



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, n° 45, agosto 2003, pp. 159-185**

Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional

Vicente Montesinos Julve

Universitat de València

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa

ISSN: 0213-8093. © 2003 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional

Vicente Montesinos Julve

Universitat de València - Estudi General

RESUMEN

En los últimos años han parecido normas internacionales de contabilidad pública, con una especial relevancia en el caso de la IFAC. Por otra parte, hay en curso importantes experiencias en el terreno de la reforma de los sistemas contables en diferentes países y entidades, como es el caso de la OCDE, la OTAN y la Comisión Europea. Al mismo tiempo, se ha establecido un nuevo marco conceptual, en paralelo al de la contabilidad empresarial.

En la primera mitad de los años noventa, se introdujeron muchas reformas e innovaciones en la contabilidad pública española. Sin embargo, los nuevos desarrollos en el terreno internacional requieren una profunda reforma de nuestro sistema, para conseguir su adaptación a las nuevas exigencias informativas macro y macroeconómicas.

Los objetivos de este trabajo son, por una parte, la presentación de las principales características de las tendencias internacionales en materia de reformas en contabilidad pública. Por otra parte, se persigue llevar a cabo un análisis de las principales políticas a desarrollar con vistas a la reforma del actual sistema español, tomando en consideración nuestro marco político y legal, así como nuestras tradiciones materia cultural y administrativa.

PALABRAS CLAVE: contabilidad pública, reformas, internacional, normas, convergencia.

CLAVES ECONLIT: L300, L390, H720, M410.

Le panorama actuel de la comptabilité publique: Une analyse de la situation espagnole dans son contexte international

RÉSUMÉ: Des normes internationales de comptabilité publique sont apparues tout au long de ces dernières années, ayant une importance très particulière dans le cas de l'IFAC. D'autre part, il existe d'importantes expériences en cours concernant la réforme des systèmes comptables dans différents pays et organisations, telles que l'OCDE, l'OTAN et la Commission européenne. En même temps, un nouveau cadre conceptuel a été établi, parallèlement à celui de la comptabilité de l'entreprise.

Pendant la première moitié des années 90, de nombreuses réformes et innovations ont été introduites dans la comptabilité publique espagnole. Nonobstant, les nouveaux développements sur le plan international demandent une profonde réforme de notre système, afin de l'adapter aux nouvelles exigences d'informations macro-économiques et micro-économiques.

Les objectifs de ce travail sont, d'une part, la présentation des principales caractéristiques des tendances internationales en matière de réformes de la comptabilité publique, d'autre part, l'analyse des principales politiques à mettre en œuvre en vue de la réforme du système espagnol actuel, en tenant compte de notre cadre politique et légal, ainsi que de nos traditions en matière culturelle et administrative.

MOTS CLÉ: Comptabilité publique, réformes, international, normes, convergence.

Current panorama of public accounting: Analysis of the Spanish situation in an international context

ABSTRACT: In the last years, international governmental accounting standards have been developed, with an especial relevance in the case of IFAC pronouncements. On the other hand, important experiences for reforming public sector accounting are in progress in different countries and entities, as in the case of the OECD, NATO and European Commission. Simultaneously, a new conceptual framework has been set up, in a parallel way to business accounting.

During the first half of the nineties, many accounting innovations and reforms have been introduced in Spanish governmental accounting. However, the new international developments require a deep reform of our system, in order to adapt its principles and standards to the new micro and macroeconomic financial reporting requirements.

The purposes of this paper are, on the one hand, to present the main features of international trends on governmental accounting reforms. On the other hand, it looks for an analysis of the most relevant policies for reforming the current Spanish system, considering our legal and political framework, as well as our administrative and cultural traditions.

KEY WORDS: governmental accounting, reforms, international, rules, convergence.

1.- Evolución del concepto y significado de la Contabilidad Pública

La tradición en Contabilidad Pública limitaba el alcance de ésta al mero seguimiento del Presupuesto: la Contabilidad Pública se identificaba pues con la Contabilidad Presupuestaria. Esta situación ha perdurado en el ámbito nacional e internacional prácticamente hasta el último tercio del siglo XX.

La evolución de la Contabilidad Pública ha conducido en la práctica a un modelo dual, que incorpora información económico-financiera, elaborada de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados e información presupuestaria, establecida de acuerdo con los principios financieros y legales que sustentan al modelo de presupuesto anual.

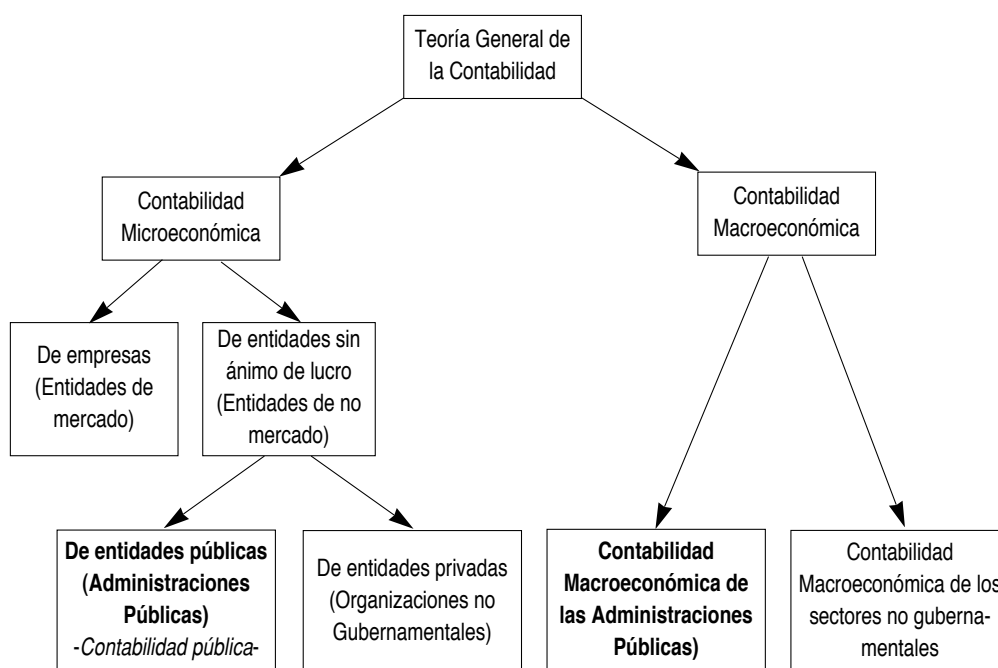
Esta dualidad supone la coexistencia de información elaborada de conformidad con un criterio de caja o caja modificada (presupuesto) con cifras establecidas de acuerdo con el principio de devengo, aunque a veces se trate más bien de un devengo modificado (información económico-financiera de la contabilidad general). Aunque esta situación está bastante extendida en los países occidentales sin crear demasiadas disfunciones, lo cierto es que parece llamada a desaparecer, en aras de una mayor homogeneidad de criterios, como está comenzado a ocurrir en el Reino Unido, a través del desarrollo de los modelos de "resource accounting" y "resource budgeting".

Este estado de cosas ha de suponer a medio plazo la integración de la Contabilidad Pública dentro del marco conceptual general de la Contabilidad, lo que implica utilizar gradualmente en el campo de la contabilidad pública las herramientas teóricas y las técnicas desarrolladas anteriormente en el ámbito de la contabilidad de las empresas. Así, la aceptación de la partida doble como método de registro y del devengo como criterio de reconocimiento contable de las transacciones, junto con la introducción del objetivo de la utilidad de la información para la toma de decisiones, constituyen los rasgos más significativos de dicha evolución.

En la Figura 1 se trata de ubicar la contabilidad pública dentro del marco de la Teoría General de la Contabilidad. Es de resaltar el sentido integrador de este esquema, que conecta con la tradición integracionista en Contabilidad. Este planteamiento resulta especialmente relevante en las circunstancias actuales, como consecuencia, curiosamente, de las exigencias con las que la práctica nos está enfrentando cada día, derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y su particular aplicación a la normativa española, a través de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, que supone una interconexión metodológica y de información entre los criterios y los datos macroeconómicos de las entidades públicas y los criterios y los datos agregados de las cuentas nacionales y regionales de las administraciones públicas. Como aparece expresamente en el esquema de la figura 1, la contabilidad pública

se corresponde con el ámbito subjetivo de las entidades públicas no empresariales, que desarrollan actividades de no-mercado: en este punto creemos conveniente la coincidencia del ámbito subjetivo de las entidades consideradas por la contabilidad pública con el ámbito de las administraciones públicas, tal como se define en Contabilidad Nacional.

Figura 1. Ubicación metodológica de la Contabilidad Pública



Para entender los retos actuales de la contabilidad pública y su evolución en un próximo futuro, convendría enmarcar sus planteamientos dentro de las exigencias que se derivan del Buen Gobierno de las Organizaciones, que conlleva también una nueva concepción de la Rendición de Cuentas, más acorde con las características de la gestión pública y con las necesidades de los usuarios de la información contable emitida por las entidades públicas.

Por resumir en pocas palabras qué entendemos por buen gobierno de las organizaciones públicas, podemos decir que éste consiste en el buen uso por parte de los gobiernos 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 ha establecido recientemente 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. Este aspecto tendrá una especial incidencia en materia de comunicación de la información, financiera y no financiera, con la incorporación a las páginas de Internet de documentos y enlaces que faciliten el conocimiento de la realidad y la adopción de decisiones sobre la base de una información oportuna.
- 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 corriente conocida "Nueva Gestión Pública", ha 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.

2.- El marco normativo internacional de la contabilidad pública

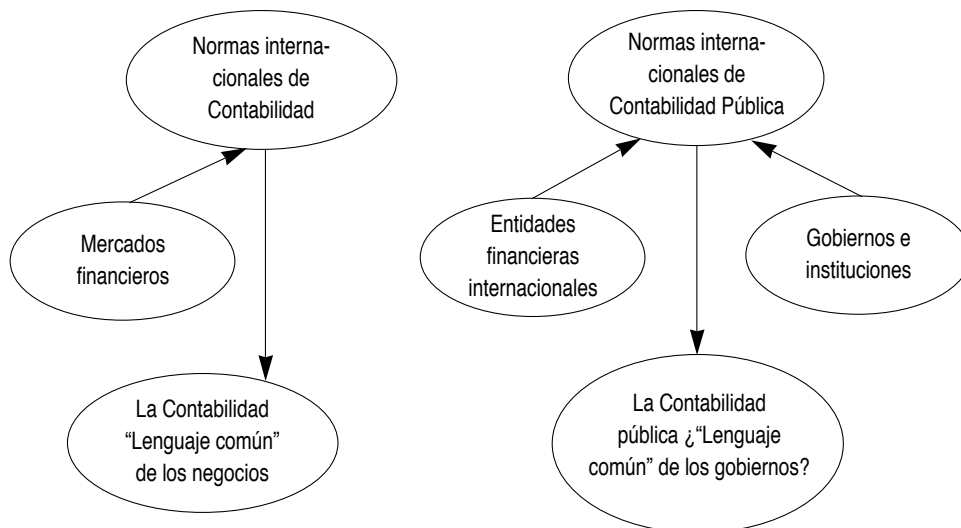
En Contabilidad las normas revisten pues una especial significación e importancia, en tanto que mecanismo de impacto directo sobre las prácticas contables y, a través de ellas, en la actividad socio-económica general. Por otra parte, la globalización de las economías producida en las últimas décadas 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 Comité del Sector Público de 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. 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 la propia Unión Europea impone estas normas, de manera más o menos matizada, a las empresas que pretendan colocar sus títulos en sus mercados, con el horizonte temporal de 2005. En definitiva, 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 Unión Europea, 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 el Ejecutivo Europeo, sin que se produzca su aprobación por parte del Parlamento Europeo ni de los Parlamentos Nacionales.

En cuanto a la 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 Contables Internacionales del Comité del Sector Público (IPSAS). ¿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.

Figura 2. La introducción de normas internacionales de Contabilidad Pública



Sin embargo, el trabajo de la IFAC es significativo en este sentido y su comité del sector público 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 IPSAS que aparecen relacionadas en la tabla 1.

Tabla 1. Normas contables internacionales para el sector público de la IFAC (IPSAS)

IPSAS 1	PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
IPSAS 2	ESTADOS DE FLUJOS DE TESORERÍA
IPSAS 3	EXCEDENTE O DÉFICIT NETOS DEL EJERCICIO, ERRORES SIGNIFICATIVOS Y CAMBIOS EN LOS MÉTODOS CONTABLES
IPSAS 4	EFFECTOS DE LAS MODIFICACIONES EN LOS TIPOS DE CAMBIO EXTERIORES
IPSAS 5	COSTES DEL ENDEUDAMIENTO
IPSAS 6	ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS
IPSAS 7	TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS INVERSIONES EN ASOCIADAS
IPSAS 8	INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE LAS PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS
IPSAS 9	INGRESOS POR TRANSACCIONES DE INTERCAMBIO
IPSAS 10	INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS
IPSAS 11	CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN
IPSAS 12	EXISTENCIAS
IPSAS 13	NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DE ARRENDAMIENTOS
IPSAS 14	ACONTECIMIENTOS POSTERIORES A LA FECHA DE CIERRE
IPSAS 15	INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A PROPORCIONAR Y PRESENTACIÓN
IPSAS 16	INVERSIONES EN PROPIEDADES INMOBILIARIAS
IPSAS 17	INMOVILIZADO MATERIAL
IPSAS 18	INFORMACIÓN POR SEGMENTOS
IPSAS 19	PROVISIONES, OBLIGACIONES CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES
IPSAS 20	INFORMACIÓN SOBRE PARTES RELACIONADAS

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

La adaptación de las normas nacionales a las IPSAS todavía se encuentra, como se ha dicho, 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 IPSAS.

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 contabilidades de los gobiernos nacionales, nada de nada. ¿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, existen 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. Mi impresión es que esto no será así, porque, en primer término, la propia Comisión va a reformar su contabilidad tomando como referencia las Normas y las Prácticas Internacionales; en segundo lugar, porque armonizar con las normas IPSAS 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 comparabilidad y 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 para lograr mayores cotas de aceptación por parte de sus ciudadanos.

3.- Las necesidades informativas derivadas de la convergencia 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 del la Administración Central, pone sobre el tapete la necesidad de con-

trolar 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 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 deberá 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.

Con este nuevo frente abierto en la Contabilidad de los entes públicos, la rendición de cuentas de las entidades administrativas del sector público tendrá así los cuatro ámbitos siguientes:

1. Ámbito presupuestario, dedicado a la captación del presupuesto y el seguimiento de su ejecución en contabilidad. Deberán observarse los principios y normas que rigen el presupuesto en cada país, con una tendencia a la introducción gradual del criterio de devengo.
2. Ámbito económico-patrimonial, encaminado a ofrecer la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de las entidades públicas, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados.
3. Ámbito de las Cuentas Nacionales, con una doble proyección:
 - 3.1. Cuentas agregadas Nacionales y Regionales
 - 3.2. Incorporación de determinadas magnitudes, determinadas con criterio SEC 95, a las cuentas microeconómicas de las entidades, como es el caso del déficit y la deuda.
4. Indicadores no financieros, que permitan informar adecuadamente sobre la eficacia, economía, eficiencia e impacto de la gestión de las entidades públicas.

4.- Las reformas necesarias en contabilidad pública: referencia al caso de las infraestructuras

De cualquier modo, la inclusión de magnitudes determinadas con criterios de contabilidad nacional en las cuentas de las entidades públicas no agota, con mucho, el camino de las reformas urgentes que está reclamando la contabilidad pública. Ya se ha hablado de indicadores de gestión, pero es que la gestión pública se encuentra en un momento de profundas transformaciones, si no de profunda crisis de sus propios objetivos y características.

Alguien me comentaba recientemente, parafraseando a Clausewitz, que ante los últimos acontecimientos uno tiene la impresión de que “la política es la continuación de los negocios por otros medios”, y de ahí a la guerra, pues a veces no existe solución de continuidad. Ciertamente, da la impresión de que la clase política no tiene como preocupaciones prioritarias las que debería de tener, habida cuenta de los importantes retos con los que se enfrentan nuestras sociedades al comienzo de este complejo siglo XXI. En efecto, muchas veces no somos conscientes de las débiles bases sobre las que se asienta nuestra autosatisfecha “sociedad del conocimiento”, y es necesario que vengan a recordárnoslo acontecimientos tales como la insuficiencia de servicios básicos frente a la ola de calor en Europa, el derrumbe del sistema de suministro eléctrico en la costa Este de Norteamérica... Esto por hablar sólo de problemas de las regiones más desarrolladas del planeta, porque ante los desastres e insuficiencias de los países pobres nos hemos acostumbrado a aceptarlos como inevitables y ajenos a nuestras responsabilidades de ciudadanos, encerrados en nuestro propio entorno y nuestros propios problemas.

Así, cuestiones tales como el control del fraude y la corrupción, la eficacia y la eficiencia en la gestión pública, la globalización de las economías, el deterioro del medio ambiente o el impacto social de las políticas públicas, son factores muy importantes a considerar con vistas a ofrecer una información contable adecuada, que permita una adecuada rendición de cuentas y que facilite información suficiente para la adopción de decisiones económicas por parte de los gestores de las entidades públicas y del resto de usuarios de la información que éstas proporcionan.

Un ejemplo claro de las insuficiencias de las que todavía adolece la contabilidad pública en los momentos actuales es el relativo al tratamiento y la información contable sobre infraestructuras.

Las infraestructuras, como marco general del desarrollo económico y social, no pueden hoy considerarse en términos solamente físicos, limitadas a las autovías, los pantanos, las centrales eléctricas o las instalaciones sanitarias. En nuestra sociedad hemos de pensar en un marco general de actuación mucho más complejo, constituido también, y de manera especial, por el conocimiento acumulado, por los mecanismos para su actualización y desarrollo y por los equipos humanos capaces de llevar a cabo las tareas de investigación y de aplicar los nuevos conocimientos y tecnologías.

Si las inversiones en infraestructuras siempre han debido ser importantes y significativas, y han requerido de importantes sacrificios de generaciones enteras, en nuestra sociedad estos esfuerzos son todavía más importantes y significativos, no sólo en términos financieros, sino de manera especial en términos humanos e intelectuales. La sociedad del conocimiento tiene pues en este terreno otro reto muy importante, ya que ha de hacer frente al cambio cualitativo quizá más importante de la Historia de la Humanidad.

El desarrollo, construcción, puesta en marcha y mantenimiento de las infraestructuras propias de nuestras complejas sociedades del siglo XXI, requiere una colaboración estrecha y eficaz entre los responsables públicos y la iniciativa privada, donde los mecanismos de mercado no serán suficientes, y por lo tanto las autoridades no podrán desentenderse y dejar que la desregulación arregle sus problemas. Será necesaria, por el contrario, la confluencia de investigación, capital financiero y ética, movilizados y coordinados por la acción política y social de las naciones y, muy especialmente, de la comunidad internacional. El agotamiento de los recursos naturales, la contaminación y el cambio climático, o el desequilibrio creciente entre ricos y pobres, son problemas tan graves e ineludibles, que nuestras sociedades, si no ya por razones morales, tendrá que afrontar por razones de pura supervivencia. Los intereses particulares, si se gestionan de manera inteligente, tendrán que actuar preservando el entorno y el equilibrio global de nuestro planeta.

Por otra parte, la manera de afrontar el problema no puede ser sino dentro de un esquema globalizado, ya que equilibrio sólo cabe buscarlo dentro de los mecanismos de la globalización de las relaciones internacionales. Sin embargo, los pilares tradicionales de dicha globalización, austeridad fiscal, privatizaciones y liberación de mercados, ya no resultan suficientes. El deterioro del entorno y la conflictividad internacional exigen unos parámetros nuevos, más respetuosos con cuestiones ecológicas y éticas, como único medio de preservar el equilibrio internacional. Del mismo modo, aun cuando las insuficiencias de infraestructuras físicas seguirán constituyendo un eje fundamental de la política de inversiones públicas, el desarrollo del conocimiento y la formación de capital intelectual constituyen ya un eje imprescindible de dicha política de inversiones, llamado a tener un protagonismo creciente en el desarrollo de la sociedad del futuro. Por poner un ejemplo, ¿no es cierto que Internet sirve ya como vehículo de intercambio tan importante o más que las carreteras y vías férreas tradicionales, a las que no sustituirá pero cuyo efecto sin duda potenciará poderosamente?

Desde el punto de vista de la gestión, es evidente que el mayor volumen de inversión, pública y privada, se destina al desarrollo de infraestructuras, lo que requiere la utilización de técnicas adecuadas de planificación y dirección estratégica para llevar a cabo su construcción, explotación y mantenimiento, en orden a garantizar el cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía. En torno a la gestión pública y/o privada de estos elementos, resulta necesaria una política informativa abierta y transparente, que facilite la competencia y permita una rendición de cuentas clara frente a los ciudadanos del uso que se da a los recursos públicos, si se trata de inversión pública, y de la consecución de servicios públicos y de carácter general prestados en condiciones convenientes, evitando crisis como las comentadas con anterioridad.

Desde el punto de vista de la financiación, cada día se hacen más patentes las dificultades para obtener recursos públicos suficientes para financiar las importantes obras públicas que nuestras sociedades requieren. En consecuencia, se hace imprescindible recurrir a financiación privada, no sólo para las inversiones privadas, sino también para las obras públicas. Aparte de vías tradicionales, como las concesiones, en los últimos años estamos asistiendo a una proliferación de nuevas fórmulas, como el método alemán, el peaje en la sombra o la encomienda de gestión, cuya principal característica es la de tratarse de fórmulas “creativas” que no suponen una carga financiera inmediata para los presupuestos y las arcas públicas.

Finalmente, desde el punto de vista de los elementos intangibles de las infraestructuras, es bien conocido el esfuerzo inversor que exige la investigación, el desarrollo, la innovación y la formación del capital humano de las organizaciones. Paralelamente, los efectos colaterales de las grandes obras de infraestructuras, como carreteras, pantanos o centrales energéticas, en el entorno natural y en la vida de las colectividades humanas próximas a las instalaciones, son muy importantes, como se viene poniendo de manifiesto, entre otras organizaciones, por la Asociación para la Defensa de la Naturaleza (WWF/Adena), quien, a título de ejemplo, en un mensaje a toda plana que inserta la edición del 18 de agosto de 2003 de la revista TIME, comenta que “el auténtico coste de un pantano nunca aparece en el balance de situación”, señalando asimismo que los costes de construcción de los embalses superan en promedio un 56% su presupuesto, lo cual resulta altamente inquietante desde el punto de vista de la buena gestión y la transparencia.

A la contabilidad pública le ha de preocupar especialmente la transparencia informativa. El ámbito de las infraestructuras es sin duda uno de los más opacos, si no el que más, dentro del ámbito de la información corporativa y financiera de nuestras organizaciones. Empezamos porque las infraestructuras públicas, como activos destinados al uso general, no aparecen en los activos de los balances públicos. La financiación de las mismas, si ha adoptado alguna de las fórmulas creativas más exitosas de los tiempos recientes, no aparecerá en el balance ni en el presupuesto público, ya que para esto precisamente se diseñan estos sofisticados instrumentos. Qué decir de los costes ecológicos y sociales de las infraestructuras, cuya mera mención no suele considerarse “políticamente correcta”, o de los costes de formación de los servidores públicos, que nunca figuran diferenciados en los estados contables de las entidades públicas, ni mucho menos son objeto del necesario análisis costes/beneficios, lógico e imprescindible tratándose de recursos públicos cuya eficiencia no va a poder contrastarse nunca a través de los mecanismos de mercados y la cuenta de pérdidas y ganancias.

En definitiva, como siempre las buenas prácticas contables y la correcta presentación en libros de la realidad encierran un potencial que a primera vista resulta absolutamente insospechado. La gestión de las infraestructuras y la información sobre ella constituyen sin duda un reto importante y trascendental en los momentos actuales y la consideramos especialmente significativa. Por ello hemos querido prestarle una atención diferenciada, como elemento de referencia y punto de partida para una reflexión profunda en torno a la evolución y reformas que la contabilidad pública deberá acometer.

5.- La Contabilidad Pública en el marco de la nueva reforma de la Contabilidad en España

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.

En el desarrollo normativo de la Contabilidad Pública en España podemos establecer cuatro grandes etapas: a) etapa de la *Contabilidad Administrativa* (1812-1977); b) etapa de *implantación y desarrollo de la partida doble* (1977-1991), con el PGCP y el SICOP como referentes fundamentales; c) etapa de *homologación de la contabilidad pública con los principios contables generalmente aceptados*, cuyo hito más significativo será la aprobación del nuevo PGCP en 1994; y d) etapa de *compatibilidad internacional e influencia de la Contabilidad Nacional*, cuyo principal referente hasta la fecha puede ser la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

a) Situamos el comienzo de la etapa de la contabilidad administrativa en 1812, fecha de la Constitución de Cádiz. El nuevo Estado consagra la separación entre la Hacienda Real y la Hacienda del Estado, hecho que supuso que la Contabilidad Pública comenzase a tener importancia. En esta etapa se utiliza con carácter general la partida simple, sin que existiese una articulación entre los diferentes registros y anotaciones contables.

No obstante, la normativa oficial durante este período establecía la obligación de llevar la contabilidad pública por partida doble. Así el Reglamento de la Dirección General de Contabilidad, publicado en 1871, ya establecía la partida doble para esta Dirección, y la Orden de 24 de abril de 1874 dispuso su aplicación a la Contaduría Central. En la misma línea normativa, el R.D. de 28 de marzo de 1893 dispuso que la Contabilidad del Estado se llevase por partida doble, obligación que la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, 1º de julio de 1911, refrenda y eleva de rango. Esta obligación de utilizar la partida doble no llegó a cumplirse en esta etapa, fundamentalmente por la oposición surgida internamente dentro del propio Ministerio de Hacienda.

b) La Ley de Contabilidad y Administración de 1911 estuvo vigente hasta la promulgación de la Ley General Presupuestaria de 1977, a partir de la cual podemos situar la segunda etapa del desarrollo normativo de la Contabilidad Pública en España, que hemos denominado de implantación y desarrollo de la partida doble. Dentro de esta etapa conviene diferenciar las fases de establecimiento de las bases para la reforma, implantación del nuevo sistema de información y desarrollo operativo a través de las instrucciones de contabilidad.

El retraso acumulado a lo largo de la etapa anterior hizo necesario acometer sin dilación una reforma en profundidad de la contabilidad, que supuso pasar en muy poco tiempo de la partida simple a la moderna concepción de los sistemas de información. El proceso tuvo que desarrollarse así a un ritmo acelerado, pese al cual en la práctica la partida doble no comienza a aplicarse en el subsector Estado hasta el año 1986, ya que, aun cuando las bases generales de la reforma vienen sentadas por la Ley General Presupuestaria desde 1977, su desarrollo normativo no se encuentra disponible para su aplicación efectiva hasta que en 1986 se aprueban el Real Decreto que implanta el SICOP y las instrucciones contables más significativas.

Del desarrollo normativo y técnico de esta etapa hay que resaltar como piezas fundamentales el *Plan General de Contabilidad Pública* y la implantación del *sistema de información contable* (SIC). El primer documento constituye el armazón básico conceptual de la contabilidad pública en esta etapa y el SIC aporta el mecanismo y soporte organizativo necesarios para que su puesta en práctica fuera una realidad operativa

c) En la etapa de *homologación de la contabilidad pública con los principios contables generalmente aceptados* se asumen las orientaciones más avanzadas desarrolladas en contabilidad pública en el contexto internacional, que ya habían comenzado a introducirse en la etapa anterior. Se aborda así la tarea de elaborar unos principios contables públicos y un nuevo marco conceptual, que conducen a la aprobación en 1994 de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

d) Finalmente, la etapa que hemos denominado de *comparabilidad internacional e influencia de la Contabilidad Nacional*, se encuentra justo en sus comienzos. 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 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 pública 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 significativos.

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, con el riesgo de que esta adaptación tenga lugar en los mismos umbrales de una nueva revisión del Plan General, en cuyo caso quizá sería aconsejable esperar a que se produzca efectivamente dicha revisión.

Luego de considerar las etapas por las que ha discurrido la evolución de la contabilidad pública en España hay que preguntarse por su las perspectivas actuales de su evolución y reforma, ya que la contabilidad y la normativa que de ella se deriva, como materias de aplicación, no pueden permanecer inalteradas dentro del marco económico-social en el que se insertan y cuyo funcionamiento deben facilitar. Así, la experiencia nos muestra que la contabilidad pública 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 este terreno tendrán sin duda alguna una repercusión importante en los planteamientos generales y la normativa de la contabilidad pública, que tendrá que adaptarse al marco general del 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 el 2005 constituye un horizonte concreto para la adopción de las normas contables internacionales del IASB.

La reforma del marco contable general tiene un efecto en contabilidad pública que sólo se hace notar al cabo de un tiempo. Existe un desfase pues entre la introducción de reformas en la contabilidad empresarial y la modificación conectada con ellas en el ámbito de las entidades públicas.

Así, la evolución de las normas contables de las entidades públicas tiene en los momentos actuales diferentes motores de desarrollo:

1. Por una parte, la evolución del marco general de la Contabilidad. En tal sentido, como se ha dicho, esta influencia se produce con un desfase 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 es tanto como decir su adaptación al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) de 1994. En la actualidad, lo cierto es que la columna vertebral de la Instrucción en vigor todavía se ajusta al PGCP de 1983, que a su vez estaba adaptado al PGC de 1973. Sin embargo, el Libro Blanco hace un intento importante para ligar la evolución de la Contabilidad Pública con la Reforma Contable general, y a él nos referiremos con posterioridad.

2. Otra línea impulsora de las reformas son las exigencias del Buen Gobierno, desarrolladas como hemos visto al amparo de una mayor cultura democrática, más interesada por la transparencia informativa en la gestión pública y de un credo político generalizado asumiendo el mercado y su lógica como un marco ineludible para el funcionamiento de los sistemas económicos. Todo ello supone la introducción de principios contables y la presentación de información en términos muy próximos con los principios y normas contables generalmente aceptados en el ámbito empresarial, pero al propio tiempo plantea la necesidad de desarrollar y presentar información de carácter no financiero, acorde con los objetivos y particulares condiciones de las entidades públicas y al impacto de su gestión en la ciudadanía. El marco general informativo que para el Estado la Orden de 2000 sobre la Cuenta General del Estado y el continuo desarrollo y mejora de los Sistemas de Información constituyen puntos de referencia para el seguimiento de la evolución de la normativa contable y su aplicación como consecuencia de las exigencias de gestión que consideramos en el presente apartado.
3. Finalmente, las exigencias de comparabilidad entre el comportamiento financiero de los gobiernos en Europa se ha quedado 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. En tal sentido, la aplicación y desarrollo de las exigencias informativas de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y los esfuerzos para reconvertir la información presupuestaria y microcontable en términos de SEC 95 son los ejemplos más claros de este tipo de influencia que aquí nos planteamos.

En nuestro país, como sabemos, la adaptación a las exigencias europeas se ha abordado por el ICAC a partir de la elaboración de un Libro Blanco, en el que ha trabajado un amplio grupo de expertos, encabezado por el profesor José Antonio Gonzalo Angulo, de la Universidad de Alcalá de Henares. Los expertos comienzan analizando el "estado de la cuestión", para llegar finalmente, tras un estudio detallado de las cuestiones más significativas, a proponer las opciones más convenientes en su opinión para la reforma de la Contabilidad en España.

El Libro Blanco está pensado y dirigido a la reforma de la Contabilidad Empresarial. Todavía falta mucho camino por recorrer para que realmente se esté en condiciones de establecer un marco contable auténticamente general, con posteriores desarrollos particulares para empresas mercantiles, entidades sin ánimo de lucro y entidades administrativas públicas. Sin embargo, algo hemos avanzado: existe una referencia explícita en el Libro Blanco 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 conta-

ble 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.

Entretanto, un acontecimiento reciente de trascendental importancia en el terreno de la normativa contable pública es la aparición de un nuevo Proyecto de 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 remitido por el gobierno a las Cortes 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.

Junto con las iniciativas de carácter gubernamental, único camino a través del cual puede promulgarse normativa contable en nuestro país, ha desarrollado una tarea significativa la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que ha iniciado sus trabajos con los referentes al marco conceptual de la contabilidad. El marco conceptual para la información financiera de las entidades públicas de AECA¹ (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2001), efectúa así un análisis de los distintos aspectos recogidos en el marco conceptual

1.- 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)

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). En este marco, en línea con los marcos conceptuales desarrollados por los principales organismos normativos internacionales, se sigue un enfoque utilitarista de la Contabilidad, en el que los usuarios y sus necesidades constituyen el punto de partida, ya que aportan los parámetros básicos para el establecimiento de los objetivos de la información contable.

En cuanto a la situación en las Comunidades Autónomas, el hecho de que sea una competencia en manos de este nivel de la Administración no ha supuesto realmente un elevado nivel de diversidad en la normativa contable. Así si nos fijamos en los datos incorporados en la tabla 2, normalmente se ha producido una adaptación de la normativa autonómica al PGCP de 1994, con pequeñas variaciones derivadas de esta adaptación. Esta evolución mejora sin duda la comparabilidad de la información financiera y contable de las CCAA españolas, al contar de esta manera con un marco normativo muy próximo, cuando no prácticamente común.

Tabla 2. Los sistemas de información contable en las Comunidades

COMUNIDAD AUTÓNOMA	SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE	LEGISLACION	OBLIGATORIEDAD
ANDALUCIA	JUPITER	ORDEN DE LA CEyH DE 31-1-1997, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PGCP-94)	-A PARTIR DEL 1-1-1997 SOLO LAS OPERACIONES DERIVADAS DE LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO -A PARTIR DEL 1-1-1999 TODOS LOS SISTEMAS
ARAGÓN	----	ORDEN DE LA CEyH DE 30-11-1994, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PGCP-94)	A PARTIR DEL 1-1-1995
ASTURIAS	ASTURCON	RESOLUCION DE LA CEyH DE 1-7-1996, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PGCP-94)	A PARTIR DE 1-1-1997
BALEARES	SICODE-2	-ORDEN DE 23-12-1998 DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PGCP-94) -ORDEN DEL CONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS, ENERGÍA E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA POR LA QUE SE APRUEBA LA NUEVA VERSIÓN DEL PGC DE LA C.A. DE LAS ISLAS BALEARES Y DE SUS ENTIDADES AUTÓNOMAS (IGUAL QUE EL PGCP-94)	A PARTIR DE 1-1-2000
CANARIAS	PICCAC	DECRETO 10/1987 DE 7-4 DE LA CEyH QUE REGULA LA PUESTA EN MARCHA DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE	A PARTIR DE 1-1-1998

CANTABRIA		ORDEN DE LA CONSEJERIA DE ECONOMIA Y HACIENDA DE 29-11-2000 POR LA QUE SE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD	-A PARTIR DE 1-1-2000 PARA LA ADMÓN. GRAL -A PARTIR DE 1-1-2001 PARA LOS OO.AA. Y DEMÁS ENTIDADES PÚBLICA PARA CANTABRIA PÚBLICAS
CASTILLA- LA MANCHA	SICAM	ORDEN DE LA CEyH DE 15-12-1997, POR LA QUE APRUEBA EL PGCP Y SE DETERMINA LA ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA CUENTA GENERAL	A PARTIR DE 1-1-1997 (LLEVAN EL PGCP-94 DESDE EL 1-1-95)
CASTILLA Y LEÓN	SICCAL	ORDEN DE LA CEyH DE 21-11-1996 POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PGCP-94)	A PARTIR DE 1-1-1997
CATALUÑA		-ORDEN DE LA CEyH DE 10-12-1991 POR LA QUE SE IMPLANTA DE FORMA PROVISIONAL EL PGCP -ORDEN DE LA CEyH DE 11-5-1995 POR LA QUE SE DECIDIÓ APLICAR EL PGCP-94 -ORDEN DE LA CEyH DE 28-8-1996, POR LA QUE APRUEBA EL PGC DE CATALUÑA (IGUAL QUE EL PGCP-94)	A PARTIR DEL 1-1-1995
EXTREMADURA	SICCAEX	ORDEN DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA, INDUSTRIA Y COMERCIO, DE 21-12-1999, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP DE LA C.A. DE EXTREMADURA (IGUAL QUE EL PGCP-94)	A PARTIR DEL 1-1-2000
GALICIA	XUMCO	ORDEN DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA, DE 28-11-2001, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP DE GALICIA	A PARTIR DEL 1-1-2001

LA RIOJA		-ORDEN DE LA CEyH DE 11-12-1992, QUE IMPONE LA IMPLANTACIÓN DEL PGCP-83 -RESOLUCIÓN DEL 22-1-1993 DE LA INTERVENCIÓN GRAL. DE LA RIOJA, POR LA QUE SE APRUEBAN EL PLAN DE CUENTAS ADAPTADO AL PGCP-83	A PARTIR DEL 1-1-1993
MADRID	SIEF	ORDEN 2277/96, DE 9-10, DE LA CEyH, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PGCP-94)	-A PARTIR DEL 1-1-1997 OO.AA. COMERCIALES COMERCIALES -A PARTIR DE 1-1-1998, OO.AA. ADMIVOS. -A PARTIR DE 1-1-1999, ADMÓN. GRAL.
MURCIA	DUNE	ORDEN DE LA CEyH, DE 26-7-1994, APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PGCP-94)	A PARTIR DEL 1-1-1995
NAVARRA	-		DESDE 1-1-1986 LLEVA CONTABILIDAD PATRIMONIAL SEGÚN EL PGCP-83
PAÍS VASCO	-	ORDEN DE LA CEyH, DE 17-12-1985, APRUEBA EL PGCP (IGUAL QUE EL PLAN-73 DE LAS EMPRESAS)	A PARTIR DEL 1-1-1986
COMUNIDAD VALENCIANA	-	ORDEN DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA, HACIENDA Y EMPLEO, DE 16-7-2001, POR LA QUE SE APRUEBA EL PGCP DE LA GENERALITAT VALENCIANA	A PARTIR DEL 1-1-2002

Fuente: Benito López, B. (2002)

6.- A modo de conclusión

En el sector público se hace necesario contar con sistemas de información contable que sean útiles en una doble vertiente: la rendición de cuentas y la toma de decisiones. Parece claro que una cobertura satisfactoria de este doble objetivo exige una permanente reforma de nuestros sistemas contables públicos, con vistas a lograr su adaptación a las necesidades de una gestión cada día más compleja y a las expectativas de calidad de los destinatarios de las actuaciones públicas, en especial los ciudadanos. En tal sentido, la aplicación de las reglas del buen gobierno ha de suponer una mayor transparencia informativa y una adaptación de la información proporcionada a la evolución en las técnicas de presupuestación y gestión de las entidades públicas.

En los países occidentales, el gasto público raramente se sitúa por debajo del 40% del PIB, con lo que no sería bueno que su información financiera careciera de la debida comparabilidad con la del sector privado, que representa el 60% restante de ese producto nacional bruto, y con el resto de entidades públicas de su entorno nacional e internacional. La ausencia de preocupación en la UE por la armonización de la contabilidad de los gobiernos no ayuda desde luego a la homologación por la que nos pronunciamos, pero la realidad es tozuda, y lo cierto es que cada vez más las instituciones públicas internacionales van optando por las normas internacionales de contabilidad pública (IPSAS), acordes con los pronunciamientos del IASB, como es el caso de la OCDE, la OTAN y la propia Comisión Europea.

Por las razones expuestas, me ha parecido oportuna, aunque insuficiente, la referencia que el Libro Blanco hace a la Contabilidad Pública. Mientras se aboga por una unificación o coordinación entre los responsables de la armonización contable de entidades financieras y de seguros, no se plantea ni por asomo el problema de la diversidad de órganos reguladores entre el sector privado y el sector público, o por lo menos una aproximación entre ellos dentro del marco de la normativa legal: de hecho, el ICAC y la IGAE están ubicados en Ministerios diferentes y tienen rangos administrativos no comparables. Por otra parte, las recomendaciones son sensatas y apropiadas, pero no se adivinan los mecanismos jurídicos y administrativos que permitan hacerlas efectivas. Hubiera sido deseable que de esta reforma existiera una coordinación más directa y automática entre los dos organismos emisores de normas, de tal manera que no se produjesen los desfases temporales tan importantes que hoy en día nos encontramos, y que permiten tener unas normas contables para el sector de la Administración Local todavía adaptadas al PGCP de 1983, que es lo mismo que al PGC de 1973, cuando ya en 1994 dispusimos de nuevo texto de PGCP, marco normativo contable para todas las administraciones españolas.

En otro orden de cosas, resulta importante también la aproximación entre contabilidad pública y contabilidad nacional, en el marco del PEC europeo. En España ello ha supuesto el desarrollo de esfuerzos significativos de los profesionales y académicos por familiarizarse con los conceptos y esquemas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC95), que ha levantado especiales reticencias en el ámbito local, habida cuenta de las mayores dificultades que puede suponer esta tarea para entidades de mediana o reducida dimensión. Lo cierto es que resultará suficiente con presentar una conciliación entre las magnitudes presupuestarias y económico-financieras con determinadas magnitudes de la Contabilidad Nacional, como son el déficit y la deuda. La Ley de Estabilidad Presupuestaria ha sido el instrumento legal para impulsar estos esfuerzos, que posteriormente es de esperar que resulten refrendados y reforzados por la nueva Ley General Presupuestaria.

En definitiva, la contabilidad pública forma parte del marco conceptual general de la Contabilidad, con lo que deberá evolucionar de conformidad con la dinámica evolutiva de dicho marco. Por otra parte, como instrumento de la gestión pública que es, deberá ofrecer información adecuada y suficiente para adoptar las decisiones necesarias, tanto en el terreno micro como en el macroeconómico. Todo ello supondrá, dentro del mundo globalizado que nos está tocando vivir, una armonización imprescindible con las normas y las prácticas internacionales, dentro del marco regional de la UE y tomando como punto de referencia ineludible las normas internacionales del IASB y de la IFAC.

Bibliografía

- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS. *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Madrid: AECA, 1999.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS. *Marco Conceptual para la Información Financiera las Entidades Públicas*. Madrid: AECA, 2001
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS. *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*. Madrid: AECA, 2003
- BENITO LOPEZ, B. "Apuntes de Contabilidad Pública" (no publicado). Murcia: Facultad de Economía y Empresa, 2002.
- DODERO JORDAN, A. Implicaciones de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria en la contabilidad de las administraciones locales. En "VII Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública". Murcia: ASEPUC, 2002, p. 45-63
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. MINISTERIO DE ECONOMIA. *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Handbook of International Public Sector Accounting Standards*. New York: IFAC, March 2003.
- MARTINEZ MANZANEDO, R. Contabilidad pública y Contabilidad Nacional. En "VII Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública". Murcia: ASEPUC, 2002, p. 11-27
- MONTESINOS JULVE, V. Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas. *Revista Española de Control Externo*, 4: 39-77, 2000.
- MONTESINOS JULVE, V. Situación y reforma de la contabilidad pública en España: análisis desde una perspectiva autonómica. En SIERRA MOLINA, E. y RUIZ GARCIA, E. *La Contabilidad y el Control de la Gestión Pública*. Madrid: Civitas, 2002, p. 31-52
- MONTESINOS, V. & VELA, J.M. Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: A critical Perspective. *Financial Accountability & Management*, 16:2, Mayo 2000, p. 129-150.
- MONTESINOS, V. & VELA, J.M., (eds.) *Innovations in Governmental Accounting*. Boston: Kluwer, 2002.
- TUA PEREDA, J. (Coord.) *El Marco Conceptual para la Información: Análisis y Comentarios*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2000.