

co» a partir de las magnitudes que presenta la Cuenta del resultado económico-patrimonial, puntualizando que en las entidades públicas el objetivo de los responsables y gestores de las mismas no es obtener el máximo beneficio, tal y como sucede en las sociedades mercantiles, sino prestar los servicios públicos que se le han encomendado con eficacia, eficiencia y economía.

En este punto se hace referencia al Documento número 16 de *Principios de Contabilidad de Gestión*, elaborado y publicado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), titulado «Indicadores de gestión para las entidades públicas», en el que se hace una propuesta metodológica para la elaboración de indicadores de gestión de los servicios públicos, y al libro publicado por la Intervención General de la Administración del Estado en 1997, titulado *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público*.

Partiendo de todo ello, el trabajo describe algunos instrumentos para realizar el análisis económico del Estado, que se recogen en el anteriormente citado Cuadro integral de indicadores económicos, distinguiendo entre indicadores de gastos, indicadores de ingresos e indicadores de resultados. Las conclusiones que se obtienen en relación con el análisis de la evolución de estos indicadores resultan muy interesantes y, desde mi punto de vista, más adecuadas, en cuanto a su interpretación al ámbito al que se refiere el estudio, que las conclusiones obtenidas en los análisis patrimonial y financiero.

Por último, se realiza un «análisis de la estabilidad», en el que se determina la variabilidad de las magnitudes del Balance y de la Cuenta del resultado económico-patrimonial, y un «análisis intergeneracional», que trata de poner de manifiesto las desigualdades contributivas entre generaciones, considerando que existe equidad intergeneracional cuando en el conjunto de un período se ha conseguido un equilibrio de flujos de tesorería (los flujos de entrada por cobros recibidos y los flujos de salida por pagos realizados suponen la misma cuantía), para cuya determinación se emplea también información derivada de los estados presupuestarios.

En conjunto, resulta un trabajo complejo pero muy interesante y, desde luego, novedoso en cuanto al empleo de técnicas ya tradicionales en el ámbito empresarial para el análisis de la información contable, poniéndose de manifiesto que comienza a cumplirse uno de los fines que se enunciaron ya hace tiempo y que deberían tenerse en cuenta y, de hecho se han considerado, al elaborar las normas que regulan la contabilidad pública en nuestro país y, fundamentalmente, la norma básica que constituye el Plan General de Contabilidad Pública.

SUSANA CASADO ROBLEDO

V. MONTESINOS y J. M. VELA, EDS.:
Innovations in governmental accounting. Kluwer Academic Publishers, Boston, 2002, 352 páginas.

Las transformaciones económicas que han tenido lugar en las úl-

timas décadas han supuesto un gran desafío para los sistemas contables de los distintos países. La globalización de las actividades económicas ha elevado a una perspectiva mundial la toma de decisiones de inversión y financiación, obligando a los organismos reguladores internacionales a desarrollar grandes esfuerzos para eliminar paulatinamente las diferencias existentes entre las distintas normativas nacionales. Este proceso, todavía inacabado, supone una fuente constante de cambios en el *status quo* normativo y, por ello, atrae la atención de los reguladores, profesionales y académicos de la contabilidad en todo el mundo.

La globalización de la actividad económica se ha producido en paralelo al desarrollo de las nuevas tecnologías de la información, actuando en ocasiones como causa y en otras como consecuencia del mismo. Las nuevas tecnologías han planteado un doble reto en cuanto a la generación de información externa por parte de la empresa. Por un lado, han transformado el modo de *hacer negocios*, impulsando actividades en las que la creación de valor está cada vez más ligada a la acumulación de activos intangibles, de difícil encaje en la concepción tradicional del balance. Por otra parte, las nuevas tecnologías han aumentado la disponibilidad de la información financiera, reduciendo el tiempo necesario para acceder a los datos y, fundamentalmente, disminuyendo el coste asociado a la obtención de los mismos. Esta circunstancia ha elevado la demanda de información sobre la empresa en ámbitos tan dispares como el social,

medioambiental, comercial y financiero, y ha generado finalmente un desarrollo sin precedentes de la información voluntaria, emitida básicamente a través de los medios de comunicación social e Internet.

Junto al fenómeno de la globalización y el desarrollo de las nuevas tecnologías, dos circunstancias recientes, surgidas tanto en el ámbito privado como en el público, están influyendo de un modo muy notable en la configuración de los sistemas contables nacionales. En el ámbito privado, la oleada de escándalos financieros desatada a raíz del caso Enron ha suscitado un gran debate en la comunidad financiera internacional, que hasta ahora se ha sustanciado en un endurecimiento de los mecanismos de control previstos para verificar la fiabilidad de la información contable. En un futuro podremos saber si dichos escándalos han provocado además un desplazamiento del actual equilibrio entre la relevancia y la fiabilidad de la información, en beneficio de esta última y en perjuicio de la primera. Hasta el momento, se intenta evitar esta posibilidad impulsando una nueva ética de los negocios a partir de los códigos de buenas prácticas. Estos códigos no forman parte de los ordenamientos jurídicos y, por tanto, no son de obligado cumplimiento para las empresas. Su éxito dependerá en consecuencia de la fortaleza del mercado para exigir a las empresas su cumplimiento y, en su defecto, una explicación que lo justifique.

En el ámbito público, el cambio de rumbo en las políticas económicas tras la caída del muro de Berlín se ha traducido en una reconsideración

ración del tamaño del Estado en el conjunto de la economía. De hecho, los programas económicos con que los partidos políticos concurren a las elecciones incluyen una congelación o bajada de los impuestos y una apelación constante al objetivo del déficit cero. En España este objetivo se ha convertido incluso en Ley, y en la Unión Europea constituye uno de los aspectos clave, aunque también uno de los más controvertidos, del Pacto de Estabilidad. Pero, en realidad, el déficit es una variable de naturaleza financiera y, por tanto, la fijación de un objetivo en torno a ella conlleva implícitamente un debate contable. Como muestra del debate suscitado, podemos transcribir las siguientes preguntas que aparecen con frecuencia en los medios de comunicación social: ¿Cuáles son los criterios de reconocimiento e imputación de los ingresos y gastos que computan en el cálculo del déficit público? ¿Qué entidades deben formar parte del concepto de Administración Pública a los efectos del cálculo del déficit? La respuesta a estas preguntas condiciona de un modo directo la elaboración de información por parte de las entidades públicas, que deben adaptar sus sistemas de información para dar respuesta a los objetivos planteados.

Estas breves pinceladas describen a grandes rasgos el contexto socioeconómico en el que se desenvuelve la investigación contable en la actualidad. Nos hallamos con seguridad ante una *crisis*, en el sentido metodológico del término propuesto por Karl Popper, que augura una auténtica revolución

científica en el ámbito de la investigación contable y obliga a los reguladores, académicos y profesionales a realizar un seguimiento continuo de las novedades que se producen en este terreno. Por todo ello, resulta muy adecuado el título del libro *Innovations in Governmental Accounting*, que ha sido publicado recientemente por la Editorial Kluwer bajo la experta dirección de los profesores Vicente Montesinos Julve y José Manuel Vela Bargues.

El libro se centra básicamente en las innovaciones que se están produciendo en la gestión, los sistemas de información y el control de las entidades públicas, sin menospreciar los vínculos existentes entre la contabilidad pública y la contabilidad empresarial, en tanto que áreas de investigación claramente diferenciadas. El volumen se nutre de una selección de artículos presentados en el VIII Congreso Bienal de la Asociación CIGAR (Comparative International Governmental Accounting Research), celebrado en Valencia durante los días 14 y 15 de junio de 2001, aunque en algunos casos los artículos han sido actualizados o reelaborados para acomodarlos a los objetivos y estructura de la publicación. El libro se une de este modo a los que surgieron de los dos Congresos anteriores de la asociación, celebrados en Milán y Tillburg con un notable éxito de participación.

Los contenidos han sido estructurados en siete grandes partes que cubren otros tantos aspectos de interés en el ámbito de la contabilidad pública. La primera parte tiene por título «Metodología de investigación en contabilidad pú-

blica» y presenta las principales líneas de investigación en este terreno, desde la perspectiva de la comparación internacional, que siempre acompaña a la actividad científica de la asociación CIGAR. El profesor Lüder abre el debate ofreciendo un panorama de los artículos que han desarrollado comparaciones internacionales a partir de las aportaciones seminales del propio autor sobre la aplicación del modelo de contingencia a la investigación en contabilidad pública. A continuación, el profesor Chan destaca una serie de aspectos clave que deben guiar la investigación en el futuro, tales como la aplicación de técnicas cuantitativas al ámbito de la contabilidad pública. El tercer capítulo, elaborado por los profesores Devlin, Godfrey y Merrouche, pone el acento sobre la diversidad cultural como variable clave a introducir en el modelo de contingencia del profesor Lüder. Finalmente, en el cuarto capítulo, el profesor Nowak pone de manifiesto la necesidad de incorporar al análisis comparativo la existencia de diferentes modelos organizativos en el sector público.

La segunda parte del libro incluye tres trabajos bajo el título de «Normas internacionales de contabilidad». El primero de ellos, realizado por el profesor Adhémar, se centra en la actividad normativa del comité de sector público de la IFAC. El segundo trabajo, presentado por la profesora Hepworth, presenta una descripción panorámica de la experiencia europea con respecto a la introducción de normas contables, prestando una especial atención al papel jugado por la

Federación de Expertos Contables Europeos (FEE). Por último, el artículo de los profesores Benito, Brusca y Montesinos analiza la posibilidad de que las IPSAS constituyan una herramienta útil para la reforma de la contabilidad pública a escala europea.

Los tres siguientes capítulos han sido incluidos en la tercera parte del libro, titulada «Análisis comparativo internacional». Los profesores Balaguer, Fuertes e Illueca presentan un estudio empírico sobre la convergencia del entorno de las Corporaciones Locales europeas y su efecto potencial sobre la armonización de su contabilidad. Da Silva y da Costa llevan a cabo un análisis comparativo de las reformas contables emprendidas en España y Portugal. Y, finalmente, Yamamoto y Pallot comparan las reformas contables implementadas en el sector público japonés con respecto a las desarrolladas en Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido y Estados Unidos.

La cuarta parte del volumen está compuesta por cinco capítulos que describen una serie de «Experiencias innovadoras de carácter local en el ámbito de la contabilidad pública». En primer lugar ha sido incluido un trabajo del profesor sir Andrew Likierman sobre la reforma contable desarrollada en el Reino Unido, en cuyo diseño y aplicación práctica ha participado el propio autor. A continuación, Kristina Ludkvist analiza la experiencia sueca, indicando que en los últimos años Suecia ha puesto un mayor énfasis en la *performance* que en los recursos disponibles y ha desarrollado una contabilidad de devengo.

Por su parte, Víctor Nicolás describe las líneas básicas de la reforma de la contabilidad pública en España. Y, finalmente, Evelyne Lande y Johan Christiaens analizan el caso de dos países, Francia y Bélgica, que, a pesar de sus vínculos políticos y culturales, han emprendido reformas de distinta naturaleza.

La quinta parte cuenta con otros tres capítulos que analizan distintos aspectos del «Proceso de comunicación de información por parte de las entidades públicas». En primer lugar, la profesora Jensen analiza la posibilidad de que las entidades públicas incorporen en sus estados financieros información sobre las obligaciones sociales futuras. En el capítulo siguiente, los profesores López Hernández, Caba y Rodríguez analizan empíricamente el impacto de Internet en la presentación de información por parte de las entidades públicas. Finalmente, los profesores Pablos, Cárcaba y López Díaz se centran en la comunicación de la información en el ámbito de las Corporaciones Locales, estudiando el caso concreto de los municipios españoles.

La sexta parte del libro consta de cuatro capítulos, bajo el título de «Contabilidad para la evaluación de la *performance*». Esta línea de trabajo está emergiendo como uno de los mayores retos a los que se enfrenta la investigación en contabilidad pública, dadas las limitaciones de los estados financieros tradicionales para evaluar adecuadamente la gestión desarrollada por las entidades públicas. Esta sexta parte comienza con un artículo de los profesores Admiral y Van Helden, centrado en el caso concreto del

sector holandés de la depuración de aguas residuales. Más concretamente, el trabajo presenta los resultados de un proyecto de investigación en el que se ha elaborado un conjunto reducido de indicadores de gestión, para incluirlo en la información externa elaborada por las empresas del sector. El segundo capítulo de esta sexta parte corre a cargo de la profesora Elwood, que compara los resultados de las reformas emprendidas en los sistemas sanitarios británico y neozelandés a principios de los noventa. Por su parte, los profesores Mauland y Mellemvik analizan los procedimientos contables y presupuestarios desarrollados por determinadas universidades noruegas al introducir nuevos programas educativos. Finalmente, en el cuarto capítulo, el profesor Rubín compara la información solicitada a los centros educativos en distintos países de habla inglesa y similares características socioeconómicas. Aunque aparecen algunas diferencias entre los países considerados derivadas del distinto modo de financiar y prestar los servicios, en todos los casos se requiere información sobre los *inputs*, los *outputs* y la eficiencia del proceso educativo.

La séptima parte del libro se centra en la «Auditoría en el sector público». Al igual que en el sector privado, la utilidad de la información contable pública para tomar decisiones de inversión o financiación depende de la confianza que inspiran los estados financieros. Sin embargo, a la hora de evaluar el papel de la auditoría en el ámbito público es preciso tener en cuenta las particularidades que tiene en

este caso el proceso de revisión de las cuentas. Sirva como ejemplo que en algunos casos el auditor de las entidades públicas es a su vez una institución pública. En este contexto, los profesores Giroux y Jones comparan la calidad del proceso de auditoría en los gobiernos locales norteamericanos y británicos. Bowerman y Humphrey se centran en la auditoría de la información sobre la *performance* en el sector central, prestando una especial atención al caso británico. Y, finalmente, Aad Bac nos informa de que un buen número de gobiernos locales o provinciales holandeses han desarrollado o están tratando de desarrollar instituciones de auditoría con objeto de complementar el trabajo realizado hasta la fecha por los organismos encargados de la auditoría de sus cuentas.

El libro concluye con un epílogo a cargo de Elvira Rodríguez, que en el momento de celebrarse el VIII Congreso de la Asociación CIGAR ocupaba el cargo de Secretaria de Estado de Presupuestos y, en la actualidad, es Ministra de Medio Ambiente del Gobierno de España.

En definitiva, se trata de un interesante libro que permitirá a los profesionales y estudiosos de la contabilidad actualizar sus conocimientos en una materia tan importante como la contabilidad pública. El prestigio y experiencia acumulada de los editores y el rigor acreditado de los investigadores que participan en el libro es una garantía de éxito.

MANUEL ILLUECA MUÑOZ