contable general.

Resulta pues evidente el hecho de que las importantes reformas que se nos avecinan en la contabilidad de las empresas tendrán una repercusión muy significativa en los planteamientos generales y la normativa de la contabilidad pública, que deberá adaptarse al marco general de referencia de la Contabilidad, de conformidad con las pautas y exigencias internacionales.

Conviene señalar finalmente que, en época reciente, la adaptación de la contabilidad del sector público español a los requerimientos internacionales podemos referirla a 2001, año de aprobación de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, que pretendió ajustar las finanzas públicas a las exigencias del Pacto de Estabilidad y Crecimiento adoptado por la Unión Europea. Con ello daba comienzo una etapa en la Contabilidad Pública española que bien podríamos denominar de *comparabilidad internacional e influencia de la Contabilidad Nacional*. En esta etapa, si bien es cierto que no se observan síntomas de ruptura con la situación precedente, la introducción generalizada del devengo como criterio de establecimiento de las cuentas públicas, la consolidación o agregación de la información financiera para las entidades que constituyen una unidad de decisión y de control, la agregación macroeconómica de la información y el desarrollo de indicadores de la gestión en determinados sectores de actividad pública, constituyen quizá los indicios más característicos de la contabilidad pública en los comienzos del siglo XXI. La aprobación de Ley General de Estabilidad Presupuestaria y su Ley Orgánica complementaria, la regulación de la consolidación en la presentación de la Cuenta General del Estado y la aparición de los primeros catálogos de indicadores, como es el caso de las Universidades y algunas experiencias municipales, son hitos suficientemente significativos.

### ***La influencia de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública***

En materia de comparabilidad internacional de la información contable pública, si bien es cierto que la influencia de la armonización internacional está sin duda presente, no lo es menos que todavía no cuenta con una influencia tan significativa como en el caso de las empresas cotizadas. Sin embargo, parece indudable que el marco internacional del

IASB y en especial del IPSASB, está llamado a ejercer una influencia decisiva en la reformulación de los principios y normas de contabilidad de las entidades públicas.

De hecho, como resultado de la iniciativa privada, el camino de adaptación a las normas internacionales de contabilidad pública ya ha sido iniciado con la elaboración por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), de un marco conceptual para la información financiera de las entidades públicas<sup>5</sup> (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2001). En este documento se efectúa así un análisis de los distintos aspectos recogidos en el marco conceptual de la Contabilidad, en paralelo al Documento de la misma organización sobre marco conceptual para la información financiera (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas 1999).

Al propio tiempo, debe resaltarse como acontecimiento muy importante para nuestra normativa contable la aprobación en 2003 de una nueva Ley General Presupuestaria. Dentro del marco normativo español, la Ley General Presupuestaria recoge las directrices generales a las que deberá adaptarse la contabilidad pública: sus objetivos, marco jurídico, alcance, organismos reguladores, instrumentos normativos y demás cuestiones que condicionan todo el desarrollo jurídico posterior. En principio el texto aprobado no introduce excesivas novedades, si bien deja intactos los mecanismos actuales para introducir en el modelo contable las reformas necesarias para su adaptación a las circunstancias y requerimientos de cada momento. Es de esperar que la adaptación del Plan de Contabilidad Pública puede efectuarse en el futuro empleando mecanismos más flexibles que los actuales, en línea con los anunciados para la adaptación y desarrollo permanentes del Plan General de Contabilidad en el ámbito empresarial.

Con vistas a efectuar una evaluación del alcance de las reformas a introducir en nuestro modelo de contabilidad pública para adaptarlo al marco de las normas internacionales del IPSASB, destacaremos que, si realizamos un breve análisis de la adecuación de nuestras normas contables, y concretamente el PGCP, a las normas internacionales emitidas por el IPSASB, observamos que estas diferencias se pueden agrupar en cuatro apartados:

a) Estados financieros e información presentada

---

<sup>5</sup> El análisis de las entidades sin ánimo de lucro por parte de AECA se completa con el Documento de Principios Contables nº 23 (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2003)

- b) Ausencia de la elaboración y publicación de información consolidada
- c) Aplicación del criterio del valor razonable como criterio de valoración de determinados elementos patrimoniales.
- d) Tratamiento de algunos elementos patrimoniales.

*a) Estados financieros e información presentada*

Si tratamos de analizar las principales diferencias que supondría la utilización de las normas internacionales en los estados financieros de nuestras administraciones públicas, se puede afirmar que las diferencias se justifican por el objetivo de estas normas de servir a los usuarios para tomar decisiones, finalidad que es más pronunciada en las mismas que en el PGCP. Esto lleva a exigir más información (mejora cuantitativa), pero fundamentalmente una información elaborada con otros criterios valorativos y de clasificación.

Naturalmente, el primer aspecto en el que queda reflejado este cambio es en los propios estados encargados de trasladar la información al usuario, cambios que afectan tanto a los estados financieros a elaborar como a sus contenidos.

En relación a los estados a elaborar, puede destacarse que el principal cambio es la introducción de un estado de cambios en patrimonio neto como estado principal. En el sector empresarial este estado es consecuencia natural de la incorporación directa a cuentas de reservas de variaciones patrimoniales que no pasan por la cuenta de resultados, por lo que se entiende que el resultado del ejercicio no proporciona información sobre la variación patrimonial producida en la empresa durante el ejercicio. A esta razón, ya de por sí importante, habría que añadir en el sector público que el estado de variación patrimonial puede incorporar como objetivo específico de los entes públicos el de mostrar las variaciones patrimoniales por operaciones de cesión, adscripción y bienes entregados al uso general, y que en estos momentos se pretenden mostrar en el cuadro de financiación, dado que el PGCP señala que deben mostrarse aquellas variaciones que hayan afectado significativamente a las masas patrimoniales, aunque no hayan supuesto una variación del capital circulante<sup>6</sup>. Obviamente, se mostrarán también los incrementos por aplicación del valor razonable. En definitiva,

---

<sup>6</sup> En estos casos la operación constituirá simultáneamente un origen y una aplicación de fondos en el cuadro de financiación.

este estado permitirá conocer si el patrimonio incrementa o disminuye y las razones por las que lo hace.

La segunda categoría de cambios a la que hacíamos alusión viene referida a cuestiones relacionadas con la presentación, materializadas en tres cuestiones concretas:

- Presentación del estado de flujos de tesorería en función del tipo de operaciones que da lugar al cobro o pago, diferenciando entre flujos de las operaciones, flujos de actividades de inversión y flujos de las actividades de financiación. Nuestra normativa recoge los cobros y pagos pero no se hace ninguna clasificación de los flujos de tesorería.
- Inexistencia de formatos concretos para la presentación de los estados. La IPSAS 1 “Presentación de estados financieros” proporciona una guía acerca de los planteamientos básicos de presentación de la información, estableciendo una estructura de los mismos, así como un contenido mínimo, pero no fija unos formatos concretos de presentación. Nuestro modelo contable, en la línea de la tradición contable continental, ha instaurado el establecimiento normativo de modelos concretos que deben ser aplicados por las administraciones públicas.
- Flexibilidad en la clasificación de las partidas de gastos integrantes de la cuenta de resultados, dejando flexibilidad para utilizar indistintamente el formato basado en la naturaleza de los gastos e ingresos o en la función que cumplen, para confeccionar la cuenta de resultados. De nuevo estamos ante un caso de mayor flexibilidad de las Normas Internacionales frente al modelo rígido recogido en nuestra normativa. En todo caso, si se opta por una presentación funcional de los gastos, una nota al estado de resultados debe proporcionar información sobre los gastos por naturaleza, y en concreto de las amortizaciones.

#### *b) Ausencia de la elaboración y publicación de información consolidada*

En relación a las tres normas relativas a los estados financieros consolidados, en tanto que es una materia pendiente de regular en nuestra normativa, no existe una adaptación a las mismas<sup>7</sup>. Desde nuestro punto de vista, estas normas pueden ofrecer una guía útil a

---

<sup>7</sup> A este respecto, cabe decir que el Anteproyecto de ley de reforma de la legislación mercantil señala que “existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión”, como criterio para delimitar la elaboración de cuentas consolidadas. Esto obligaría a que todas las entidades dependientes de una misma administración pública fueran consolidadas con la entidad principal. Sin embargo, el propio anteproyecto recoge en su disposición adicional segunda que esto no será aplicable a las sociedades dependientes de la Administración General del Estado, Comunidades autónomas o Corporaciones

la IGAE para acometer la regulación de la información contable consolidada, necesaria en todos los ámbitos, incluido el de las administraciones locales. Pueden por tanto ser utilizadas como base para delimitar la metodología de elaboración de los estados contables consolidados, tanto en lo que se refiere a qué entidades incluir como los métodos de consolidación de los distintos tipos de entidades incluidos en el perímetro de la consolidación.

El IPSASB, define una entidad económica, a efectos de elaboración y presentación de los estados financieros consolidados, como la entidad controlante y todas las entidades controladas por ésta. Una vez más se hace una extensión de las normas del IASB a las administraciones públicas, aunque existen algunas diferencias en la terminología.

Por otra parte, la norma dedica diversos párrafos a determinar cuándo debe entenderse que existe control. Así, se define el control como el poder de definir las políticas operativas y financieras de otras entidades, así como de beneficiarse de las actividades de las mismas. Con ánimo de ayudar en la práctica a determinar si existe o no control, se establece un esquema donde se recogen diversas cuestiones a considerar, tal como si se ejerce o no el poder de definir las políticas operativas y financieras, si está limitado el control por algún poder soberano, legislativo o regulador, o si la relación con la entidad confiere suficientes riesgos y beneficios como para ejercer el control. Además, se establecen algunas pautas a seguir en la elaboración de los estados consolidados relativas a la homogeneización de prácticas contables y eliminación de operaciones internas, así como la forma de aplicar el método de consolidación.

Por otra parte, la norma nº 7 abarca cómo tratar las inversiones en entidades asociadas tanto en los estados financieros consolidados como en los individuales, definiendo una entidad asociada como aquella en la que el inversor tiene influencia significativa y que no es ni una entidad controlada ni una entidad coparticipada. Para contabilizar la inversión en entidades asociadas en los estados financieros consolidados debe utilizarse el método de puesta en equivalencia, excepto en el caso de que la inversión haya sido adquirida, y se mantenga, exclusivamente con vistas a su venta en un futuro próximo, en cuyo caso debe ser contabilizada siguiendo el método del coste.

---

Locales, cuando la entidad dominante no revista la forma de sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones o sociedad de responsabilidad limitada.



Por último, la norma nº 8 se ocupa de la contabilización de las inversiones en entidades coparticipadas, así como la presentación de la información financiera sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos en los estados financieros de los copartícipes e inversores. Para la elaboración de los estados financieros consolidados, el copartícipe debe informar sobre su inversión en una entidad bajo control conjunto utilizando una de las dos modalidades de la consolidación proporcional, es decir integrando su parte de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada conjuntamente, ya sea dentro de las rúbricas del mismo nombre en sus estados financieros o bien informando sobre ellos en partidas separadas dentro de tales estados. Aunque ese es el tratamiento de referencia, también se ofrece un tratamiento alternativo permitido, según el cual el copartícipe puede informar en sus estados financieros consolidados mediante el método de puesta en equivalencia.

*c) Aplicación del criterio del valor razonable como criterio de valoración de determinados elementos patrimoniales.*

La búsqueda de la relevancia de la información contable para conseguir que ésta sea útil a los usuarios de la misma, llevó al IASB a decantarse por la utilización de nuevos criterios valorativos de mayor contenido informativo. Sin duda, es éste uno de los aspectos más relevantes y problemáticos que planteará la implantación de las Normas Internacionales en España, particularmente en lo que se refiere al empleo del “valor razonable” (*fair value*) como criterio alternativo al coste histórico, imperante en nuestro modelo contable tradicional para la valoración de determinadas partidas de los estados financieros.

De forma similar, las NICSP han apostado por la utilización del valor razonable como criterio para la valoración posterior de activos, contemplando la posibilidad de valorar los inmuebles de inversión y el inmovilizado material por su valor razonable, como criterio alternativo al tradicional criterio de precio de adquisición. En el momento del reconocimiento inicial, lógicamente es el precio de adquisición el criterio a tomar como base para la valoración, excepto que se trate de activos recibidos de forma gratuita, en cuyo caso deben valorarse por su valor razonable. En todo caso, hay que decir que no se ha aprobado ninguna norma relativa al reconocimiento y valoración de instrumentos financieros, que sería la equivalente a la NIC 39, por lo que no existe posicionamiento respecto a la valoración de activos financieros, aunque con el marco normativo de las NIC éstos debieran valorarse por su valor razonable. De hecho, la NICSP 15,

*Presentación y Revelación de Información de Instrumentos Financieros*, establece la obligación de revelar información sobre el valor razonable de cada clase de activo y pasivo financiero de una entidad pública.

En España, la adopción del valor razonable para la valoración de los activos no financieros de las empresas no parece sin embargo muy probable, y parece que sólo a los instrumentos financieros les será de aplicación dicho criterio<sup>8</sup>. De hecho, tanto en la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de medidas fiscales administrativas y de orden social, en la que se recogen una serie de disposiciones contables que son la primera aproximación a la introducción de las Normas Internacionales en nuestro ordenamiento, como en el anteproyecto de ley de reforma de la legislación mercantil, se plantea la utilización del valor razonable únicamente para la valoración de algunos instrumentos financieros, tanto de activo como de pasivo<sup>9</sup>.

Por eso, creemos que la aplicación del valor razonable en el ámbito de la Contabilidad Pública sólo tendrá un alcance muy parcial, dado que es bien sabido que las operaciones con activos financieros no forman parte de sus objetivos prioritarios y sólo en algunas entidades es habitual operar con éstos. A este respecto, Navarro y Rodríguez (2004), constatan a través de un estudio empírico que aunque el valor razonable puede ser un criterio útil y viable, ésta última característica se ve reducida cuando los elementos carecen de mercado.

#### *d) Tratamiento de algunos elementos patrimoniales*

En el tratamiento de algunos elementos patrimoniales se reiteran prácticamente las mismas diferencias que existen entre las normas empresariales y las del IASB, tal como gastos a distribuir en varios ejercicios, tratamiento de los elementos de inmovilizado adquiridos mediante operaciones de arrendamiento financiero, gastos de investigación y desarrollo o valoración y amortización de los elementos del inmovilizado material, por lo que no vamos a hacer un análisis detallado de las mismas. Destaca sin embargo que en el ámbito público el tratamiento contable otorgado a las diferencias de cambio en moneda extranjera es prácticamente el recogido en las normas internacionales, dado que

---

<sup>8</sup> También será de aplicación el valor razonable a los activos biológicos, circunscritos en la práctica al sector agropecuario.

<sup>9</sup> Se indica asimismo que, reglamentariamente, podrá establecerse la obligación de valorar por su valor razonable otros elementos patrimoniales distintos de los instrumentos financieros, siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en los citados Reglamentos de la Comisión Europea.

tanto las diferencias positivas como las negativas deben llevarse al resultado del ejercicio.

Por otro lado, existen diferencias específicas e en lo que se refiere al tratamiento contable de los activos de infraestructura y bienes destinados al uso general, ya que de acuerdo con la NICSP nº 17, éstos activos cumplen con la definición de activo y no existen razones para excluir a éstos del balance de situación. Sin embargo, dicha norma no abarca a los activos del patrimonio histórico y artístico, debido sobre todo a las dificultades que su valoración puede implicar en algunas ocasiones.

Conviene resaltar que, a la fecha actual, existen elementos de diversidad importantes dentro del propio panorama de la contabilidad pública en España. En particular cabe señalar las diferentes situaciones de las Comunidades Autónomas, que tienen capacidad autonormativa en materia de contabilidad pública, y el retraso tan significativo que se ha producido en la adaptación de la contabilidad de las entidades locales al marco general del nuevo PGCP de 1994, finalmente efectuada en 2004.

#### *Las Necesidades Informativas derivadas de la Convergencia Macroeconómica*

Otro aspecto importante a tener en cuenta es la convergencia de la información microeconómica como consecuencia de su importancia para servir de base a la información macroeconómica.

Los principios rectores de la estabilidad en los países de la UE son: precios estables, finanzas públicas y condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable. Desde el punto de vista financiero, estas condiciones se concretan, tal como establece el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC), en el mantenimiento a corto plazo de un déficit público por debajo del PIB y un déficit próximo a cero o incluso un superávit en el medio y largo plazos. En cuanto al endeudamiento, éste no debe superar el 60% del PIB del país.

Por otra parte, el sector público tiene un carácter comprensivo, es decir, no solamente se considera el gobierno central, sino que se hace énfasis en la inclusión de los niveles subcentrales de gobierno, como los gobiernos regionales y locales, así como los organismos de derecho público y empresas públicas.

Los déficits excesivos, salvo los de carácter excepcional, dan lugar a sanciones consistentes en un depósito sin intereses que se convertiría en multa si persiste el déficit excesivo, con dos componentes: una parte fija del 0,2% del PIB del Estado sancionado

y una parte variable del 0,1% adicional por cada punto que el déficit supere el 3% de referencia, con un límite superior de las sanciones del 0,5% del PIB.

La aplicación en España del PEC ha supuesto la aprobación en 2001 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, así como la Ley Orgánica Complementaria a la misma. La adopción de esta Ley supone asumir el objetivo del déficit cero para los ámbitos central, autonómico y local de la administración pública española, concretado en una situación de equilibrio o de superávit, computada en términos de capacidad de financiación, de acuerdo con la definición contenida en el sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, SEC 95.

Este escenario tiene una influencia significativa en el ámbito de la Contabilidad de las Entidades Públicas, aunque desigual según los países y el nivel de la administración en el que nos situemos. La cuantificación del déficit y la deuda se lleva a cabo como se ha dicho de acuerdo con los criterios de Contabilidad Nacional, concretamente de conformidad con el SEC 95. Ello supone utilizar de forma generalizada el criterio de devengo e incorporar al sector administraciones públicas aquellas entidades para las que los ingresos de mercado no lleguen a cubrir el 50% de sus costes, con independencia de la forma jurídica que adopten.

La implicación directa de cada Comunidad Autónoma y cada Entidad Local en el cumplimiento del objetivo de estabilidad, aparte de la Administración Central, pone sobre el tapete la necesidad de controlar las magnitudes de déficit y deuda a partir de la información propia de cada entidad pública. Esto es tanto como elaborar información microeconómica de acuerdo con los criterios del SEC 95 en la propia contabilidad de las entidades públicas, aunque sólo sea en lo referente a la cuantificación del déficit y la deuda. Todo ello con independencia de las magnitudes agregadas recogidas en las Cuentas Nacionales y Regionales de la Contabilidad Macroeconómica.

Esta información contable microeconómica elaborada de acuerdo con los criterios del SEC95 debería ser también debidamente auditada, al igual que el resto de información proporcionada por los sistemas contables de las entidades públicas.

Lógicamente, las nuevas exigencias contables derivadas de la Ley de Estabilidad Presupuestaria plantean mayores problemas para las Corporaciones Locales, especialmente las de más reducida dimensión y menor disponibilidad de recursos económicos. Por ello sería deseable contar con unas directrices claras para la

cuantificación del déficit y la deuda de las entidades locales, quizá tras una aproximación simplificada a su determinación, al menos para las corporaciones más pequeñas.

## **5. Resumen y conclusiones**

Las reformas introducidas en los últimos años en la gestión de las entidades públicas han girado fundamentalmente en torno a dos paradigmas que han servido de marco general a dicho cambio: la teoría de la Nueva Gestión Pública y los principios del Buen Gobierno de las entidades públicas. Ambos aspectos han favorecido en los últimos años un estado de opinión en torno a la necesidad de reformar profundamente el contenido de la rendición de cuentas de las entidades públicas, así como el lenguaje utilizado, la forma y el tiempo en que se presenta la información y los vehículos utilizados para su difusión, llevando a una reforma generalizada de la contabilidad pública al objeto de lograr una mayor transparencia y oportunidad informativas.

Sin embargo, pese a que las orientaciones de la reforma han sido en líneas generales las mismas, la evolución y grado de desarrollo de los sistemas contables muestra en estos momentos un panorama muy diverso, tal como se desprende del Informe del Consejo de Europa. Así, la mayor parte de los países han pasado de una contabilidad meramente presupuestaria a una contabilidad más informativa, en la que la información financiera va ganando cada vez mayor peso.

Asimismo, mientras en unos países se utiliza prácticamente un único sistema contable en el que tienen cabida conjuntamente información presupuestaria e información financiera, al ser elaboradas con los mismos criterios, en la mayor parte de países persiste la dualidad entre los criterios contables y presupuestarios.

La aplicación del principio de devengo en los presupuestos, aunque todavía en una fase muy incipiente, va ganando peso en los últimos años, y algunos países Europeos ya han adoptado éste. Así, tanto en Reino Unido como en Suecia, Finlandia y Holanda, las entidades locales elaboran un presupuesto basado en el criterio de devengo, al objeto de poder integrar en éste los costes de las distintas actividades a llevar a cabo.

Frente a esto, en algunos países persiste el criterio de caja o caja modificado incluso para la contabilidad financiera, y el sistema contable es prácticamente un seguimiento

de la ejecución del presupuesto, a la que en ocasiones se añade un estado de la situación financiera. Este es el caso de Austria, República Checa, Luxemburgo y Turquía, por ejemplo.

Los países en los que se aplica caja o caja modificada en presupuesto y el criterio de devengo en la contabilidad financiera han establecido mecanismos de coordinación entre ambos subsistemas e incluso es habitual que en el informe financiero se recoja una conciliación entre las variables presupuestarias y financieras.

Junto al presupuesto, las entidades locales suelen presentar un estado de situación financiera y un estado de posición, completado en ocasiones con el estado de flujos de efectivo o tesorería. El estado de cambios en patrimonio neto también se presenta en las entidades locales de muchos países. Sin embargo, la incorporación de información no financiera, tanto en el presupuesto como en el informe financiero, está todavía en su desarrollo inicial y pocas entidades utilizan y divulgan las mismas.

En líneas generales, puede decirse que el modelo español se sitúa dentro de los más progresistas de las economías occidentales, aunque hay que reconocer que todavía deben depurarse algunas imperfecciones y adaptarlo a las nuevas corrientes metodológicas y normas desarrolladas en el ámbito internacional, lo que supone quizá el motor principal para el cambio y evolución de nuestro sistema contable público.

En este orden de cosas, el nuevo marco de reforma de la contabilidad existente en estos momentos en España, tendrá su lógica repercusión en el modelo de contabilidad pública, pero como viene siendo habitual con un considerable desfase, por lo que probablemente habrá que esperar todavía unos años para que éste tenga efecto.

Asimismo, la generalización de las normas internacionales de contabilidad pública emitidas por el IPSASB hará que éstas también sirvan de guía para orientar las posibles reformas de nuestro sistema contable, sobre todo por estar basadas en las normas empresariales, que serán nuestra referencia básica.

Para entender adecuadamente el proceso de armonización contable internacional en el ámbito de las entidades públicas, conviene enmarcar dicho proceso de forma adecuada, con el fin de poner de relieve el hecho de que la contabilidad pública será hoy tanto más útil cuanto su información resulte más familiar y comprensible para usuarios de diferentes países y entornos económicos, es decir, la información contable pública

tendrá más utilidad en la medida en que se trate de una información armonizada u homogeneizada de acuerdo con normas y criterios admitidos internacionalmente.

Las ventajas de la armonización internacional derivan, en primer término, de la posibilidad de comparar la información de los diferentes entes públicos y en segundo lugar de su introducción como un elemento importante para la puesta en práctica de reformas en la gestión pública, conectadas con una nueva cultura administrativa, mucho más próxima al ciudadano y mucho más influenciada por las técnicas de gestión que desde hace largo tiempo se vienen desarrollando y aplicando en el ámbito empresarial.

En este sentido, las normas contables desarrolladas por el IPSASB ofrecen una guía de referencia en aquellos aspectos que todavía no han sido acotados con la precisión que su importancia requiere, como puede ser la elaboración de estados contables consolidados, la presentación de la información relativa a los activos no financieros, la elaboración de un estado de cambios en patrimonio o la presentación del estado de flujos de efectivo según los tipos de operaciones que dan lugar a los flujos de efectivo.

Otro posible motor de desarrollo y convergencia de la información contable pública se deriva de los requerimientos impuestos por la convergencia de la información macroeconómica, elaborada según los criterios del SEC 95, puesto que, dado que la información macroeconómica se nutre de la información microeconómica, lo más adecuado sería que las distintas administraciones públicas partieran de informaciones comparables. La primera manifestación de esa necesidad ha sido la derivada de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Todo ello va a marcar el paso a una nueva etapa en la Contabilidad Pública, en la que, si bien es cierto que no se observan síntomas de ruptura con la situación precedente, la introducción generalizada del devengo como criterio de establecimiento de las cuentas públicas, la consolidación o agregación de la información financiera para las entidades constituyen una unidad de decisión y de control, la agregación macroeconómica de la información y el desarrollo de indicadores de la gestión en determinados sectores de actividad pública, constituyen quizá los indicios más característicos de la contabilidad pública en los comienzos del siglo XXI.

## **Bibliografía**

Brusca, I. y Benito, B. (2002): “Panorama Internacional de la Contabilidad Pública”.  
*Ponencia presentada en la VII Jornada de Contabilidad Pública de ASEPUK.*  
Murcia.

COUNCIL OF EUROPE (2005): *Draft Report on Accounting Rules and practice at local level.* Puede verse en <http://www.coe.int>

Gonzalo Angulo, JA (2003): "Principales cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC)", [en línea] 5campus.org, Contabilidad Internacional, <http://www.5campus.org/leccion/niif>.

INTERNATIONAL MONETARY FUND, IMF (2001): *Code of Good Practices on Fiscal Transparency.*

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING SATNDARD BOARD, IPSASB (2006): Normas internacionales de Contabilidad Pública. En <http://www.ifac.org>.

Navarro, A. y Rodríguez, M. (2004): “Análisis de la utilidad del fair value para la valoración de activos de las administraciones públicas”. *Revista de Contabilidad*, vol. 7, nº 13, pp. 245-273.

Montesinos Julve, V. (2003): “En torno a la situación actual de la contabilidad pública y sus perspectivas de evolución”. Cuadernos Aragoneses de Economía, 2ª época, vol. 13, nº 2, pp. 267-272.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, OCDE (2001): *Best Practices for Budget Transparency.*