

# DOCUMENTOS

**INCIDENCIA DE LAS NIIF EN EL ÁMBITO  
DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA:  
CUENTA DE RESULTADOS**

Autor: *José Antonio Monzó Torrecillas*  
Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas

DOC. N.º 23/03



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
  2. ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL EN CONTABILIDAD PÚBLICA
    - 2.1. Evolución reciente de la gestión pública
    - 2.2. Paradigma de utilidad
      - 2.2.1. Necesidades de los usuarios
      - 2.2.2. Objetivos de la información financiera
    - 2.3. Panorama internacional de la contabilidad pública
      - 2.3.1. La armonización como motor de la reforma
      - 2.3.2. Convergencia de la información financiera en el ámbito de la UE
    - 2.4. Normas internacionales de contabilidad pública
      - 2.4.1. Posibilidades de adaptación de la contabilidad pública a las IPSAS
    - 2.5. Adaptación del ordenamiento contable español a las normas internacionales
    - 2.6. Marco conceptual
      - 2.6.1. Contenido del Marco Conceptual
      - 2.6.2. El Marco Conceptual en la contabilidad pública
      - 2.6.3. Marco Conceptual y normalización contable
  3. EL PRINCIPIO DE DEVENGO EN LA GESTIÓN PÚBLICA
    - 3.1. Principio de caja vs principio de devengo
    - 3.2. El devengo en el panorama internacional
  4. CUENTA DE RESULTADOS
    - 4.1. Naturaleza de la cuenta de resultados en el ámbito público
    - 4.2. Estructura y contenido de la cuenta de resultados
    - 4.3. Indicadores de medios y logros
  5. CONCLUSIONES
  6. LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS
- BIBLIOGRAFÍA



## 1. INTRODUCCIÓN

El proceso de modernización y renovación en la gestión de las Administraciones Públicas que se está manifestando en la mayoría de los países de nuestro entorno económico representa un fenómeno de indudable trascendencia, en la medida en que cada vez se revela con mayor claridad una palpable convergencia hacia la filosofía y principios que orientan la gestión empresarial, adquiriendo lo que se ha venido a denominar una cierta “conciencia privada”. En este sentido, se están implantado gradualmente modelos de contabilidad pública capaces de suministrar información bajo un prisma de utilidad para la toma de decisiones y que pongan el énfasis en reflejar la eficacia y eficiencia alcanzada en el manejo de los recursos públicos.

Junto a este proceso de reforma, se está suscitando paralelamente una corriente de armonización internacional de la información financiera, especialmente en el ámbito de la UE, al hilo de la creciente globalización económica e interacción de los mercados financieros internacionales. En este nuevo contexto, la necesidad de disponer de un lenguaje común en la profesión contable que haga factible la comparabilidad de los estados financieros suministrados por las Administraciones Públicas de distintos países se configura como un requisito ineludible.

En el presente trabajo de investigación nos proponemos abordar la incidencia de la adaptación del sistema contable público de nuestro país a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en el contexto de reforma a nivel internacional que se está suscitando tanto en el ámbito empresarial como en el público, con especial atención a la posibilidad de proponer una formulación alternativa de los resultados de las Administraciones Públicas, de forma que proporcione información útil y válida para la gestión en congruencia con el paradigma de utilidad de la información de general aceptación en la comunidad contable. Analizaremos asimismo la propensión a la confección de marcos conceptuales comunes, que sustenten la elaboración e interpretación de las normas contables.

Como se puede entrever, el atractivo fundamental que reviste el tema analizado viene dado por su actualidad máxima, por cuanto nos hallamos inmersos en un período de modernización que se antoja básico para el futuro desarrollo de la gestión pública, de manera que ésta se adecue de forma definitiva a los principios de eficacia, eficiencia y economía; personalmente, por mi vinculación profesional con el Tribunal de Cuentas durante hace más de dos años, la experiencia me aporta la utilidad evidente de mantener un contacto permanente con los entresijos de la reforma contable que se avecina. Esta aspiración es la que me ha conducido a cometer la imprudente osadía de adelantarme a aventurar propuestas e ideas que vengan a constituir una alternativa a la actual Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, valorando la posibilidad de complementar dicho estado mediante el suministro de información relativa a medios y logros que permita la evaluación de la gestión de los recursos públicos.

En definitiva, los **objetivos** que pretendemos alcanzar con el presente trabajo son los que se exponen a continuación:

- Analizar el *proceso de armonización internacional* que se está desarrollando en la contabilidad en general y en su rama pública en particular, tanto desde una perspectiva evolutiva, en la medida en que la convergencia en la información financiera, especialmente en el ámbito europeo, ha sido paulatina e ineludible, como orgánica, por cuanto que los principales esfuerzos de armonización provienen de organismos profesionales.
- Examinar el nuevo enfoque basado en el *paradigma de utilidad* hacia el que parece orientarse la elaboración y suministro de información contable pública, en congruencia con la ampliación del concepto de usuario potencialmente interesado en dicha información y la relevancia otorgada al establecimiento de objetivos en el ámbito público.
- Valorar las posibilidades de *adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad* al sistema contable público en España.



- Analizar las tendencias recientes de gestión de las Administraciones Públicas, basadas en una cada vez más decidida introducción del *principio de devengo* en sus sistemas contables como medio de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.
- Estudiar la posibilidad de formular una presentación alternativa de la actual *Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial* de las Administraciones Públicas, cuya utilidad para la evaluación de la gestión pública se ha demostrado insuficiente, debiendo ser complementada mediante el empleo de indicadores de gestión.

En lo que respecta a la **metodología** sistemática que hemos aplicado para alcanzar las conclusiones sobre el tema investigado, dado que la información es la base del conocimiento, como punto de arranque inexcusable nos hemos enfrascado en la revisión exhaustiva de fuentes bibliográficas relacionadas con el tema propuesto, pues no es sino conociendo la literatura existente como se puede emprender la pretensión de ampliar la materia estudiada o aportar una perspectiva novedosa.

En el curso de dichas labores de documentación hemos acudido, en primer lugar, a la consulta de aquellos documentos y artículos de opinión que podemos catalogar como más generales y amplios, en la medida en que no se circunscriben al ámbito público objeto de estudio, sino que se refieren al contexto internacional contable (Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por organizaciones no gubernamentales de profesionales, tales como la IASB o la IFAC) y a los estudios efectuados para analizar las posibilidades de su implantación en nuestro país (“Libro Blanco para la reforma contable en España”, documentos de AECA, etc.); y en segundo lugar, empapándonos en aquellas fuentes bibliográficas más específicas y ceñidas a las perspectivas de reforma en la contabilidad del sector público.

Llegados a este punto, tal vez conviene que nos detengamos a justificar el hecho de que para la preparación de este estudio de investigación hallamos recurrido a fuentes que aparentemente pueden parecer que exceden del ámbito objetivo de este trabajo. Y es que, como ya expondremos más adelante, la reciente evolución de la contabilidad pública se presenta íntimamente ligada a una convergencia gradual hacia los criterios que rigen la elaboración y presentación de la información contable en el ámbito privado, tendente a la generación de un sistema contable general y común para todos los subsistemas contables.

En la redacción de este documento hemos procurado armonizar la información extraída de dicha bibliografía con reflexiones y opiniones propias, evitando en lo posible que el centro de gravedad del trabajo recayera exclusivamente en una mera recopilación de resultados obtenidos por otros investigadores, pero al mismo tiempo sin caer en el error de la simple propuesta de nuevas ideas sin fundamento doctrinal alguno que les sirvieran de soporte.

Finalmente, una vez desarrollados los planteamientos que constituyen el nudo gordiano del trabajo, expondremos en los dos últimos apartados, por un lado, las conclusiones que hallamos sido capaces de alcanzar en nuestro empeño por arrojar modestamente algo de luz a esta investigación y, por otro, las líneas de investigación futuras, que se orientan a exponer los diversos frentes apuntados a lo largo de la exposición y que han quedado abiertos a la expectativa de que sean objeto de una ulterior profundización.

## **2. ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL EN CONTABILIDAD PÚBLICA**

### **2.1. Evolución reciente de la gestión pública**

Venimos asistiendo en los últimos años a esfuerzos de modernización y normalización de los modelos de gestión pública implantados en los distintos países, guiados fundamentalmente por

el interés de establecer un sistema de contabilidad pública que sea capaz de suministrar la información demandada acerca de la eficacia y eficiencia alcanzada por las Administraciones Públicas en la gestión de los recursos públicos. Dichos bríos reformistas surgen con motivo de que, con el paso del "Minimum State" al "Welfare State" (Estado de Bienestar) a raíz de la II Guerra Mundial, el peso que representaban las actividades desempeñadas por el sector público fue incrementándose, hasta representar en torno al 40% del PIB (Torres, 2002, 15).

En dicho contexto, la contabilidad presupuestaria tradicional se mostraba incapaz de suministrar la información económico-financiera requerida para gestionar tal volumen de recursos. Así pues, las Administraciones Públicas de los diferentes países se plantearon a finales de los años setenta reemplazar el *modelo de gestión pública tradicional*, caracterizado por la centralización de los recursos, la presupuestación sobre objetivos y programas poco definidos, y un entorno de gestión poco estimulante para los funcionarios e insatisfactorio para los políticos (Montesinos, 1996).

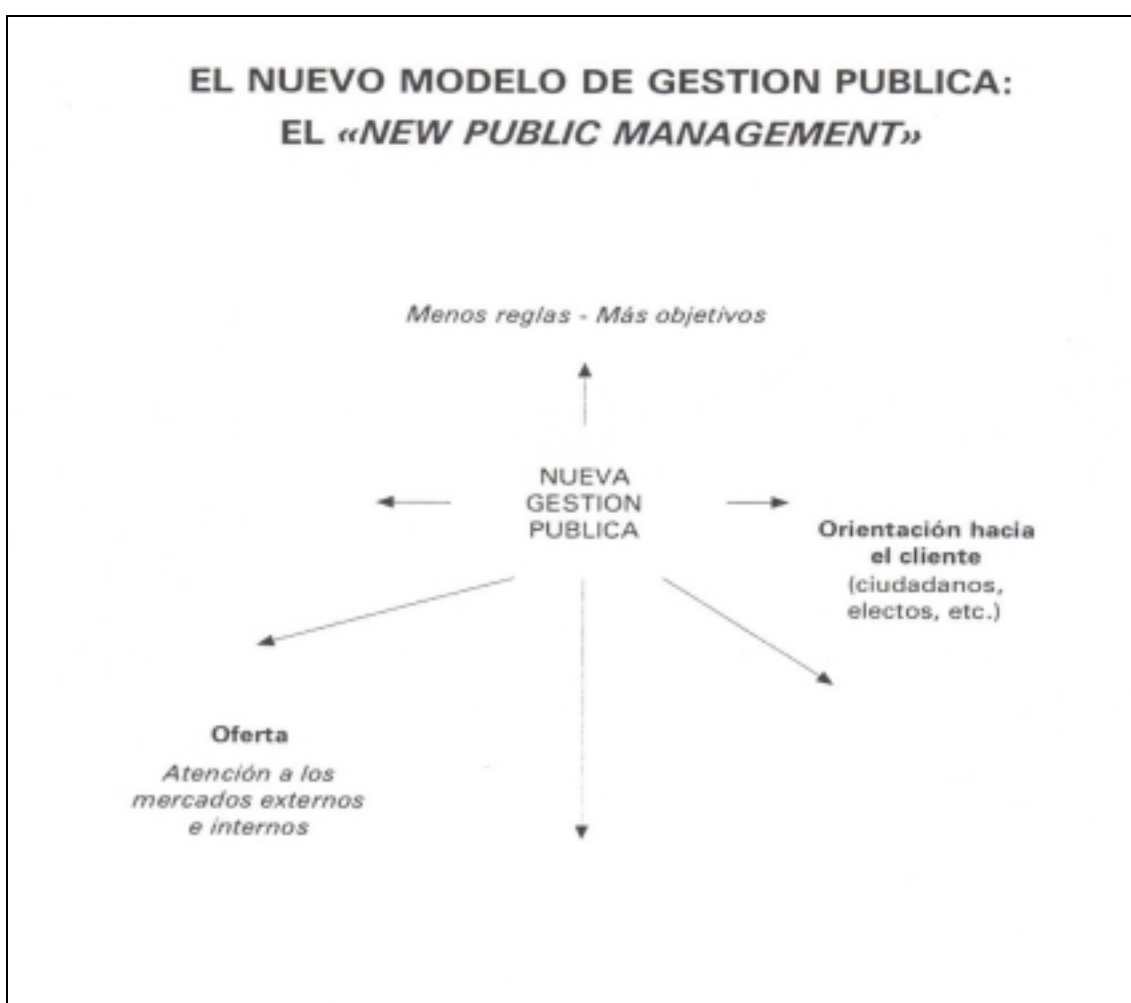
Paralelamente se extiende la cada vez mayor preocupación de que el control sobre las actividades de las Administraciones Públicas se dirija más allá del tradicional control de legalidad, motivada por la idea de deterioro de la eficiencia en la actuación pública y la falta de correspondencia entre las aportaciones de los contribuyentes y los servicios ofrecidos por el Estado, planteándose la necesidad de introducir en la información financiera facilitada por las Administraciones Públicas un ingrediente operativo que rinda cuentas sobre el cumplimiento de los objetivos desde una perspectiva de eficacia y eficiencia.



FUENTE: Montesinos (1996).

En este marco de reforma y nuevos planteamientos, se desarrollan una serie de iniciativas que confluyen en una *nueva concepción de la gestión pública* conocida bajo la denominación anglosajona de "New Public Management" (NPM), en consonancia con la creciente importancia de los usuarios de la información contable que propugna el paradigma de utilidad, y que se caracteriza, en contraste con el modelo de gestión tradicional, por los siguientes aspectos (Montesinos, 1996):

- I. Desregulación, ya que cada vez se promulgan menos normas y se otorga mayor énfasis al establecimiento de objetivos bien definidos, con seguimiento de su grado de consecución.
- II. Descentralización de la gestión, que se traduce en la creación de entidades para el desarrollo de funciones concretas, fuera del ámbito limitativo y vinculante de los presupuestos.



FUENTE: Montesinos (1996).

- III. Orientación hacia la delegación de responsabilidades, buscando una mayor motivación para la introducción de mejoras en el funcionamiento de las entidades. Se constituye una especie de relación de agencia entre el responsable político y el responsable ejecutivo, de modo que la rendición de cuentas cobra un papel más relevante.
- IV. Orientación hacia el cliente de la función pública, que esencialmente es el ciudadano.



Por su parte, para Gimeno (1997) esta nueva concepción se basa en los siguientes principios esenciales:

- 1.º) Equilibrio financiero estable.
- 2.º) Orientación a la calidad de los servicios públicos.
- 3.º) Transparencia de información y gestión.

Una nota común de estos movimientos reformistas es el interés existente por dotar a la información suministrada por las Administraciones Públicas de un contenido más amplio, en congruencia con el paradigma de utilidad admitido como preponderante por la comunidad contable.

## 2.2. Paradigma de utilidad

Tradicionalmente la contabilidad pública ha tenido como finalidad la rendición de cuentas, desde una perspectiva de cumplimiento de la legalidad vigente, siendo sus principales y casi únicos usuarios los gestores y órganos de control. En el marco de las reformas emprendidas por las Administraciones Públicas figura como elemento esencial el suministro de información sobre la situación económico-financiera y sobre la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos, de modo que sea útil para la toma de decisiones.

De esta forma, la contabilidad pública asume el *paradigma de utilidad* de la información financiera, piedra angular sobre la que se sustenta el suministro de información en el ámbito privado, como punto de arranque para llevar a cabo la modernización de sus sistemas contables. Estamos, por tanto, ante una filosofía para la elaboración de los estados financieros claramente heredada de la contabilidad empresarial, por lo que nos detendremos brevemente a considerar los orígenes de este paradigma.

La búsqueda de objetivos en materia contable dio lugar, a finales de los años 50 y principalmente en la década de los 60, a un nuevo modo de pensamiento contable normativo que orientaba el contenido de los estados financieros hacia la satisfacción de las necesidades de los diversos colectivos de usuarios interesados en dicha información, asumiendo que se trata de un instrumento idóneo para la toma de decisiones.

Sin embargo, recordemos sucintamente cómo se ha llegado al actual paradigma. Esta nueva orientación comienza a gestarse, según Hendricksen (1974, 67), en los últimos años de la década de los 20 y principios de los 30, en los que el cambio más importante del pensamiento contable fue la modificación del objetivo de la contabilidad de presentar información a la gerencia y a los acreedores, al de suministrar información financiera a los inversores y accionistas.

Aunque pudo estar implícito en algunas formulaciones (como en la semiaxiomatización formal de Mattessich en 1957), en general los autores atribuyen a Staubus (1961) la condición de impulsor definitivo de esta concepción utilitarista cuando afirma que “al reconocer que los inversores constituyen el mayor grupo de usuarios del producto contable (...) rápidamente podemos llegar a la conclusión de que el principal objetivo de la contabilidad es suministrar información económica, de carácter cuantitativo, que resulte útil en la toma de decisiones”.

La “*American Accounting Association*” (AAA) tuvo un importante papel en la evolución hacia el paradigma de utilidad, con sus revisiones periódicas del estado de la teoría contable y, en especial, con “*A statement of Basic Accounting Theory*” (1966), en la que se define la contabilidad como “el proceso de identificar, medir y comunicar la información económica, que permite juicios y decisiones informados a sus usuarios”. Bajo esta perspectiva, los objetivos de la contabilidad consisten para la AAA en el suministro de información para una pluralidad de propósitos, entre los que se citan la toma de decisiones relativa al uso de recursos limitados, a la dirección y control efectivos de los recursos humanos y materiales de la empresa o a la identificación de áreas cruciales de decisión.



Por ello, Sterling (1972, 198) afirma que la elección entre la información disponible debe solventarse en base a su utilidad para la toma de decisiones, de manera que la información más relevante es la que contiene un mayor potencial con respecto al suministro de datos necesarios para los modelos empleados por el decisor.

Algunas de las principales *consecuencias* que conlleva la aceptación del paradigma de utilidad son las siguientes (Tua, 1989):

- La progresiva ampliación del concepto de usuario de la información financiera.
- La búsqueda y discusión de los objetivos y requisitos de la información financiera.
- Su incidencia en la cantidad de información suministrada por la empresa.
- Su influencia en la evolución de la epistemología contable.
- Finalmente, su incidencia en el desarrollo de la investigación empírica en nuestra disciplina.

Actualmente como consecuencia de la creciente interconexión de los sistemas empresariales resultante de los procesos de globalización existentes en el contexto económico, los agentes que operan en él se ven obligados a tomar decisiones de forma prácticamente continua. La racionalización de los procesos decisorios exige cada vez mayores niveles de información, siendo necesario que ésta sea oportuna, fiable y relevante para su usuario.

En claro paralelismo con esta tendencia, la contabilidad ha experimentado una evolución desde una disciplina encaminada al mero registro de los hechos económicos y carente de una finalidad positiva al margen de la mera satisfacción de trámites y formalismos administrativos, hacia un posicionamiento más activo en el proceso de comunicación y análisis de la información empresarial, orientándose inequívocamente a la satisfacción de las necesidades de información de los usuarios.

Veamos seguidamente cuáles son los usuarios y sus requerimientos informativos, así como los objetivos perseguidos mediante la elaboración de la información financiera.

### 2.2.1. *Necesidades de los usuarios*

Desde este enfoque utilitarista, que considera como fin último de la contabilidad el suministro a los usuarios de información útil para la toma de decisiones, dicha disciplina debe asumir como propios los objetivos que sus usuarios tienen, de cara a satisfacer adecuadamente las necesidades de éstos. A resultas de lo cual, la literatura contable ha venido prestando una mayor atención a los destinatarios de la información contable, englobando dentro del concepto de usuario a un número cada vez mayor de agentes económicos.

En una primera instancia, dentro de este amplio espectro de agentes, podemos hacer la distinción básica entre dos grandes grupos:

1. Usuarios internos (dirección, gerencia, etc.), que disponen de un poder inmediato o directo en el sistema informativo, al estar integrados en el seno de la organización.
2. Usuarios externos (inversores, acreedores, etc.), con poder de decisión mediato o indirecto, no forman parte de la organización.

En este punto cabría preguntarse qué necesidades tienen los usuarios de la información contable. En respuesta a esta cuestión Vela (1992, 138) recoge el estudio de Anthony (1978), que representa una aproximación integral al tema de las necesidades, agrupándolas en torno a cuatro conceptos fundamentales: viabilidad financiera, regularidad, actuación de los gestores y coste de los servicios proporcionados.

Por viabilidad financiera, en entidades sin ánimo de lucro, no sólo se debe entender la solvencia y la liquidez, sino que se debe tener en cuenta la naturaleza de los recursos y cómo se transfieren. El concepto de regularidad implica el cumplimiento de la legalidad. Las necesidades de información de los usuarios sobre cómo y en qué se gastan los fondos públicos entran dentro del concepto de actuación de los gestores; y, por último, el cálculo del coste de los servicios permite realizar comparaciones entre la calidad de los servicios prestados por una entidad y los proporcionados por otras entidades públicas o privadas.

En el sector público invariablemente se han considerado como únicos usuarios de la información contable a los gestores y a los órganos de control, dentro del proceso de rendición de cuentas establecido como garante de la buena administración de los recursos gestionados. Así, Vela (1992,128) habla del “peso específico que tradicionalmente han ejercido los usuarios de tipo interno”, debido a que la contabilidad de las Administraciones Públicas se encontraba circunscrita casi por completo a la figura del presupuesto, en el que con carácter anual se determinaban los fondos disponibles para acometer una serie de gastos, prestándose escasa atención al suministro de información patrimonial.

En la actualidad, dada la creciente participación de la sociedad a través de sus representantes libremente elegidos en la fijación de las políticas públicas y en la determinación de los programas de gasto, se amplía sustancialmente el abanico de usuarios interesados potencialmente en la información emanada de las Administraciones Públicas, demandándose información a todos los niveles referente tanto a la gestión eficaz y eficiente de los entes públicos como al rendimiento alcanzado en la prestación de servicios públicos para los ciudadanos.

Para algunos autores, como Carrasco y López (1994, 464), las necesidades de los usuarios en el ámbito de la contabilidad pública se pueden agrupar en los siguientes tipos:

- Sobre la ejecución del presupuesto de gastos e ingresos.
- Acerca de los impuestos y su recaudación.
- Relativa a los programas y el grado de ejecución de los mismos.
- Respecto al coste de los servicios prestados.
- En torno al cumplimiento de la legalidad en el ciclo presupuestario.
- Sobre la situación financiera de la entidad y su capacidad de generar recursos.
- Para evaluar la eficacia y eficiencia en la gestión.
- Para la planificación y elección de los programas a efectuar en cada presupuesto, junto a los recursos que permitan su financiación.
- Para conocer los planes y compromisos futuros.

Otra aportación en relación con las necesidades de información de los usuarios es la realizada por las profesoras Muñoz y Norverto (1995), apuntando al carácter público de la entidad, por lo que manifiestan la necesidad de información sobre la consecución de los fines y objetivos sociales que justifican la existencia del organismo, teniendo todos ellos un objetivo común y prioritario “el bienestar social”. Desde esta óptica la contabilidad pública debe informar del cumplimiento de los objetivos socio-económicos y su cuantificación en términos de dualidad deberá apoyarse incluso en una contabilidad analítica que indique el grado de aprovechamiento de los recursos.

Una vez analizadas las principales demandas de información, enumeraremos la tipología de posibles usuarios de la información contable de las Administraciones Públicas, para lo cual recurrimos a la propuesta de agrupación de usuarios en función del tipo de información formulada por Campos (2001):

TIPO DE USUARIOS		USUARIOS
Usuarios relacionados con el objeto de la Seguridad Social.		Empresarios. Trabajadores en activo. Perceptores de las prestaciones y subsidios.
Usuarios relacionados con la regulación legislativa o elaboración de dictámenes o resoluciones.		Cortes Generales (Congreso de los Diputados y Senado). Gobierno. Consejo de Estado. Consejo Económico y Social. Los responsables del Ministerio e Trabajo y Seguridad Social, el Subsecretario de la Seguridad Social. Los directores de cada entidad gestora, tanto a nivel estatal, autonómico, local o comarcal. IGAE. IGSS.
Usuarios relacionados con el control de la gestión interna.		Los directores de cada entidad a todos los niveles. Los representantes de los trabajadores. Los interventores.
Usuarios relacionados con los aspectos financieros del sistema.	Como acreedores.	Banco de España. Bancos privados. Entidades financieras o de crédito.
	Como inversores.	Bancos. Ciudadanos.
	Como gestores de las inversiones.	Bancos. Entidades financieras.
Usuarios relacionados con el suministro de bienes y servicios.		Proveedores y acreedores.
Usuarios relacionados con la rendición de cuentas.	Respecto al cumplimiento de la legalidad y el uso correcto de los recursos públicos.	Cámaras de Representantes. Tribunal de Cuentas. Ciudadanos en general.
	Respecto a la responsabilidad en la gestión.	Contribuyentes al sistema, empresarios y trabajadores. Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales.
Usuarios relacionados con la comparabilidad de la información.	Vinculados con la Seguridad Social.	Asociación Internacional de la Seguridad Social. O.I.T. Sistemas de pensiones públicas de otros países. Entidades de seguros privados.
	No vinculados con la Seguridad Social.	Comisión Europea. O.C.D.E. Banco Mundial. Fondo Monetario Internacional.
Usuarios relacionados con la demanda de información general.		Público en general. Medios de comunicación. Estudiosos e investigadores.

FUENTE: Campos (2001).

Finalmente, hemos de señalar que el “Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas” (2001), elaborado por AECA, introduce en su capítulo 2 una exhaustiva relación de los usuarios de la información contable pública, a saber:

- Los usuarios de los servicios, interesados en determinar la capacidad de la entidad para seguir prestando los servicios con un nivel de calidad dado, así como en el coste de los mismos.
- Las entidades que elaboran las cuentas económicas de las Administraciones Públicas, así como la Contabilidad Nacional.
- Los órganos de representación política, parlamentarios y asambleas legislativas elegidas por sufragio universal en los distintos niveles de la organización territorial del Estado, que exigen cuentas a los gobernantes sobre el uso de los fondos y deciden financiar ciertos programas públicos.
- Los órganos de control externo, cuyos informes elaborados a partir de las cuentas anuales de las entidades públicas son dirigidos a los órganos de representación política.
- Los acreedores, que necesitan de información financiera para establecer la capacidad de la entidad para hacer frente a sus pagos a corto y largo plazo, aunque la solvencia de la misma está garantizada por los poderes públicos.
- Intermediarios financieros, prestamistas e inversores en deuda pública, que proporcionan recursos financieros y demandan información contable para evaluar la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones y compromisos.
- Analistas económicos y financieros y servicios de rating, para evaluar el riesgo de las operaciones y la salud financiera de las entidades públicas a efectos de asesorar a inversionistas.
- Empleados, que en la práctica ejercen el control a través de representaciones políticas.
- Entidades públicas nacionales e internacionales, para llevar a cabo el seguimiento y control del sector Administraciones Públicas a efectos de política económica, fiscal, déficit, endeudamiento, etc.
- El público, contribuyentes y votantes, que decidirán quién les representará en el Gobierno y para los que la situación económica y financiera de la Administración puede resultar una variable relevante.
- Otras entidades públicas, que aportan recursos para contribuir a financiar la prestación de servicios o inversiones de la entidad, en un entorno descentralizado, con el fin de valorar el nivel de cumplimiento de las condiciones pactadas.
- Otras entidades privadas, asociaciones, medios de comunicación, ciudadanos y sociedad civil, en general, interesados en la actividad pública.

### 2.2.2. *Objetivos de la información financiera*

Una vez identificados los usuarios y conocidas sus necesidades de información, centraremos nuestra atención en el análisis de los objetivos de la información contable.

Los objetivos de la información financiera están determinados y condicionados por el escenario político, económico, social y legal en el que se desenvuelve dicha información. Tal entorno determina y configura quiénes sean los usuarios de la información contable y cuáles son sus necesidades, de ahí que los objetivos varíen en función de las características y dinamismo del entorno.



Gabás y Bellostas (2000, 111-112) clasifican los objetivos exigidos por los usuarios de la información financiera en tres grupos:

- a) El primer objetivo, rendición de cuentas, está ligado a la concepción más tradicional de control, mediante el cual se observa el cumplimiento de las normas legales y la actuación de los gestores.
- b) El segundo objetivo, utilidad para tomar decisiones, hace referencia a las necesidades de gestión.
- c) Por último, los objetivos de política macroeconómica, clasificados en fines de política social y medioambiental y fines de política económica.

Los tres objetivos de información financiera están presentes a la vez en los distintos sistemas contables y el énfasis hacia unos u otros objetivos depende de distintas variables económico-sociales, del sistema legal y del tipo de usuario. En definitiva, coexisten una amalgama de posibles objetivos de la información financiera; sin embargo los estudios llevados a cabo en las últimas décadas abogan por la preeminencia del objetivo de *utilidad para la toma de decisiones* que engloba, considerado en un sentido amplio, los restantes objetivos. En efecto, si la información suministrada es útil dará cuenta a su vez del cumplimiento de la legalidad y servirá para satisfacer fines de política macroeconómica.

Por su parte, el ya citado “Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas” (2001) se decanta por una dualidad de objetivos, al disponer en su capítulo 3 que “la información financiera debe ser útil para la rendición de cuentas y para la toma de decisiones (...)”. En concreto, la información suministrada por las Administraciones Públicas a los usuarios debe resultar útil para:

- Determinar el nivel de servicios que puede ofrecer la entidad y su capacidad para cumplir con sus objetivos.
- Permitir la evaluación de las operaciones del ejercicio.
- Favorecer el interés de los usuarios en el proceso de rendición de cuentas.
- Facilitar la evaluación de los logros alcanzados en la prestación de servicios públicos y de los medios aplicados.

### **2.3. Panorama internacional de la contabilidad pública**

Hasta el momento hemos centrado nuestra exposición en evidenciar el proceso de renovación y modernización en su gestión en que se halla inmersa la rama pública de la contabilidad, evolución en la cual se denota una palpable convergencia hacia la filosofía y principios que orientan la gestión empresarial, en la medida en que se van importando al ámbito público determinadas prácticas privadas enfocadas tanto a incrementar la eficiencia y calidad de los servicios públicos, como al suministro de información bajo un prisma de utilidad para la toma de decisiones.

#### *2.3.1. La armonización internacional como motor de la reforma*

Introduciremos a continuación un elemento que se sitúa como trasfondo impulsor de todo este movimiento reformista, que es la *armonización de la información contable*. Aunque la armonización en la disciplina pública puede considerarse que es menos apremiante que en el caso de la contabilidad de las empresas, en tanto no existe la urgencia de homogeneizar la información suministrada en los mercados financieros internacionales, existen poderosas razones que conducen a potenciar la comparabilidad de la información pública, especialmente en el área del Euro.

Llegados a este punto, conviene que precisemos que no estamos refiriéndonos a la convergencia de criterios para la elaboración de las Cuentas Nacionales de los países de la UE, ámbito

que cae fuera del objeto del presente trabajo. En 1995 se aprobó el nuevo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales (SEC-95), cuyas pautas serían tomadas como referencia para la cuantificación del déficit público y la deuda pública, según los criterios de convergencia enunciados en el Tratado de Maastricht para alcanzar la Unión Económica y Monetaria (UEM). La armonización contable estudiada en nuestro caso es la relativa a la información financiera de carácter microeconómico suministrada por las entidades públicas de los diferentes países.

En primer lugar, conviene aclarar el significado otorgado al término de armonización contable internacional. A este respecto, Nobes y Parker (1995, 117) definen la armonización como “el proceso que implica la creciente comparación de las prácticas contables a través del establecimiento de límites al grado de variación de las mismas”. Se trata, por tanto, de garantizar que la información contable es comparable a través de la reducción de la disparidad contable.

La armonización internacional de la información financiera, tanto en lo que se refiere a los criterios que rigen su emisión como en cuanto a las normas que deben observarse en su revisión, es una realidad que nace con fuerza a mediados del siglo pasado. Las razones de este proceso armonizador son clara consecuencia de la evolución del sistema económico mundial y, junto a él, de la información financiera como auténtico motor del desarrollo económico. Así, la internacionalización de los mercados requiere de una información homogénea, comprensible por los inversores de diferentes países.

Podemos afirmar que la armonización contable tiene ventajas muy importantes, tanto económicas como profesionales o políticas, plasmadas en la *comparabilidad* de la información contable. Los argumentos utilizados en el sector privado, consecuencia fundamental de la globalización de los mercados, no pueden ser utilizados por sí mismos en el sector público, por lo que resulta necesario especificar los alicientes e incentivos que reviste la armonización pública. En nuestro caso, son múltiples los argumentos esgrimidos a favor de la armonización contable en el ámbito público, que Brusca y Benito (2002) sintetizan en los siguientes:

- Externacionalización de la actividad financiera: la obtención de recursos financieros en los mercados internacionales exige la existencia de un cierto grado de normalización en la información contable que elaboran las Administraciones Públicas.
- Las necesidades de los usuarios de la información contable pública han sido definidas en términos muy similares en la mayor parte de los países, lo que favorece la convergencia de los sistemas contables.
- Potenciación de la comparabilidad internacional de la información facilitada por los diferentes países, que es utilizada por Organizaciones Internacionales como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional o el Banco Europeo de Inversiones.
- Facilitar la elaboración y comparabilidad de la Contabilidad Nacional, de modo que sea posible la obtención de las cifras sobre Administraciones Públicas de las Cuentas Nacionales directamente a partir de la contabilidad pública.
- Posibilitar la modernización generalizada de los sistemas contables de los países menos desarrollados.
- Establecer unos principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en el contexto internacional.

Sin embargo, junto a estos factores que justifican y favorecen la puesta en común de los principios contables en el ámbito internacional, figuran obstáculos y dificultades que indican el arduo y costoso camino a recorrer en este proceso de normalización. Entre ellos, Brusca y Benito (2002) destacan los siguientes:

- El elevado peso que el marco legal ejerce en la contabilidad pública, derivado de la trascendencia del presupuesto.



- Las diferencias culturales e idiomáticas.
- Las diferencias en el desarrollo económico de los países que se presentan en el marco internacional.
- La actitud de rechazo al cambio de las propias Administraciones Públicas, en tanto que no se sienten beneficiadas directamente con la comparabilidad de la información contable.
- La escasa presión que ejercen los grupos interesados en la armonización, etc.

De todo lo expuesto, queda claro que el concepto “armonización” es clave para entender el proceso de modernización de los sistemas contables públicos. El reto de homogeneización a nivel internacional es sumamente atractivo, pero a nadie puede escapársele que no está exento de importantes dificultades. Así, los estudios empíricos llevados a cabo por distintos autores (Fuentes, 2001; Brusca y Benito, 2002) demuestran la falta de homogeneidad de los sistemas contables en el ámbito internacional, cuestión especialmente relevante en el entorno de los países de la UE, dado el objetivo de creación de un espacio económico común donde la libre circulación de información, incluida la información contable, es una condición indispensable. Esta heterogeneidad implica que los esfuerzos que requiere la armonización de los sistemas de contabilidad pública en torno a las IPSAS van a diferir en un amplio abanico, según sea el grado de progreso que haya alcanzado cada país en la modernización de sus sistemas contables.

### 2.3.2. *Convergencia de la información financiera en el ámbito de la UE*

Como paso previo a comprender las mayores o menores dificultades que unos u otros países sobrellevarán a la hora de aproximar sus principios y prácticas contables a los estándares internacionales de contabilidad, conviene que llevemos a cabo un repaso de los hitos más relevantes que han conformado la evolución de los *sistemas contables públicos* existentes en el panorama internacional. Los sistemas contables y los sistemas jurídicos han mantenido tradicionalmente una elevada correlación, circunstancia que ha originado una doble diferenciación en los sistemas contables empresariales, y que puede perfectamente extrapolarse para el caso del sector público: la continental y la anglosajona.

#### A) *Doctrina contable continental:*

La tradición contable continental entronca con la familia de legislación romana y germánica (“*Roman Law*”), en la que lógicamente se incluye la española, y se caracteriza porque para la consecución de la claridad y exactitud contable se enumeran unas normas taxativas de obligado cumplimiento. Prevalece en estos países el apego a la regulación escrita, con sistemas más legalistas y reglamentarios que el inglés.

Los sistemas de contabilidad continentales tienen una base macroeconómica, vinculada a un diseño burocrático y rígido de principios y normas contables, que son promulgadas por los órganos legislativos públicos, y donde predomina la descripción detallista del contenido que debe reunir la información contable sobre el fondo o realidad económica. Este es el caso de Alemania, Francia, Bélgica, España, Italia y Portugal, en Europa, y de mayor parte de países del área de Latinoamérica como Argentina, Brasil, Chile y Colombia (Montesinos y Vela, 2000; Brusca y Benito, 2002).

En el ámbito del sector público la figura del presupuesto ha sido tradicionalmente casi el único elemento de que constaba la contabilidad pública y la influencia de la contabilidad empresarial no se ha dejado notar hasta tiempo reciente. En esta misma línea apenas se presta atención al desarrollo de aspectos contables, pues los estados financieros son elaborados según preceptos coercitivos legales. En consecuencia, poco interés revisten los indicadores de eficacia, eficiencia y economía.

Frente a la fuerte tendencia de emitir documentos de Marco Conceptual en los países anglosajones, en los continentales no existen tales esfuerzos y se desarrolla una importante labor planificadora, debido fundamentalmente al carácter legal de los sistemas contables.



En definitiva, los *rasgos esenciales* del sistema continental pueden resumirse, siguiendo a Tua (1985b, 444), del siguiente modo:

- Predominio de las regulaciones pormenorizadas y detalladas: el imperio de la ley es absoluto y, como apuntan Cordobés y Molina (2000, 95), el intérprete legítimo de los grandes principios es el legislador y no el juez, a diferencia del derecho anglosajón.
- Mayor interés por la regulación del cálculo y distribución del beneficio y por la protección de acreedores, que por la comunicación a accionistas y otros usuarios.
- Se presume que el cumplimiento de los preceptos legales aboca a la satisfacción de los objetivos de los estados financieros, por lo que las posibilidades de apartarse de aquellos están muy restringidas y tasadas.

Con ello, los requisitos que se predicán para los estados financieros no aparecen normalmente, al menos con la fuerza con que lo hacen en el ordenamiento británico, con carácter autónomo, independiente, integrador y prioritario. Por el contrario, se presentan como principios vinculados formalmente a disposiciones legales.

#### B) Doctrina contable anglosajona:

La "*Common Law*" o derecho británico es un sistema orientado más a la formulación de objetivos genéricos que a su subordinación a preceptos legales pormenorizados. A este respecto, su legislación comienza enunciando los objetivos pretendidos para, a continuación, prescribir sin entrar en grandes detalles algunas reglas encaminadas al cumplimiento de los mismos.

Así pues, el derecho contable británico se caracteriza por su relativa parquedad legislativa. De hecho, en el Reino Unido nunca existieron, ni en la regulación profesional ni en el ordenamiento legal, formatos obligatorios para la presentación de las cuentas anuales, hasta que fueron introducidos en las "*Companies Act*" de 1981 por exigencias de la armonización comunitaria (Tua, 1985b, 443).

Los sistemas de contabilidad anglosajones tienen una base microeconómica, prescindiendo de un entramado complejo de principios y normas contables, que son emitidos, a diferencia de los países continentales, por organizaciones privadas de profesionales. El principal objetivo de los estados financieros es la representación fiel de la realidad económica y financiera de las entidades, y en ese sentido las transacciones y sucesos se reflejan atendiendo a su trasfondo económico y no necesariamente a su forma legal. Esta es la tradición de países como Reino Unido, Irlanda, Dinamarca u Holanda en Europa, y de EEUU, Canadá, Australia y Nueva Zelanda.

En estos sistemas la influencia de la contabilidad empresarial está muy acentuada. En contraste con la doctrina continental, los países de influencia anglosajona, especialmente Reino Unido, han suministrado a los usuarios información más abierta, incluyendo información no financiera. Además, cabe resaltar que en estos países son más proclives a la emisión de documentos sobre el Marco Conceptual de la contabilidad que sirvan de guía en el proceso de emisión de normas contables por parte de los organismos reguladores.

En síntesis, podemos señalar las siguientes *notas características* del sistema jurídico anglosajón en general, y de su rama contable en particular:

- Se trata de un sistema flexible, pues impone reglas que han de cumplirse pero a condición de que con ellas se alcance el objetivo previsto.
- Los objetivos tienen carácter prioritario y se anteponen a la regulación formal. Como afirma Timms (1982, 464), la ley se considera el marco general mientras que su aplicación detallada se deja, en el caso de la contabilidad, a la apreciación de la empresa o del auditor.



- Es el experto contable o el juez quien debe determinar hasta qué punto una norma se adecua a la consecución de la imagen fiel del patrimonio y de la situación de la empresa.

En definitiva, el cumplimiento de los preceptos legales es un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo, por lo que tanto la adecuación de una norma a una situación particular como el resultado de la aplicación de una norma concreta, deben enjuiciarse en función de su congruencia con el principio de imagen fiel (Flint, 1982, 22). Se consagra de este modo la preeminencia del espíritu de la norma sobre la letra de la misma.

Un resumen de las diferencias puestas de manifiesto entre estos dos modelos contrapuestos de contabilidad pública es el que recogemos en la siguiente tabla:

<b>Criterios</b>	<b>SISTEMA CONTINENTAL</b>	<b>SISTEMA ANGLOSAJÓN</b>
Tradición jurídica	Enumeración de normas taxativas de obligado cumplimiento.	Regulación poco detallista, parquedad legislativa.
Emisión de normas contables	Órganos legislativos públicos.	Organizaciones privadas de profesionales.
Evolución de la contabilidad pública	Preponderancia del presupuesto, escaso desarrollo de la contabilidad patrimonial.	Mayor desarrollo de la contabilidad patrimonial, por influencia del sector empresarial.
Estados financieros	Prevalece la forma o contenido sobre el fondo.	Prevalece el fondo o realidad económica sobre la forma (imagen fiel).
Nivel de suministro de información	Base macro: información más reducida y ajustada a modelos. No se contemplan marcos conceptuales.	Base micro: información abundante y variada. Con marcos conceptuales que sirvan de guía en el proceso de emisión de normas contables.

FUENTE: elaboración propia.

En conclusión, siguiendo a Benito, Brusca y Montesinos (2002), podemos afirmar que actualmente no existe un modelo europeo común de contabilidad pública, coexistiendo dos modelos opuestos como son el continental y el anglosajón. Recientes estudios llevados a cabo para caracterizar los sistemas contables públicos reafirman esta tendencia (ver Fuertes e Illueca, 2002).

Una vez examinados los dos sistemas que conviven en la actualidad, cabe plantearse si esas dos tendencias siguen una trayectoria convergente o divergente, cuestión que requiere que nos remontemos a los principales esfuerzos de normalización contable acometidos hasta la fecha.

A comienzos de los años 80 y como consecuencia de la necesidad de avanzar en la creación de un Espacio Económico Común para los países integrantes de la UE, se determinó la conveniencia de homogeneizar la información contable en el ámbito empresarial. Por este motivo se dictaron dos Directivas en materia contable (en concreto, la IV y VII Directivas CEE), cuyo contenido había de ser asumido por los distintos Estados Miembros en sus respectivos ordenamientos jurídicos nacionales. En este sentido, la adaptación del ordenamiento mercantil español al citado acervo comunitario motivó la promulgación en 1990 de un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) para las empresas.

A la hora de enfocar la reforma de la contabilidad pública en España hubo una apuesta decidida por armonizar hasta donde fuera posible la contabilidad pública con la contabilidad empresarial, si bien las actividades y operaciones específicas que desarrollan las entidades públicas han condicionado la regulación de la información contable a suministrar respecto a la de las empresas. Por tanto, se decidió no recurrir a una normalización propia a pesar de las especialidades que reviste dicha rama contable, sino que en su lugar se optó por adaptar el marco contable público al privado, recientemente reformado, aprobándose en 1994 el vigente Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

Apenas transcurridos diez años desde entonces, los cambios acaecidos en el mundo económico han transcurrido con tal celeridad que los actuales sistemas contables, tanto privados como públicos, se han manifestado insuficientes para abastecer los crecientes requerimientos de información contable que se precisan en un contexto internacional donde las economías están cada vez más interrelacionadas. Por este motivo, la UE se ha decidido a dar un nuevo paso en el proceso de armonización de la información contable, acordando su gravitación en torno a las NIC/NIIF (IAS en el ámbito privado, IPSAS en el público).

## 2.4. Normas internacionales de contabilidad pública

Como hemos puesto de manifiesto anteriormente, uno de los componentes primordiales (cuando no el principal) que está actuando como acicate en la puesta en marcha del proceso de modernización de los sistemas contables públicos es la necesidad de una armonización contable que lime las diferencias existentes entre los distintos países. Poco a poco se han ido promulgando normas internacionales de contabilidad para el sector público que vienen a llenar el vacío normativo existente a nivel supranacional.

En este sentido, los principales esfuerzos de armonización provienen de organismos profesionales. Concretamente, y para el ámbito de las Administraciones Públicas, destaca la tarea de armonización a nivel mundial desempeñada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través de su Comité del Sector Público, así como de la INTOSAI. A nivel europeo, este tipo de actividades se desarrollan por la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) a través de su Comité del Sector Público.

También es de destacar la constitución de un grupo de investigación académica de carácter internacional, como el “*Comparative International Governmental Accounting Research*” (CIGAR), que bajo la presidencia del profesor Klaus Lüder organiza conferencias de periodicidad bianual para el intercambio de experiencias en contabilidad pública, cuya 8ª edición se celebró en Valencia en junio del 2001.

A continuación nos centraremos en la labor de armonización de la IFAC, que ha sido la que sin duda más aceptación e impulso ha tenido por parte de los implicados en el proceso de homogeneización de la información financiera pública.

La *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) se gestó en 1977, al igual que el *International Accounting Standards Board* (IASB), por impulso del Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable (ICCAP), con el propósito fundamental de ocuparse de la normalización de la auditoría, en tanto que de la armonización de la información financiera ya se ocuparía el IASB, debiendo desarrollarse ambas actividades bajo una adecuada coordinación.

Sin embargo, en lo que al sector público se refiere, la IFAC no ha limitado su labor al campo de la auditoría sino que se ha implicado asimismo en la información contable, supliendo de este modo la laguna dejada por el IASB en esta materia. Para estos fines se creó en el seno de la IFAC un Comité del Sector Público (*Public Sector Committee*—PSC), cuyo objetivo es el desarrollo de programas con objeto de mejorar la gestión y rendición de cuentas de las entidades del sector público.

En cuanto a la naturaleza de sus pronunciamientos, el PSC cuenta con la autoridad para emitir normas, guías, estudios y documentos esporádicos acerca de la información financiera, contabilidad y auditoría del sector público (Brusca y Benito, 2002):

- Las *Normas Internacionales* contienen requerimientos sobre la información financiera, contabilidad y auditoría del sector público, recomendando su empleo a nivel internacional.
- Las *Guías Internacionales* recomiendan las prácticas a seguir en la información financiera, contabilidad y auditoría del sector público.
- Los *Estudios Internacionales* están diseñados para aconsejar sobre temas de información financiera, contabilidad y auditoría del sector público, a partir del estudio de las prácticas y métodos más efectivos.
- Finalmente, los *Documentos Esporádicos* facilitan información que contribuye al conocimiento de determinados segmentos de la información financiera, contabilidad y auditoría del sector público.

En 1996 la IFAC, a través de su Comité del Sector Público, se embarcó en el proyecto de desarrollar una batería de normas internacionales de contabilidad para las entidades del sector



público, bajo la denominación de IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), tomando como modelo las Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards – IAS*) emitidas por el IASB, con el objetivo de establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera emitida por las Administraciones Públicas de los diferentes países de acuerdo con el principio de devengo, y de esta manera facilitar la comparabilidad internacional de dicha información. No resultan de aplicación a las empresas públicas, en tanto que la Guía n.º 1 del PSC “La Información Financiera de las Empresas Públicas” establece que estas entidades deben aplicar las IAS.

Es preciso señalar que la pretensión de estas normas no es la supremacía jerárquica respecto a las normas de contabilidad emitidas por los órganos reguladores y gobiernos nacionales, sino la de erigirse en modelo de general aceptación en la comunidad contable internacional. A este respecto, el PSC recomienda que sean asumidas por parte de los distintos países mediante la adaptación voluntaria de sus sistemas contables a dichos estándares, de cara a potenciar la calidad de la información financiera.

Dado que, tal y como se ha indicado, los proyectos de armonización de la IFAC están estrechamente coordinados con los proyectos desarrollados por la IASB para la emisión de normas estándares para la contabilidad pública, esta circunstancia, en opinión de Benito, Brusca y Montesinos (2002), dota de preeminencia a las IPSAS respecto a cualesquiera otros pronunciamientos sobre contabilidad pública como el más efectivo camino de emitir estándares internacionales.

Hasta el momento la IFAC ha emitido 20 IPSAS, las cuales aparecen relacionadas en la siguiente tabla, conjuntamente con la respectiva IAS en la que están basadas:

<b>Normas de la IFAC (IPSAS)</b>	<b>Normas del IASB (IAS)</b>
IPSAS 1. Presentación de los estados financieros.	IAS 1. Presentación de los estados financieros.
IPSAS 2. Estado de Flujos de Tesorería.	IAS 7. Estado de Flujos de Tesorería.
IPSAS 3. Superávit o déficit neto del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables.	IAS 8. Beneficios o pérdidas netas del ejercicio contable, errores fundamentales y cambios en las políticas contables.
IPSAS 4. Efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera.	IAS 21. Efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera.
IPSAS 5. Costes del endeudamiento.	IAS 23. Capitalización de intereses.
IPSAS 6. Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en entidades controladas.	IAS 28. Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales.
IPSAS 7. Contabilización de inversiones en entidades asociadas.	IAS 28. Contabilización de inversiones en empresas asociadas.
IPSAS 8. Información financiera de las participaciones en “joint ventures”.	IAS 31. Información financiera de las participaciones en “joint ventures”.
IPSAS 9. Ingresos de transacciones de intercambio.	IAS 18. Ingresos.
IPSAS 10. Información financiera en economías hiperinflacionarias.	IAS 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias.
IPSAS 11. Contratos de Construcción.	IAS 11. Contratos de Construcción.
IPSAS 12. Existencias.	IAS 2. Existencias.
IPSAS 13. Contratos de Arrendamiento.	IAS 17. Contratos de Arrendamiento.
IPSAS 14. Acontecimientos posteriores al cierre.	IAS 10. Acontecimientos posteriores al balance de situación.
IPSAS 15. Instrumentos financieros: información y presentación.	IAS 32. Instrumentos financieros: información y presentación.
IPSAS 16. Propiedades de inversión.	IAS 40. Propiedades de inversión.
IPSAS 17. Propiedades, plantas y equipamiento.	IAS 16. Propiedades, plantas y equipamiento.
IPSAS 18. Información financiera por segmentos.	IAS 14. Información financiera por segmentos.
IPSAS 19. Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes.	IAS 37. Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes.
IPSAS 20. Información de terceros relacionados.	IAS 24. Información de terceros relacionados.

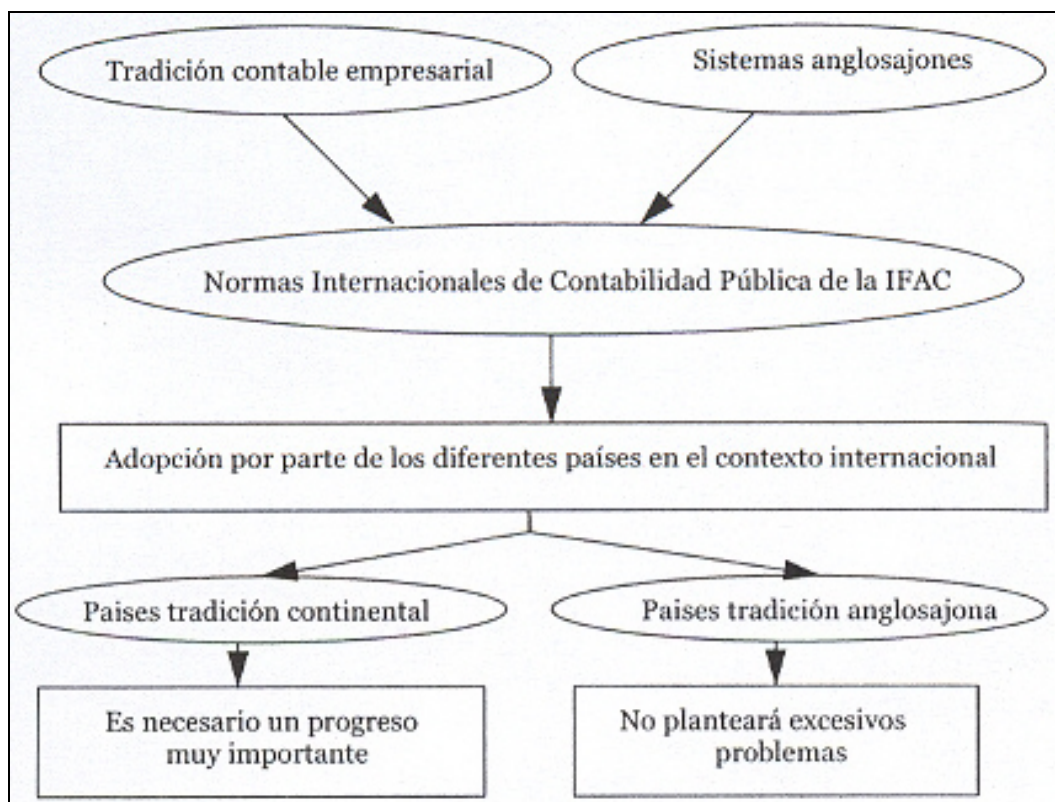
FUENTE: elaboración propia.

Como puede apreciarse, la totalidad de las normas emitidas se refieren a información financiera externa, a través de las cuales la IFAC está llevando a cabo una extensión de las normas contables empresariales a las Administraciones Públicas, con algunas adaptaciones mínimas.

#### 2.4.1. Posibilidades de adaptación de la contabilidad pública a las IPSAS

Aunque en el ámbito de la contabilidad pública no existe una obligación supranacional de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad, a diferencia de lo que sí ocurre en el ámbito empresarial con el Reglamento de la Comisión Europea, parece recomendable estudiar la aplicabilidad de las citadas IPSAS a la normativa contable pública en vigor en la actualidad.

A este respecto, es preciso resaltar un importante rasgo de estas IPSAS, que es fruto de esa estrecha vinculación conservada con las IAS, consistente en la influencia de la contabilidad empresarial a la hora de adoptar la tradición anglosajona, aspecto que indudablemente va a condicionar las posibilidades de adaptación de dichas normas a los ordenamientos nacionales de los diferentes países. A tal fin, hemos de retomar lo señalado en el apartado 2.3.2. referente a los países anglosajones y continentales, pues en los primeros la adopción de las IPSAS no debería suscitar problemas dado que comparten idéntica filosofía contable subyacente, mientras que los segundos topan con mayores dificultades derivadas del peso del presupuesto en el contexto legal y contable.



FUENTE: Brusca y Benito (2002).

En este sentido, algunas organizaciones internacionales ya han adaptado sus sistemas contables a las IPSAS, como es el caso de la OCDE para la elaboración de su informe financiero y para la auditoría de sus estados financieros.

En la UE el futuro dependerá, en opinión de Brusca y Benito (2002), de la estrategia contable adoptada finalmente para las empresas. Tal vez sea más sencilla su implantación para los países anglosajones que para los continentales, dadas las características de los estándares. En cualquier caso, la eficacia en el camino de implementación de los estándares de la IFAC depende-



rá, sin duda alguna, del mayor o menor papel decisivo que jueguen los estándares del IASB en la política contable de los mercados financieros mundiales. Así, un descenso en la influencia desempeñada por los estándares del IASB debilitaría significativamente la implantación de las IPSAS en el área pública, dada la estrecha vinculación mantenida con las tendencias seguidas en la contabilidad empresarial.

En este contexto la posición de las Instituciones Europeas es tremendamente relevante, especialmente en el caso de la Comisión Europea que concentra el poder ejecutivo de la UE. La inminente adopción de los requerimientos de la IFAC por las Instituciones Comunitarias, teniendo en cuenta las recomendaciones y consejos procedentes del Tribunal de Cuentas Europeo, tendrá un impacto en las políticas contables de los Estados Miembros. De hecho, la Comisión se beneficiaría de elevada credibilidad al liderar el proceso de armonización de la contabilidad pública y de la información presupuestaria dentro de la UE.

## **2.5. Adaptación del ordenamiento contable español a las normas internacionales**

Una vez expuestas las tendencias armonizadoras que se cuecen en el ámbito internacional, abordaremos en este apartado las posibilidades de “importación” de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF) a nuestro ordenamiento contable, para lo cual conviene que comencemos haciendo una breve reseña histórica.

A comienzos de la década de los noventa tuvo lugar en España un proceso de adaptación de las normas contables aplicables al sector empresarial al contenido de las IV y VII Directivas Comunitarias, reforma que conllevó una modificación correlativa en la normativa contable de las Administraciones Públicas para que continuase estando armonizada con la contabilidad empresarial.

El proceso de reforma del sector público no estuvo ni mucho menos exento de importantes dificultades, que según Vela (1992, 311-313) se han debido a los siguientes factores:

- 1.º) La concepción tradicional de la contabilidad pública, cuyo principal objetivo ha sido la rendición de cuentas y el control de legalidad, siendo su base principal el presupuesto. Así pues, se concedía preeminencia a la observancia de unos requisitos legales que apenas se relacionaban con las normas contables imperantes en el ámbito privado, tendentes a la consecución de otros objetivos completamente diferentes a la rendición de cuentas.
- 2.º) Los conflictos entre determinados principios contables y la estructura legal financiera y presupuestaria en vigor.
- 3.º) La dimensión política que adquiere la normalización contable en el sector público primaba sobre la adopción de los estándares contables, especialmente el conflicto de intereses entre los que elaboran la información financiera y sus respectivos usuarios.
- 4.º) Finalmente, el limitado interés que las materias de contabilidad pública han ido despertando hasta tiempo reciente, tanto por parte de los usuarios de la información como por parte de la profesión contable.

No han transcurrido sino poco más de diez años y ya está bullendo la necesidad de acometer una nueva reforma encaminada a armonizar el ordenamiento contable español a las nuevas orientaciones surgidas en el ámbito internacional. Y no es que la reforma adoptada no haya sido convincente o que se haya quedado a mitad de camino de lo pretendido, todo lo contrario pues los avances han sido muy notables, sino que la velocidad de los acontecimientos en la actividad mercantil es tal que las tendencias imperantes requieren de una información todavía más fiable y relevante.

A juicio de la Comisión de Expertos encargada de la elaboración del “Libro Blanco”, los motivos que hacen necesaria una reforma de nuestro ordenamiento se pueden sintetizar en los siguientes:

- La evolución del sistema económico, su incardinación en un contexto globalizado, el nivel de desarrollo económico alcanzado y, en especial, la creciente importancia en nuestra economía de los mercados financieros.
- El potente proceso de internacionalización de la empresa española, que ahora forma parte de un mercado único europeo, con una moneda común.
- La evolución y desarrollo de la denominada “armonización conceptual”, que hace necesaria la aprehensión de los puntos básicos de nuestra disciplina, como medio de asegurar la adecuada congruencia entre las normas contables y los elementos conceptuales en que se apoyan.
- La evolución de los sistemas contables en el contexto internacional hacia planteamientos que permitan no sólo el control de la actividad a partir de la información suministrada, sino también la predicción de la evolución futura previsible para la misma.
- La falta de regulación de determinadas operaciones, situaciones empresariales, instrumentos financieros y otras figuras económicas.
- La existencia en la regulación actual de carencias e imperfecciones que convendría subsanar.

En paralelo a la globalización de la actividad económica, la UE apuesta por la implantación de las Normas Internacionales del IASB en los Estados Miembros, como medida para fomentar el desarrollo de un mercado financiero único, e impone la utilización de tales normas, a partir del año 2005, al menos para las cuentas consolidadas de empresas que coticen en Bolsa. Esta postura de la UE, dirigida a actuar en el ámbito de la información financiera para aumentar la comparabilidad de los estados financieros, se conformó en la reunión de Lisboa del Consejo Europeo en marzo de 2000, y se materializó fundamentalmente en la promulgación de dos documentos legislativos:

- La Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican la IV y VII Directivas “en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables”, publicada el 30 de mayo de 2001.
- El Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, “relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad”.

Anteriormente la Comisión ya había apuntado su postura favorable a la aplicación de las NIC en su comunicación de 13 de junio de 2000 titulada “La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir”.

Al hilo de esta decisión de la UE, en marzo de 2001 se creó en el seno del ICAC una Comisión de Expertos, con el cometido de reflexionar y de formular sugerencias para la posible incorporación de las NIC/NIIF a nuestro ordenamiento contable. Fruto de este trabajo se emitió a comienzos de 2002 el “*Libro Blanco para la reforma contable en España*”, y en el mismo se aboga por la modificación de nuestra regulación contable de cara a adecuarla al ordenamiento internacional. Ello supone no sólo modificar algunas de nuestras reglas y prácticas contables, sino también alterar la filosofía subyacente en las mismas adoptando una orientación más decidida hacia la utilidad para la toma de decisiones (Tua, 2002b).

La previsible reforma de nuestro ordenamiento contable para adecuarlo a las NIC implicará, sin duda, una notable mejora en las reglas que rigen la elaboración y presentación de la infor-



mación financiera en nuestro país, contribuyendo al necesario rigor que exige el nivel alcanzado por la actividad económica española. La principal consecuencia de esta adaptación reside en la exigencia de un mayor volumen de información a todos los niveles, lo que contribuirá a incrementar la transparencia informativa.

Centrando nuestra atención en el proceso de reforma de la contabilidad pública, puesto que el modelo contable seguido por el PGCP es el del PGC, en la medida en que éste se adapte en los próximos años a las IAS, también es de esperar que tenga lugar una modificación correlativa en el Plan público para que continúe estando armonizado con la contabilidad empresarial. En este sentido se manifiesta la Comisión de Expertos encargada de la elaboración del “Libro Blanco para la reforma contable en España”, para la cual sería conveniente estudiar la adaptación del actual PGCP a las IPSAS.

En opinión de este grupo de expertos “la contabilidad pública en España no debería tener mayores dificultades para abordar, en su caso, dicha adaptación, ya que tiene una situación de partida avanzada con respecto a la que tienen otros países de nuestro entorno”. Se cita, a título de ejemplo, la circunstancia de que el principio de devengo propugnado por la IPSAS se viene aplicando con normalidad en el registro de las operaciones desde el punto de vista económico-patrimonial.

Para Da Silva y Da Costa (2002, 116-117), los principales retos a los que se enfrenta la reforma contable pública en nuestro país son los que se señalan a continuación:

- Definir principios contables, conceptos, reglas específicas y comunicación de información.
- Aproximar la contabilidad pública a la privada, sin comprometer con ello su naturaleza propia.
- El cambio desde una situación en la cual había un solo usuario de la información pública (Estado) a otra en la cual coexiste una multiplicidad de usuarios.
- La inclusión del criterio de devengo como complemento del criterio de caja.
- La inclusión de la contabilidad financiera como complemento de la contabilidad presupuestaria.
- El cambio de un método de registro por partida simple a la partida doble.
- El incremento de información relativa a la utilización de los servicios públicos.
- La adopción de un Plan General de Contabilidad que recoja los mismos principios, reglas y cuentas anuales para el conjunto de las Administraciones Públicas.

El “Libro Blanco” dedica su capítulo 14 a analizar las repercusiones de la reforma contable en otros ámbitos, entre ellos en la contabilidad pública. Las principales conclusiones a las que ha llegado la Comisión de Expertos en relación a la adaptación de la normativa contable pública española a las IPSAS se pueden resumir en los siguientes puntos:

- Reducir el peso relativo que tiene la información de tipo presupuestario en las cuentas anuales del PGCP, aumentando el de la información de tipo económico-patrimonial.
- Revisar el contenido de algunos estados de las cuentas anuales, especialmente el de la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, que aportaría una información más relevante para la gestión si los gastos figurasen clasificados según la función o actividad a la que van destinados.
- Al desechar el resultado económico-patrimonial como indicador válido para la evaluación de la gestión de las Administraciones Públicas, es preciso disponer de otros indicadores de gestión que permitan efectuar dicha evaluación.



- Con el fin de obtener información de las entidades públicas en su conjunto, es necesario que se formulen cuentas consolidadas de los grupos de entidades públicas entre las que existen relaciones de control.
- Es básico para los análisis de gestión armonizar los criterios contables aplicados por el conjunto de las Administraciones Públicas españolas, introduciendo así una “cultura” de comparabilidad.

Por último, la Comisión aporta dos ideas o reflexiones que consideramos de gran impacto para la transparencia de la gestión pública: por un lado, la de crear un Registro de Cuentas de las Administraciones Públicas para el depósito de sus cuentas anuales, permitiendo a todo usuario y ciudadano en general el acceso y disponibilidad de las mismas; por otro lado, la ampliación del ámbito de fiscalización de las cuentas del sector público, que no versará exclusivamente sobre la legalidad y el presupuesto sino también sobre la gestión realizada y los resultados obtenidos.

A la vista de estos temas que merecen atención prioritaria en el marco de la reforma de la contabilidad pública de nuestro país, enfocaremos nuestra investigación a analizar las posibilidades de formular una presentación alternativa de la Cuenta de Resultados de las Administraciones Públicas, de forma que su contenido aporte información útil en el proceso de gestión de los recursos públicos, contemplando asimismo la conveniencia de emplear, complementariamente a dicho estado, indicadores de medios y logros.

## 2.6. Marco conceptual

Hasta ahora nos hemos referido a la necesidad de adaptar nuestra normativa contable pública, en alineación con la tendencia marcada por los países de nuestro entorno, a los estándares de contabilidad que se manejan en el ámbito internacional. A estas alturas de nuestra exposición, quizá procede detenernos a reflexionar cuál es el calado que representa esta reforma o, dicho de otro modo, si estamos ante una revolución brusca de los planteamientos y premisas que rigen la elaboración de información contable pública en nuestro país o si, por el contrario, se trata simplemente de un escalón más en un proceso evolutivo sostenido consistente en el retoque de aspectos concretos de nuestro ordenamiento.

Este es el planteamiento esgrimido en un artículo de Jorge Tua, titulado “El marco conceptual: ¿los mismos perros con diferentes collares?” (2000b), en el que dicho autor diserta acerca de la verdadera trascendencia que reviste la reforma. La disyuntiva planteada no está exenta de matices, pero, aun corriendo el riesgo de pecar de cierto radicalismo, abogamos por considerar que la reforma contable a emprender incorpora sustanciales cambios en la filosofía subyacente en la elaboración e interpretación de los estados financieros de las entidades públicas. En este apartado nos detendremos a considerar un elemento que se intuye clave a la hora de abordar la búsqueda de los soportes teóricos que rigen la preparación de la información financiera: el **Marco Conceptual**.

Uno de los grandes dilemas con el que tradicionalmente ha chocado la normalización en la disciplina contable reside en la carencia de unos cimientos conceptuales sólidos, a modo de axiomas o fundamentos teóricos, que sirvan como sustento para la elaboración de la información financiera. Este hándicap ha supuesto el predominio en las distintas regulaciones modernas de construcciones normativas de principios y reglas contables orientadas a fines prácticos, que se han ido demostrando altamente inconsistentes debido, precisamente, a la falta de ese soporte axiomático.

Si bien es antigua la publicación de soportes teóricos de la regulación contable por los propios organismos reguladores, en la actualidad tales documentos han cobrado una notable e inusitada profundidad y extensión, poniendo así de manifiesto la importancia que el establecimiento de normas concede a los elementos conceptuales, es decir, a la vertiente sustantiva de la regulación.

La armonización conceptual de los criterios contables en el ámbito supranacional se ha visto poderosamente impulsada por la implicación de diversos organismos internacionales, especialmente la IFAC, que ha emitido pronunciamientos dirigidos a consensuar los razonamientos y postulados fundamentales de la contabilidad, que se agrupan bajo la denominación de “Marco Conceptual”. Como muestra de la importancia que reviste la armonización conceptual en el seno de la información financiera basta recordar la frase de Anthony recogida por Francisco Gabás (1991) en su *Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera*: “Las normas contables se desarrollan dentro de conceptos, por lo que los conceptos insatisfactorios conducen a normas también insatisfactorias”.

Así, lo que en un principio pudo ser considerado como meras disquisiciones teóricas sin apenas aplicabilidad práctica, se convierte en la actualidad en un instrumento indispensable para alcanzar la armonización de las regulaciones contables auspiciada desde la cúpula comunitaria. En concordancia con esta pretendida sintonía se está desarrollando en nuestro país una corriente reformista de los sistemas de contabilidad privados y públicos con la intención de adaptarlos a las NIC, adaptación que sin embargo choca con importantes diferencias de fondo, en la medida en que nuestro sistema contable (enmarcado en la doctrina contable continental) se orienta preferentemente a la protección patrimonial y a la regulación del reparto del resultado, mientras que las NIC persiguen decididamente el suministro de información útil para la toma de decisiones.

Siguiendo a Tua (2002), la reforma de nuestro ordenamiento para adecuarlo a las NIC/NIIF debe prestar atención, preferente e inexcusable, a los conceptos de fondo en los que se inspiran tales normas y que se recogen en el Marco Conceptual, pues la implantación de normas comunes y, con ella, la pretendida homogeneización no resultará completa en la medida en que no se haya producido una armonización conceptual previa.

Por lo tanto, para subsanar las citadas dificultades sustantivas o de fondo resulta imprescindible asumir y comprender el sustrato conceptual en que se apoya la elaboración de la información contable, y que figura en los documentos denominados Marcos Conceptuales. Citaremos los más recientes en el caso español, que son los emitidos por AECA bajo el título de “Marco Conceptual para la Información Financiera” (1999) para el sector empresarial y de “Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas” (2001) para el sector público.

Con carácter previo a abordar las nociones básicas que definen el contenido de ambos Marcos Conceptuales, procede que analicemos la posibilidad de elaboración de un único Marco que fuese aplicable tanto a la información financiera resultante de la contabilidad de las empresas como a la de los entes del sector público. En un reciente artículo, Redondo (2002) opina que las diferencias entre ambos sectores, privado y público, son de tal trascendencia que un único Marco que pretendiese cumplir el ambicioso objetivo de abarcar la totalidad de la información generada por dichos entes habría de acudir a un nivel de generalización tan amplio que invalidaría la eficacia para la cual el Marco se concibe.

### 2.6.1. *Contenido del Marco Conceptual*

Un Marco Conceptual es un conjunto de reflexiones sobre la manera en que deben elaborarse y aplicarse las normas contables. Desde un punto de vista técnico, puede definirse como “una interpretación de la Teoría General de la Contabilidad mediante la que se establecen, a través de un itinerario lógico-deductivo, los fundamentos teóricos en los que se apoya la información financiera” (Tua, 1998). La característica principal de los mismos es la orientación hacia el suministro de información financiera útil para la toma de decisiones económicas.

De cara a formular los fundamentos conceptuales en los que se apoya la elaboración de la información financiera de las empresas o de las Administraciones Públicas, el Marco Conceptual recurre a una metodología eminentemente deductiva para, siguiendo una estructura piramidal de razonamiento, ir desgranando cada uno de los escalones que constituyen su recorrido lógico, a saber: necesidades de los usuarios y objetivos de la información, características cualitativas, hipótesis básicas, elementos de los estados financieros y criterios para su reconocimiento, y,

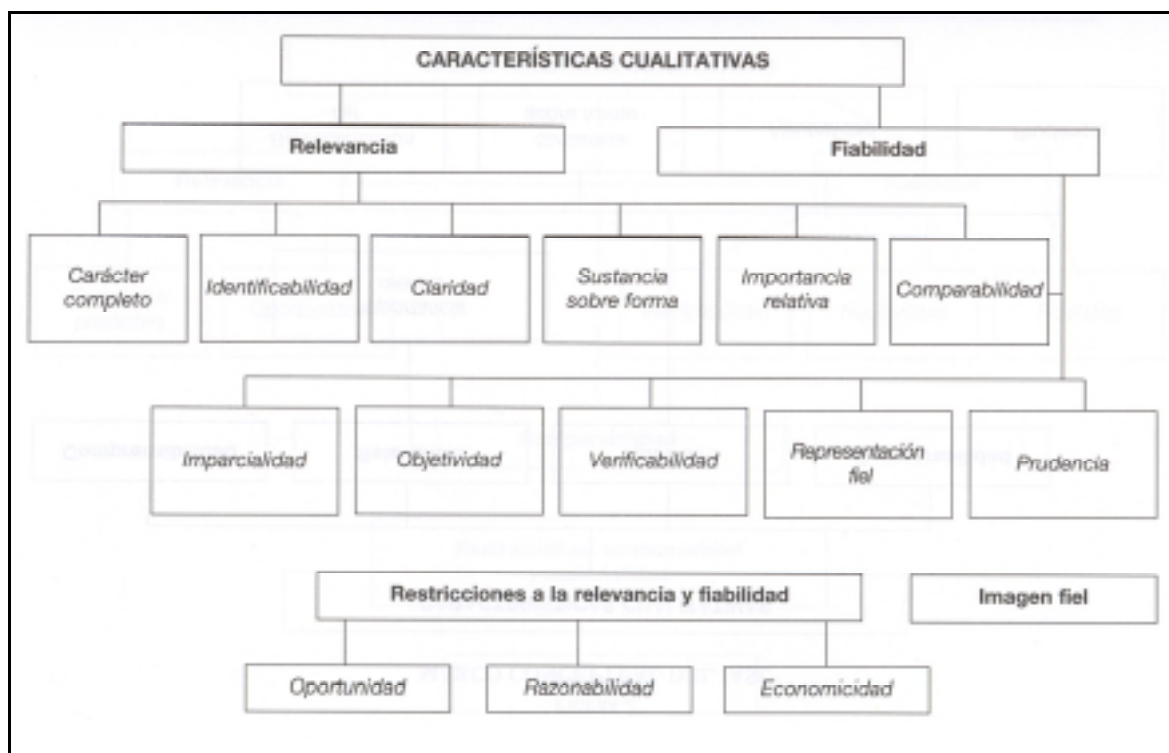
finalmente, criterios de valoración y mantenimiento del capital. Veamos brevemente cada secuencia del itinerario:

- a) En primer lugar, se examinan las características que definen el *entorno económico y jurídico* en que se desenvuelve el sistema contable, abordando la descripción de los **usuarios** y el análisis de sus necesidades informativas.
- b) Como consecuencia de esas necesidades, se definen los *objetivos de la información financiera*, que debe informar acerca de la situación económico-financiera de la entidad, la posibilidad de obtención de rendimientos futuros, su eficacia en el cumplimiento de sus funciones, etc.
- c) A continuación, se imponen a la información financiera una serie de *características cualitativas* necesarias para que pueda alcanzar sus objetivos, que giran en torno a dos características básicas: **relevancia y fiabilidad**, que, a su vez, dan lugar a otras características derivadas o asociadas a las mismas. La siguiente tabla contiene un resumen de las mencionadas características:

<p><b>Relevancia:</b> susceptibilidad para influir en las decisiones de los usuarios.</p>	<p><i>Carácter completo:</i> inclusión de todos los datos e informaciones adicionales.  <i>Identificabilidad:</i> referencia a un sujeto económico y a un periodo delimitado.  <i>Claridad:</i> facilidad de comprensión e interpretación.  <i>Comparabilidad:</i> utilidad para identificar similitudes y diferencias.  <i>Sustancia sobre forma:</i> reflejo de acuerdo con la realidad económica y no con la forma jurídica o legal.  <i>Importancia relativa:</i> no inclusión de datos escasamente significativos.</p>
<p><b>Fiabilidad:</b> expresar fielmente las características básicas de los hechos reflejados.</p>	<p><i>Imparcialidad:</i> intención de ser neutral y no poseer sesgos significativos.  <i>Objetividad:</i> no inclusión de criterios subjetivos.  <i>Verificabilidad:</i> susceptible de control y revisión internos y externos.  <i>Representación fiel:</i> concordancia entre la realidad y lo reflejado en cuentas.  <i>Prudencia:</i> inclusión de un razonable grado de precaución en las estimaciones.</p>
<p><b>Restricciones:</b> a la aplicación de la relevancia y fiabilidad en toda su extensión.</p>	<p><i>Oportunidad:</i> presentación de información en tiempo oportuno.  <i>Razonabilidad:</i> aproximación adecuada y suficiente a los hechos reflejados.  <i>Economicidad:</i> consideración del criterio coste-beneficio.</p>

FUENTE: elaboración propia.

- d) Con el fin de que puedan cumplir sus objetivos se enumeran dos *hipótesis básicas* que rigen la elaboración de la información financiera: **devengo y empresa en funcionamiento** (o gestión continuada).
- e) Posteriormente se definen los *elementos de los estados financieros*: activos, pasivos exigibles, fondos propios, gastos e ingresos (gastos e ingresos presupuestarios).
- f) En congruencia con las características cualitativas de la información financiera, se analizan los *criterios de reconocimiento* de los elementos de los estados financieros: posibilidad de beneficios económicos asociados al elemento (o vinculación a los objetivos y a la prestación de servicios), y fiabilidad en la medición del coste o valor.
- g) Por último, se analizan los *criterios de valoración* de los elementos que figuran en los estados financieros, contemplando cuatro posibilidades: coste histórico, coste de reposición, valor de realización y valor actual neto, en el marco de los criterios de mantenimiento del capital.



FUENTE: Marco Conceptual para la Información Financiera (2000).

### 2.6.2. El Marco Conceptual en la contabilidad pública.

Centrándonos en el ámbito de las Administraciones Públicas, los intentos actuales de normalización no representan un hecho aislado. Haciendo un simple memento histórico, podemos afirmar que toda reforma o redefinición del sistema que rige la contabilidad pública ha venido invariablemente precedida de una profunda reflexión sobre la posición del sector público en la realidad económica del momento.

Llegados a este punto, conviene remitirnos al referente conceptual que supuso la redacción a comienzos de la década de 1990 de los documentos de “Principios Contables Públicos” de la IGAE, como reacción a la promulgación en el ámbito empresarial de un nuevo PGC. A resultas de lo cual, se creó en el seno de la IGAE la “Comisión de Principios y Normas Contables Públicas”, con la misión de dotar a la contabilidad pública de un Marco Conceptual que contuviese los criterios básicos a partir de los cuales se desarrollasen nuevas reglas, obrando a modo de instrumento teórico-normativo que sirvió como referencia para la posterior modificación legislativa.

Dado que dichos documentos, cuya filosofía general ejerció a modo de “semilla” o “caldo de cultivo” para la promulgación del PGCP de 1994, se constituyen como el intento más reciente de confección de un Marco Conceptual para la contabilidad pública, dedicaremos nuestra atención a analizar la metodología seguida para su elaboración, con el propósito de ponerlo en comparación con la sistemática empleada en el reciente “Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas” (2001) publicado por AECA, al que más adelante nos referiremos.

Los Principios Contables Públicos siguieron en su elaboración una metodología similar a la adoptada en otras ramas de la disciplina contable. Esta metodología no es otra que la deductiva, que pretende mediante un itinerario lógico determinar los elementos básicos que han de inspirar y orientar el desarrollo de un adecuado conjunto de normas para la práctica contable en el sector público.

Dicho itinerario tiene, como punto de partida, el análisis y enunciado de los rasgos que definen el entorno jurídico y económico en el que opera la contabilidad pública, ya que la información

resultante ha de guardar necesariamente una congruencia con el medio en el que se desenvuelve. El paso siguiente consiste en la identificación de los destinatarios de la información contable, en la medida en que toda regla ha de orientarse a la satisfacción de las necesidades de los usuarios.

En base a ello, pueden inferirse los fines de la contabilidad pública para, a continuación, determinar las características de la misma, así como los requisitos que debe satisfacer para el adecuado cumplimiento de los fines a los que se orienta. La parada final de este itinerario es la derivación de un conjunto de reglas básicas denominadas “principios contables”, con referencia a los cuales se han de elaborar las normas.

Es, por tanto, el enunciado de estos 12 principios el núcleo que conforma el Marco Conceptual elaborado por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, a raíz de los cuales se planteó su desarrollo mediante un estudio de su aplicación a las principales rúbricas de la contabilidad.

El último intento de elaboración de un referente conceptual es el llevado a cabo en el año 2001 por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en su función de institución profesional emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados, que se adelanta mediante la publicación del “Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas” a la confección por parte de la IGAE de un Marco Conceptual inspirado en las bases e instrumentos teóricos contenidos en los pronunciamientos de la IFAC.

Con esta finalidad se constituyó la “Comisión de Principios de Contabilidad y Administración del Sector Público”, grupo de trabajo compuesto por expertos de la Administración, del Tribunal de Cuentas y académicos investigadores en contabilidad pública. En su elaboración se ha tomado como punto de referencia el ya citado documento sobre “Marco Conceptual para la Información Financiera” (1999), redactado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA, si bien introduciendo las modificaciones necesarias para adaptarlo a las peculiaridades de la actividad pública.

Este Marco Conceptual supone la definitiva asunción en la contabilidad pública del paradigma de utilidad de la información financiera, piedra angular sobre la que se sustenta el suministro de información financiera en el ámbito privado, como punto de arranque para llevar a cabo la modernización de sus sistemas contables. Este enfoque utilitarista orienta el contenido de los estados financieros hacia la satisfacción de las necesidades de sus usuarios, como instrumento útil para la toma de decisiones económicas.

Asimismo constituye, según dispone el párrafo 7, “el ámbito de referencia teórica dentro del que se irán desarrollando los diversos trabajos que den lugar a los futuros documentos elaborados por la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de AECA”.

Entremos ahora a evaluar si se aprecian novedades sustanciales al comparar las construcciones conceptuales erigidas por ambos Marcos Conceptuales. A este respecto, podemos afirmar que la diferencia fundamental que presenta la formulación teórica del Marco de AECA se refiere al olvido de los tradicionales principios contables que constituían el centro de gravedad de los documentos de “Principios Contables Públicos” de la IGAE. No obstante, si analizamos detenidamente el contenido de dicho Marco, observamos que la diferencia es más aparente que real, pues en sus sucesivos capítulos aparecen contenidos los principios, si bien sin aludir a los mismos con aquella denominación.

Esta “recolocación” de los principios contables busca, en palabras de Tua (2000b), una mayor coherencia lógica en el hilo argumental, es decir, en el itinerario lógico-deductivo seguido por el Marco. Se trata, más bien, de una cuestión de presentación y no de cambios sustanciales, pues el tratamiento dado a los principios contables en los respectivos Marcos de AECA se resume en los siguientes puntos:

- Los principios de empresa en funcionamiento (o gestión continuada) y de devengo permanecen en el texto bajo la denominación de “hipótesis básicas”.
- Los principios de uniformidad y prudencia se encuentran incluidos como características cualitativas de la información financiera.



- El principio de importancia relativa figura como umbral o punto de corte en el que comienza la relevancia.
- El precio de adquisición representa uno de los posibles criterios de valoración contemplados por el Marco.
- Los principios de correlación de ingresos y gastos, registro y afectación a la transacción se agrupan bajo la rúbrica de “criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros”.

PRINCIPIOS CONTABLES	MARCO CONCEPTUAL
Empresa en funcionamiento/gestión continuada.	Hipótesis básica.
Uniformidad.	Consecuencia de la característica cualitativa de comparabilidad.
Importancia relativa.	Característica cualitativa asociada a la relevancia.
Afectación a la transacción.	Criterios de reconocimiento.
Registro.	Criterios de reconocimiento.
Correlación e ingresos y gastos.	Criterios de reconocimiento.
Devengo.	Hipótesis básica.
Prudencia.	Característica cualitativa asociada a la fiabilidad.
Precio de adquisición.	Criterios de valoración.

FUENTE: Elaboración propia.

En definitiva, como se desprende de la tabla anterior, el actual Marco ha optado no por suprimir esas macrorreglas que representan los principios contables, sino que ha reformulado su inserción en la pirámide conceptual, haciéndolas depender en unos casos de las características cualitativas y en otros de las condiciones para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, adoptando dos de ellos (devengo y empresa en funcionamiento), en línea con las denominaciones actualmente adoptadas por la epistemología contable, la forma de hipótesis básicas.

Con ello se persigue una mayor vinculación en la consecución de los objetivos de la información financiera y, con ello, a la capacidad de servicio de la misma en relación con las necesidades de sus usuarios.

### 2.6.3. Marco Conceptual y normalización contable

Expuesto ya el valor que reviste la conceptualización de las premisas fundamentales de nuestra disciplina, nos detendremos en este apartado a considerar las implicaciones que acarrea la confección de un Marco Conceptual para el ámbito del sector público en el “*status quo*” establecido por el ordenamiento contable actual. Es decir, pretendemos analizar la interrelación entre dicho documento profesional y las normas de directa aplicación.

La normalización contable en España ha estado tradicionalmente marcada por un sesgo jurídico-formalista, en el que predominan las regulaciones taxativas “*ad hoc*” de principios y reglas contables a seguir en una amplia casuística de supuestos y escenarios económicos. Esta orientación le ha impedido dedicar la atención debida a los fundamentos conceptuales en que se sustenta la elaboración de información en nuestra disciplina, incurriendo por ello en frecuentes problemas de interpretación y aplicación a hechos distintos de los específicamente regulados en la normativa.

Echando la vista atrás, resulta chocante recordar los denodados intentos librados por los profesores universitarios encaminados a aleccionar a los alumnos de primer año de licenciatura, adentrándoles directamente y sin mayores preámbulos conceptuales en la metodología de registro de la tipología de operaciones y hechos económicos más característicos de la cotidianeidad empresarial, a saber: las compras y ventas, las nóminas, los préstamos, las subvenciones, las inversiones en acti-

vos fijos, etc. En la docencia actual se adolece del problema de adoctrinar en el manejo de la técnica de registro por partida doble, sin entrar en disquisiciones teóricas relativas a las raíces conceptuales de la contabilidad, que por supuesto las tiene y son dignas y merecedoras de atención pedagógica.

La posibilidad de disponer de un Marco Conceptual sería de gran utilidad en el campo de la docencia, pues hace explícitos los conceptos transmitidos a los alumnos, superando de este modo el error cometido de comenzar a “construir la casa por el tejado” sin disponer previamente de unos cimientos conceptuales que la sustenten.

Retomando el tema de la conexión entre el Marco Conceptual y las normas contables, dicha vinculación es destacada por Tua (1997) en un doble sentido: por una parte, como orientación para la elaboración de normas contables, como bien señala Gabás (1991, 19) es “una orientación básica para el organismo responsable de elaborar normas contables de obligado cumplimiento”; y por otra parte, como instrumento para la aplicación de dichas normas contables.

En la introducción del Marco se dispone que “la Asociación pretende con esta declaración contribuir a la normalización de la contabilidad pública en nuestro país, facilitando no sólo a sus asociados, sino al experto contable en general, lo que entendemos puede ser un útil instrumento de trabajo”. Así pues, parece que en el ánimo de los miembros de la Comisión de Principios de Contabilidad y Administración del Sector Público está que la emisión de dicho Marco oriente la modificación futura del PGCP.

Esta presunción se apoya, en opinión de Corona (2000), en el hecho de que en la elaboración de normas por el ICAC y por la IGAE se han tenido en cuenta, si bien de forma implícita, los documentos sobre principios contables de AECA y, de modo expreso, las Normas Internacionales de Contabilidad del IASB. Por ello, es factible pensar que este nuevo pronunciamiento será asimismo considerado en la promulgación de normas de contabilidad pública por la IGAE. Se trata, por tanto, de una eficacia indirecta en cuanto que el documento marco es publicado por una institución distinta de la que ejercita la potestad normalizadora.

Esa es la postura que se desprende de la lectura del “Libro Blanco”, cuando en su capítulo 5 resalta la conveniencia de incorporar en nuestro ordenamiento contable un Marco Conceptual que constituya el soporte doctrinal y teórico de la normativa contable, de tal forma que inspire las reglas concretas de valoración y presentación de la información, al menos por las siguientes razones:

1. La vertiente sustantiva del ordenamiento contable español debe potenciarse aún más como medio de garantizar la protección de los intereses tutelados por la información financiera.
2. Antes de la armonización de las normas es necesaria la armonización de los conceptos subyacentes, de modo que se requiere aprehender los puntos básicos contenidos en el Marco como medio de asegurar la adecuada congruencia entre las normas contables y los elementos que las sirven de base.
3. La incorporación al ordenamiento jurídico de los elementos conceptuales del Marco otorgaría mayor rigor y coherencia a la reforma emprendida.

Consecuencia de estos argumentos se recomienda en el capítulo 10 del “Libro Blanco”, por un lado, la modificación parcial del Código de Comercio, y, por otro lado, la inclusión en la Parte Primera del PGC de un Marco Conceptual en sustitución de los principios contables.

En concreto, se propone que nuestra máxima norma mercantil:

- Contemple los objetivos de las cuentas anuales al servicio de la satisfacción de las necesidades de sus usuarios.
- Tenga en cuenta las características cualitativas de relevancia y fiabilidad exigibles a la información financiera.

- Reformule las definiciones de los principios contables, introduciendo algunas modificaciones en ellas, al objeto de reconducirlas al contenido del Marco Conceptual.
- Introduzca la definición de los elementos esenciales de la información contable: activos, pasivos, fondos propios, gastos e ingresos.
- Aluda a los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros.
- Haga posible la utilización del valor razonable en determinadas partidas.
- Elimine el carácter preferencial del principio de prudencia, que debe estar subordinado a la característica cualitativa de fiabilidad.
- Busque la mayor sintonía posible entre los términos utilizados en el ordenamiento y los utilizados por la doctrina y la práctica contable, derivados del Marco Conceptual.

No obstante, y a falta de su definitiva inserción en el derecho contable positivo, cabe plantearse la posición que ocuparían estas normas profesionales en el sistema de fuentes del ordenamiento contable. En opinión de Tua (1985a), “deberían equipararse a usos mercantiles, como fuente supletoria del derecho escrito”, es decir, que ante la existencia de lagunas normativas, por no existir regulación en una determinada materia ni ser posible la aplicación analógica de otras normas, se apliquen esos pronunciamientos profesionales.

### **3. EL PRINCIPIO DE DEVENGO EN LA GESTIÓN PÚBLICA**

La nueva concepción de la gestión pública que se está extendiendo en las Administraciones Públicas de los países de nuestro entorno, a la que ya hemos aludido en el apartado 2.1, supone una serie de reformas administrativas encaminadas hacia la adopción de decisiones descentralizadas, la introducción de mecanismos competitivos y de mercado en las actuaciones públicas, la incorporación de técnicas de gestión empresarial procedentes del ámbito privado y la fijación de medidas explícitas sobre objetivos, resultados, rendimientos, costes e impacto social (Utrilla, 1996).

Así pues, este nuevo gerencialismo público pone el énfasis en el establecimiento de metas, con seguimiento de su grado de consecución, lo que requiere la implantación de sistemas de presupuestación por objetivos e indicadores que permitan la evaluación de la actividad pública. No en vano manifiesta Lüder (1994) que el gerencialismo va a contribuir decisivamente a la instauración de la cultura de control.

La reforma de las técnicas contables y presupuestarias y de funcionamiento general de los procedimientos de gestión de las Administraciones Públicas constituye un elemento esencial para una gestión pública eficiente. Para desarrollar estos sistemas de presupuestación es preciso disponer de instrumentos contables adecuados, no exclusivamente orientados hacia la rendición de cuentas ante los órganos de control internos y externos, sino también hacia la propia gestión interna, así como de modelos de contabilidad analítica que permitan analizar el coste de prestación de los servicios públicos y tomar decisiones relativas a la organización y gestión de las mismas.

La definición de nuevos fines para la contabilidad pública, en congruencia con el paradigma de utilidad, próximos a los existentes en la contabilidad empresarial, ha traído como consecuencia el diseño de unos estados contables similares, con objeto de proporcionar una imagen más ajustada a la realidad económico-financiera de la entidad, más útil para la gestión y más fácilmente interpretable por los usuarios externos (Pina, 1996).



A este respecto se han producido diversas iniciativas tendentes a convertir la contabilidad pública tradicional basada en el principio de caja y la partida simple, en un sistema de información para la gestión basado en la partida doble que, además de rendir cuentas sobre la ejecución del presupuesto y el control de legalidad, facilite información útil para la toma de decisiones de un amplio colectivo de usuarios. Es en este contexto en el que las propuestas de incorporación del devengo completo a los presupuestos públicos pueden tener cabida.

### 3.1. Principio de caja vs principio de devengo

Pero previamente a abordar dichas propuestas actuales, hagamos un inciso referente a la evolución de la dicotomía “principio de caja vs principio de devengo” en contabilidad pública.

Tradicionalmente los sistemas contables públicos se han caracterizado por un método cameralista basado en la utilización del **principio de caja**, que atiende a la hora de imputar una determinada transacción al momento en que se produce el cobro o pago consecuencia de la misma. Este criterio puede resultar útil para proporcionar un seguimiento de las variables financieras conectadas con la tesorería, pero no para el resto de recursos económicos y fuentes de financiación (Montesinos, 1996).

En opinión de Vela (1992, 272-273), la aplicación de este principio presenta serios inconvenientes, sobre todo considerando que, al reconocer las transacciones sólo cuando se ve afectada la tesorería, no figura registrado movimiento alguno de las cuentas a cobrar/pagar, con lo que no se refleja fielmente la situación financiera de la entidad. No obstante, algunos autores como Rutherford (1983) defienden la aplicación de dicho criterio en contabilidad pública atendiendo a su simplicidad.

Dejar al margen del sistema de información todos los activos y pasivos diferentes a la tesorería y sus variaciones supone limitar sustancialmente la eficacia de dicho sistema para ayudar a la adopción de decisiones económicas. Por ello ha ido cada vez haciéndose más patente la insuficiencia del criterio de caja y la necesidad de desplazar el énfasis de los criterios contables desde los flujos financieros hacia los flujos económicos.

En la actualidad, dada la nueva perspectiva de suministro de información útil para la toma de decisiones de gestión derivada de la adopción del paradigma de utilidad, no es defendible la aplicación del principio de caja a la contabilidad pública, lo que no es óbice para que se recurra al mismo para registrar determinadas transacciones debido a la dificultad de su reconocimiento según devengo. Así, se han acuñado conceptos intermedios como el **criterio de caja modificado**, que incluye además de la tesorería los derechos y obligaciones reconocidos a corto plazo; o el **criterio de devengo modificado**, de acuerdo con el cual los ingresos deben reconocerse en el momento en que resulten medibles y los gastos según un criterio de devengo en el ejercicio en que se genera la obligación.

Para Herbert, Killough y Steiss (1987), “en lo que a los ingresos se refiere, el criterio de devengo modificado opera en primer lugar como un criterio de caja, excepto en los casos de partidas que sí son susceptibles de ser reconocidas mediante el devengo”.

La aplicación del principio de devengo completo en contabilidad pública ha sido recomendada repetidamente por numerosos autores y organismos normalizadores. En este sentido, para Montesinos (1996) parece llegado el momento de cambiar el enfoque global del modelo informativo contable desde el criterio de caja al criterio de devengo, con lo que se logrará una equiparación de los principios contables públicos con los principios generalmente aceptados (PCGA), desarrollados en el ámbito empresarial.

La implantación del criterio de devengo posibilita introducir en el modelo informativo contable todas las magnitudes referentes a los recursos económicos gestionados por las Administraciones Públicas, sin limitar el criterio de reconocimiento a las magnitudes financieras. Otro de los aspectos que contribuyen a adoptar decididamente la opción del devengo en la contabilidad pública ha sido, siguiendo igualmente a Montesinos (1996), la introducción del devengo completo en la Contabi-



lidad Nacional a través del SEC-95. Este paso supone una mayor necesidad de datos microeconómicos que estén elaborados de acuerdo con el criterio de devengo.

La aplicación del principio de devengo completo en la contabilidad pública presenta indudables ventajas, pero tampoco se encuentra exento de limitaciones. El estudio n.º 11 del Comité del Sector Público de la IFAC, que se titula “*Government Financial Reporting*” (2000c), dedica su parte III al análisis de las fortalezas y debilidades que supone el empleo del criterio de devengo en la contabilidad pública, exponiendo asimismo las razones esgrimidas por diferentes países para adoptar dicho criterio.

En concreto, se indica que en un contexto de devengo la información contable pública permite a los usuarios de la misma:

- Evaluar la actuación, posición financiera y flujos de caja de la entidad.
- Evaluar la conformidad de la entidad con los presupuestos elaborados según el criterio de devengo.
- Tomar decisiones sobre la necesidad de recursos financieros o emprender negocios con la entidad.

### **3.2. El devengo en el panorama internacional**

En este apartado analizaremos el nivel de implantación del principio de devengo existente en las Administraciones Públicas de los países de nuestro contexto económico, en comparación con el sistema contable público vigente en España. A estos efectos, resulta útil el enunciado de las etapas que Pina (1996) distingue en el proceso de modernización de la contabilidad pública tradicional de los países de la UE:

1. La primera comienza con la implantación de un sistema de contabilidad financiera por partida doble y la elaboración de unos estados contables aplicando un criterio de devengo modificado.
2. La segunda se caracteriza por el énfasis en la implantación del principio de devengo completo en la contabilidad pública financiera.
3. La tercera etapa introduce la consolidación de cuentas de las entidades públicas.
4. La cuarta etapa (última hasta el momento) viene representada por la extensión del principio de devengo al presupuesto público.

Respecto a la situación actual que presenta la contabilidad de los países de la UE, resulta ineludible acudir a los distintos estudios desarrollados por el profesor alemán Klaus Lüder (1997) quien, en función del nivel de implantación del devengo, establece la siguiente clasificación:

- a) Países que se mantienen en una contabilidad presupuestaria elaborada con criterio de caja (Alemania).
- b) Países que elaboran una contabilidad financiera basada en un criterio de caja, si bien presentan estados contables similares a los de las empresas en función del principio de devengo (Italia).
- c) Países que mantienen dos sistemas contables: una contabilidad financiera elaborada con criterio de devengo y una contabilidad presupuestaria basada en el principio de caja más o menos modificado (España, Bélgica, Finlandia).
- d) Países que aplican el principio de devengo a la contabilidad financiera y presupuestaria (Francia a nivel local).

Fuera de la UE es de destacar el caso de Nueva Zelanda, que a mediados de los años 80 inició una serie de profundas reformas encaminadas hacia el modelo de “Nueva Gestión Pública”, lo que ha convertido a dicho país en el espejo en el que deben contemplarse los países que deseen acometer reformas de su sector público. A raíz de la promulgación en 1994 de la Ley de Responsabilidad Fiscal y la consiguiente actualización de la Ley de Finanzas Públicas, existe la obligación de elaborar los presupuestos públicos de acuerdo con el principio de devengo.

Por otro lado, respecto al grado de implantación del devengo, es interesante el análisis efectuado por los profesores Montesinos, Pina, Torres y Vela (1998), en el que se comparan los principios y prácticas contables públicas en diferentes países de la OCDE. En el desarrollo de este trabajo, basado en la metodología *cluster*, se aborda desde una perspectiva empírica el estudio de los procedimientos y características de los sistemas contables públicos, en el ámbito central, regional y local.

Las *principales conclusiones* alcanzadas en el análisis fueron las que se exponen a continuación:

En primer lugar, en más del 78% de los países existen publicados principios contables para la elaboración y presentación de la información económico-financiera pública.

Con una frecuencia en torno al 60% las entidades de los países seleccionados afirman aplicar el principio de devengo, frente a un 25% que manifiestan no emplearlo. El principio no rige para las administraciones centrales de Japón y Dinamarca, ni tampoco se aplica a entidades públicas regionales y locales de Alemania, Austria, Japón, Suecia, Noruega, Bélgica y Holanda.

A pesar del amplio porcentaje de países que manifiestan contabilizar sus operaciones con arreglo al criterio de devengo, en la práctica su implantación se encuentra en curso en algunos de ellos. Como elementos más representativos del grado de implantación del devengo se han seleccionado los siguientes:

- Inmovilizado no financiero: se observa que algunos países, que reconocen aplicar el principio de devengo, no contemplan la contabilización del inmovilizado atendiendo a la corriente económica, sino a la financiera.
- Amortizaciones y provisiones: hay países que no amortizan a nivel central, como Francia o Canadá, o a nivel regional, como EEUU, Alemania o España.
- Pensiones y pasivos contingentes (provisiones para responsabilidades u otros riesgos): la práctica totalidad de los países aplican el devengo en la contabilización de riesgos potenciales o en el tratamiento de pensiones.

En cuanto a la situación existente en nuestro país, el modelo de contabilidad pública vigente en España es, sin duda, uno de los más avanzados en el panorama internacional e incorpora ampliamente el principio de devengo, si bien dicha incorporación se limita a los estados económico-patrimoniales. El presupuesto obedece, por el contrario, a un criterio de caja modificado, dado que incorpora derechos y obligaciones reconocidas a corto plazo.

Algunos autores como Montesinos (1996) y Lüder (1997) abogan a favor de la introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos, de modo que en ellos se registren los ingresos y gastos desde una perspectiva económica y no financiera.

En un artículo titulado “La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales” (1996), el profesor Montesinos se plantea si no es el momento de cambiar el enfoque global del modelo informativo contable desde el criterio de caja al de devengo, de cara a suministrar información útil para la adopción de decisiones de gestión microeconómica de entidades públicas. La implantación del criterio de devengo supone introducir en los



presupuestos públicos todas las magnitudes referentes a los recursos económicos gestionados por las entidades y sus fuentes de financiación, sin limitar el criterio de reconocimiento a las magnitudes financieras.

Dicho autor propone dar un paso más hacia la definitiva casación de las contabilidades presupuestaria y económico-patrimonial, mediante la introducción del devengo en los presupuestos. En la búsqueda de una homogeneización del resultado, como indicador de la imagen fiel de la entidad, resulta imprescindible que la contabilidad presupuestaria adopte los instrumentos de la contabilidad patrimonial, en especial el principio de devengo (Viñas, 2002).

En opinión de Lüder (1997), el desarrollo de principios de contabilidad generalmente aceptados para el sector público no debe ser confinado a la contabilidad financiera, pues la contabilidad presupuestaria también ha de ser tenida en consideración. Así, presupuestación y contabilidad han de ser compatibles, lo que significa que la contabilidad sobre la base del devengo en las Administraciones Públicas requiere un presupuesto elaborado con idénticos criterios, pues de otro modo la contabilidad confeccionada en base a criterios económicos y no financieros nunca tendrá relevancia en las decisiones de los gestores públicos.

La implantación del devengo en el presupuesto supone abandonar la concepción de dicho estado como instrumento que informa exclusivamente de los fondos disponibles para acometer determinados gastos, pasando a considerarlo un auténtico instrumento de gestión.

Sin embargo no todas las opiniones vertidas abogan tan decididamente a favor de la introducción del devengo, también es posible encontrar posiciones más conservadoras. Así, Utrilla (1996) considera que “la aplicación plena del principio de devengo en la elaboración y ejecución de los presupuestos estatales puede suponer un esfuerzo administrativo importante que no sea compensado plenamente por las ganancias reales de eficiencia conseguidas”. Añadiendo, no obstante, la conveniencia de su aplicación parcial a organismos y actividades concretas en una primera etapa experimental de introducción.

En definitiva, aunque el modelo de contabilidad pública español se encuentra entre los más avanzados, queda todavía mucho camino por recorrer, especialmente en cuanto a la aplicación real de las normas por parte de todas las entidades (deficiencias de implantación del PGCP en Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales), la utilización de un devengo completo o el desarrollo de contabilidades de costes.

#### 4. CUENTA DE RESULTADOS

Hasta este momento hemos venido defendiendo la aplicación del principio de devengo en contabilidad pública desde el punto de vista de los objetivos de la información contable, orientados a ofrecer una imagen fiel acerca de la posición financiera de la entidad. En este apartado introducimos la figura fundamental del **Resultado Contable**, para cuya obtención se emplea el principio de devengo en el reconocimiento de ingresos y gastos.

Entre las conclusiones alcanzadas por la Comisión de Expertos encargada de la redacción del “Libro Blanco” se señalaba que el contenido de la actual Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial no responde a las necesidades de los usuarios de la información contable pública, dirigidas a tomar razón de la gestión desarrollada por las entidades públicas. Esta conciencia general de que la información que proporciona la Cuenta de Resultados en el ámbito público, tal y como está concebida en el actual PGCP, no satisface plenamente las demandas de información relativas a la actuación desarrollada por la entidad en el ejercicio, nos lleva a examinar en este apartado:

- a) En primer lugar, la naturaleza que reviste la figura del Resultado Contable en las entidades públicas, en relación a las empresas privadas.
- b) En segundo lugar, la formulación idónea de la Cuenta de Resultados, de forma que se potencie su utilidad como instrumento que ponga de manifiesto la eficiencia y rendimiento alcanzados en la prestación de servicios.
- c) Por último, la necesidad de introducción de indicadores de gestión que ejerzan un papel complementario a la Cuenta de Resultados en el análisis de la actividad pública.

#### 4.1. Naturaleza de la cuenta de resultados en el ámbito público

A la vista de la creciente importancia adquirida por el sector público en la economía de nuestro país, perceptible mediante el crecimiento espectacular del peso del gasto llevado a cabo por las Administraciones Públicas en el total del PIB, la medición de su actividad precisa de instrumentos que permitan evaluar la eficacia y eficiencia de la gestión realizada.

La contabilidad pública orienta su punto de mira hacia el estudio del Sistema de Circulación Económica del Sector Público, poniendo hincapié en la adecuada medición de las variables económicas relevantes, que posibilitan evaluar el desempeño de su actividad, la gestión eficiente de los recursos públicos y el grado de cumplimiento de los objetivos marcados. De ahí que en los últimos años hayamos asistido a una proliferación de trabajos de investigación y artículos de opinión aparecidos en revistas contables que versan acerca del análisis y control de la actividad pública y el uso de indicadores de gestión.

En el ámbito empresarial la medida de la actividad desarrollada durante un ejercicio económico viene proporcionada por la *Cuenta de Resultados*, cuya finalidad es la de establecer la cifra del excedente periódico del negocio. Siguiendo a Bolufer y Giménez (1999, 160), la cifra de beneficios o pérdidas tiene una enorme trascendencia para las empresas, pues se constituye en la base para el cálculo de la rentabilidad de la actividad y de la gestión, sirve de referencia para la política de dividendos, informa a terceros sobre la capacidad de generación de recursos y se toma como elemento de partida para el cálculo del Impuesto sobre Sociedades.

A la hora de emprender la reforma de la contabilidad pública en España hubo una apuesta decidida por armonizar hasta donde fuera posible la contabilidad pública con la contabilidad empresarial, si bien las actividades y operaciones específicas que desarrollan las entidades públicas han condicionado la regulación de la información contable a suministrar respecto a la de las empresas. Así, el PGCP del año 1994 se elaboró tomando como clara guía de referencia el PGC de 1990 para la empresa privada, al menos en lo que a contabilidad patrimonial se refiere, por lo que los modelos de cuentas anuales, los principios contables y las normas de valoración no difieren, esencialmente, de los contemplados en este último. Este mimetismo no ha estado exento de numerosas críticas, que plantearon la validez y utilidad del modelo contable en las Administraciones Públicas.

Resulta evidente que no se puede extrapolar la utilidad que tiene la Cuenta de pérdidas y ganancias en las empresas al ámbito público, pues la idea de beneficio carece de sentido y no puede erigirse en indicador de la gestión de entidades que carecen de fines lucrativos. Mientras que en las empresas el excedente encarna el grado de consecución de sus objetivos (creación de riqueza) y la eficiencia alcanzada en su gestión, en los entes públicos dicha magnitud no puede ser catalogada de esa manera, ya que persiguen objetivos de prestación de servicios públicos y de asignación de recursos.

Por este motivo, se consideró en el PGCP que el saldo de la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial expresaba más los conceptos de "ahorro" y "desahorro", en el sentido de variación de los fondos propios producida como consecuencia de las operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria (IGAE, 1994, 177). Desde este punto de vista, para Anthony (1980, 87) la Cuenta expresa el grado de realización de la actividad de prestación de servicios públi-

cos y de redistribución de la renta dentro de las posibilidades económicas que posibilitan sus ingresos. Vemos, pues, como dicho autor identifica el concepto de resultado a la capacidad de la entidad para vivir dentro de sus posibilidades.

Otros autores, como Henke (1987, 20), han utilizado el término “equidad intergeneracional” para justificar la existencia de beneficio en las entidades públicas, señalando al respecto que “la Cuenta de Resultados debería mostrar en qué medida los contribuyentes de cada periodo han soportado el coste de los servicios prestados”. En consecuencia, pretende facilitar información sobre si los ingresos han sido suficientes para financiar los gastos del ejercicio, o bien se están acometiendo gastos que habrán de ser sufragados por las futuras generaciones.

Para Pina (1994) el problema que presenta la actual concepción de la Cuenta de Resultados no reside en la carencia de significado de los términos de “ahorro” o “desahorro” en el ámbito público, sino en que dichas magnitudes no proporcionan información útil en una doble dirección: ni para el proceso de gestión, pues la labor de los gestores de las entidades públicas no es evaluada en función de lo que ahorren sino por su actuación (“*performance*”) en la consecución de los objetivos que tienen asignados, ni a nivel externo, pues los usuarios están más preocupados por otros aspectos relacionados con la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios.

En resumen, podemos concluir que la Cuenta de Resultados reviste un alcance muy distinto en el ámbito público en relación al privado, presentando para los autores Bolufer y Giménez (1999, 162-163) las siguientes limitaciones:

- La falta de significación de los resultados parciales (mensuales, trimestrales, etc.), debido a la falta de correlación entre los ingresos y gastos hasta el fin del ejercicio.
- La clasificación de los gastos en función de su naturaleza no proporciona información válida para la gestión.

#### 4.2. Estructura y contenido de la cuenta de resultados

Detrás del Marco Conceptual, o bien derivado del mismo, hay un cambio radical de la idea de resultado. El resultado realizado tradicional, que contempla gastos e ingresos del ejercicio, así como las pérdidas experimentadas por los elementos patrimoniales y las ganancias, si bien estas últimas en la medida en que estén realizadas por medio de operaciones de enajenación, es reemplazado por un concepto de *resultado total*, que engloba gastos e ingresos del ejercicio junto con las plusvalías y minusvalías experimentadas en los elementos de activo y pasivo, estén o no realizadas (Tua 2002b).

Como consecuencia de este nuevo concepto de resultado, se ha de reformular la presentación actual de la Cuenta de Resultados, de modo que adopte la *forma de estado* en el que se desglosen por escalones los sucesivos márgenes que configuran el resultado. En dicho estado se muestra no sólo la generación del resultado tradicional del ejercicio, sino también el resto de los *cambios en el patrimonio neto* que tienen como origen plusvalías y minusvalías no realizadas, cambios en las prácticas contables, partidas de ejercicios anteriores y otros movimientos que modifican los fondos propios y no son producto de operaciones con los propietarios.

Con ello aumenta el valor informativo de este documento en la medida en que el modelo en forma de estado es más expresivo desde una perspectiva de análisis que el modelo de cuenta. En esta línea, el “Libro Blanco” recomienda que aparezcan subtotaletes que representen los resultados de explotación (o de las operaciones), así como los resultados financieros, los resultados de las actividades ordinarias, los resultados extraordinarios y el resultado neto del ejercicio.

En cualquier caso, el citado concepto de resultado total no implica que éste sea íntegramente repartible, por lo que en este punto el ordenamiento español, en palabras de Tua (2002b), “debe aquilatar sus precauciones para seguir conservando sus mecanismos de protección patrimonial”.

En el “Libro Blanco” se señala que, en la aplicación de las NIC/NIIF se producen, con respecto a la noción de resultado empresarial manejada por la normativa española, dos importantes variaciones relativas a la determinación de la cifra de beneficio: por un lado, la imputación de las variaciones de valor de los activos y pasivos llevados al valor razonable y, por otro, el concepto de resultados extraordinarios.

Respecto a la primera cuestión, como consecuencia de la aplicación del valor razonable, y suponiendo que las variaciones originadas por la utilización de este criterio no se imputen a resultados sino que pasen a formar parte directamente del patrimonio neto, surgen importantes modificaciones en las cuentas de fondos propios que no quedan reflejadas en la Cuenta de Resultados, lo que puede ir en contra de la necesaria transparencia en la información financiera de las empresas.

En este caso, nos encontraríamos con dos formas de variación de los fondos propios, según hayan pasado o no por resultados. Se presume que sólo están realizadas las partidas que formen parte del beneficio o pérdida del ejercicio, mientras que los que se llevan directamente al patrimonio neto son meros cambios de valor en espera de su realización definitiva. Para resolver esta cuestión la Comisión de Expertos propone un nuevo estado contable que informe de los cambios totales en el patrimonio neto que no procedan de operaciones con los accionistas, al que se ha denominado resultado total.

Dado el profundo arraigo que tiene en las empresas españolas la magnitud del beneficio neto como indicativo del excedente financiero del que pueden disponer los accionistas en sus decisiones sobre dividendos, la Comisión formula dos recomendaciones a la hora de confeccionar el estado de resultado total:

1. Que en todo caso quede constancia de la cifra de beneficio realizable.
2. Que las variaciones de todas las cuentas de fondos propios sean objeto de información específica, a través de un estado de cambios en el patrimonio neto.

La segunda de las cuestiones hace referencia al tratamiento otorgado por las NIIF a las operaciones extraordinarias, que quedan relegadas a casos marginales y poco frecuentes. Tanto la IAS n.º 8 como la IPSAS n.º 3 (2000b), prescriben tres condiciones para la consideración de una partida de ingresos o gastos como extraordinaria:

- 1) Que se trate de operaciones claramente diferentes a las actividades ordinarias de la entidad.
- 2) Que dichas operaciones no vayan previsiblemente a repetirse en el futuro inmediato.
- 3) Que sean operaciones sobre las que la entidad carece, en general, de capacidad alguna de control o influencia.

A este respecto, los ejemplos que proporcionan las propias NIIF (expropiación de activos o terremoto) reflejan claramente que se trata de actividades muy distintas de las habituales de la empresa. En consecuencia, las NIIF no consideran incluidas dentro de los resultados extraordinarios multitud de operaciones que en nuestro ordenamiento contable se separan de los resultados ordinarios o de la actividad, a saber: enajenación de inmovilizado, venta de valores mobiliarios, gastos de reestructuración, cambio en las prácticas contables, partidas procedentes de ejercicios anteriores, etc.

Finalmente, se señala que la presentación de la naturaleza e importe de cada una de estas partidas extraordinarias puede realizarse bien en la Cuenta de Resultados, separadas del excedente o déficit de las actividades ordinarias, o bien mediante notas en los estados financieros, en cuyo caso debe constar en el cuerpo de la Cuenta de Resultados el importe total que representan las operaciones extraordinarias.



Con respecto a la contabilidad pública, hemos de recordar que el actual formato de la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial contenido en el PGCP presenta los ingresos y gastos clasificados atendiendo a su naturaleza económica, manteniendo un claro paralelismo con el modelo establecido para el caso empresarial, si bien en el ámbito público dicho documento debería presentar una información más relevante para la evaluación de la gestión. Por ello en el presente trabajo se propone una presentación alternativa a la que ofrece la normativa vigente de la Cuenta de Resultados de las Administraciones Públicas, de modo que se presenten los gastos según la *función o actividad* a la que van destinados.

Esta posibilidad ya la recoge la IPSAS n.º 1 (2000a) que trata de la presentación de los estados financieros. Dicho pronunciamiento dispone que la información mínima que debe incluir el "Estado de Desempeño Financiero" (*Statement of Financial Performance*) ha de referirse a las siguientes cantidades:

- a) Ingresos de actividades operativas.
- b) Excedente o déficit de las actividades operativas.
- c) Costes financieros.
- d) Participación en el excedente o déficit de empresas asociadas y del grupo.
- e) Excedente o déficit de las actividades ordinarias.
- f) Partidas extraordinarias.
- g) Participación minoritaria en el excedente o déficit neto.
- h) Excedente o déficit neto del periodo.

La entidad debe presentar un desglose de los ingresos totales en función de sus actividades, así como un análisis de los gastos empleando una clasificación basada bien en la naturaleza del gasto, o bien en su función dentro de la entidad.

El primer análisis se denomina *método de la naturaleza del gasto*, según el cual dichas partidas se agrupan atendiendo a su naturaleza (v.gr. compras de materiales, sueldos y salarios, depreciación, etc.), sin atender a las funciones de la entidad.

Por otro lado, el segundo análisis se basa en el *método funcional de clasificación de gastos*, que presenta dichas partidas en función del programa o finalidad que persiguen.

De acuerdo con estas directrices marcadas por las IPSAS, opinamos que la presentación analítica de la Cuenta de Resultados es la que proporciona una información más relevante y útil al proceso decisorio, dado que permite la agrupación de los gastos e ingresos generados en cada una de las actividades desempeñadas por la entidad.

Por ello, se propone una estructura que se separa del formato tradicional en forma de cuenta para optar, en su lugar, por una formulación a modo de estado, en el que figuren escalonados por márgenes de excedente o déficit los diferentes componentes del ahorro o desahorro generado por las entidades públicas. En nuestro análisis hemos partido del formato de Cuenta de Resultados diseñado por Campos, Norberto, Fernández y Zornoza (2002) para el sistema contributivo de las pensiones de la Seguridad Social, el cual, dejando al margen las especificidades propias que lo diferencian del resto del sector público, hemos adaptado al conjunto de las Administraciones Públicas. En concreto, la Cuenta de Resultados propuesta debe informar, al menos, acerca de los siguientes segmentos:

- 1) En el primer escalón, el excedente o déficit de la actividad ordinaria, diferenciando dentro del mismo el correspondiente a cada uno de los programas o funciones a que se dedique la entidad.



- 2) En el segundo escalón, el coste de funcionamiento, integrado por los gastos operativos y las dotaciones a la amortización de los elementos de inmovilizado.
- 3) En el tercer escalón, el excedente o déficit neto de la actividad ordinaria, que se obtendría por diferencia de los dos anteriores.
- 4) En el cuarto escalón, el resultado financiero, que resulta de agregar los ingresos y gastos financieros, las plusvalías o minusvalías generadas por la enajenación de la cartera de valores y la variación de la provisión para depreciación de activos financieros.
- 5) En el quinto escalón, el resultado extraordinario, obtenido de la confrontación de los ingresos y gastos extraordinarios, teniendo presente la restringida consideración atribuida a las partidas extraordinarias por las IPSAS.
- 6) En cuanto al sexto y último escalón, refleja el excedente o déficit total, que resulta de la agregación de los escalones tercero, cuarto y quinto.

Con este formato se facilita a los usuarios de la información contable pública datos relativos a la descomposición del resultado positivo o negativo de las Administraciones Públicas en sus principales líneas de actividad y fuentes de generación de excedente, posibilitando la realización de controles sobre la eficacia y eficiencia de la gestión de los fondos públicos.

#### 4.3. Indicadores de medios y logros

Como ya se ha puesto de manifiesto, en el ámbito empresarial el objetivo perseguido con la actividad mercantil es la *obtención de ingresos*, para lo cual se deben acometer determinados gastos, obteniendo el beneficio final como la diferencia entre ambos flujos de ingresos y gastos. Por el contrario, en el ámbito de las Administraciones Públicas el objetivo que persiguen con su actividad de prestación de servicios es la *realización de gastos*, y para ello requieren ingresos que los financien.

Como consecuencia de ello, en los círculos de investigación en torno a la contabilidad pública se está afianzando la opinión, en alineación con las tendencias reformistas vertidas por los organismos internacionales, de abogar por la conveniencia de perfeccionar la estructura y presentación de los componentes que integran la actual Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, de modo que proporcione información de gestión más acorde con la actividad propia de los entes públicos.

Al desechar el resultado económico-patrimonial como indicador válido y útil para la evaluación de la gestión de las Administraciones Públicas, se plantea la imperiosa necesidad de complementar su contribución informativa mediante el empleo de indicadores relevantes acerca del cumplimiento de los objetivos de la organización.

Dado que el carácter no lucrativo de la actividad pública invalida la cifra del beneficio como medida representativa de la eficacia y eficiencia alcanzada en la prestación de los servicios públicos o en la correcta administración de los recursos disponibles, es indispensable recurrir a los **indicadores de medios y logros**. La introducción de herramientas informativas, tales como los indicadores de gestión, a manera de complementos a la información proporcionada por el presupuesto y la contabilidad financiera, representa una manifestación de la cada vez más extendida utilización de técnicas privadas en el ámbito público.

Los indicadores pueden definirse, siguiendo a García Sánchez (2002), como aquellas variables cuantitativas que pretenden medir de forma aproximada la intensidad de un hecho al que dicha magnitud se orientó en su diseño. En su aplicación a la evaluación de la actividad pública, dichos indicadores suministran información en relación al rendimiento obtenido en la prestación de los servicios públicos y el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos para cubrir las necesidades sociales.

Su utilidad radica en el hecho de que ayudan a detectar los programas o servicios públicos que obtienen niveles de eficiencia o calidad inferiores a los considerados medios o estándares, o mediante la comparación con los correspondientes a otras entidades similares ("*benchmarking*"). Con el establecimiento de una batería de indicadores común para todas las Administraciones Públicas se posibilitaría la creación de bases de datos útiles para efectuar comparaciones inter-periodo e inter-administración, facilitando la divulgación de las mejores prácticas.

Si bien no todo son ventajas, pues también pueden apuntarse una serie de inconvenientes, entre los que destacan la posibilidad de que los gestores falseen la información que se publicaría anualmente para mostrar unos resultados de su gestión más favorables, o la resistencia a su divulgación para que no queden retratados los niveles de eficiencia alcanzados.

Respecto al contenido de los indicadores de medios y logros, su elaboración ofrece una amplia gama de posibilidades dependiendo de lo que se pretenda medir; sin embargo, choca con la dificultad de seleccionar los más representativos de la actividad estudiada. Así, sintetizando las clasificaciones propuestas por diversos autores, procederemos a agrupar los mismos en *indicadores primarios e indicadores secundarios* (Ramón Jiménez, 1987, 196; Torres Pradas, 2002, 168). En un tercer nivel, algunos estudios sitúan las relaciones funcionales o modelos, que pueden ser utilizados de forma complementaria a los anteriores en la medición y análisis del sector público.

1. Dentro de los indicadores primarios se incluyen los indicadores de inputs, outputs y outcomes, indicadores presupuestarios y contables, de organización, sociales, de entorno y de impacto, e indicadores de economía, eficiencia y eficacia.
2. Los indicadores secundarios o ratios resultan de la combinación de dos indicadores primarios.

Finalmente, señalar que entre los indicadores de tercer nivel destaca el "Data Envelopment Analysis" (DEA), que pueden ayudar a identificar puntos débiles que sirvan de referencia para orientar una auditoría operativa posterior.

Actualmente entre la información que rinden las Administraciones Públicas en sus cuentas anuales no se incluyen indicadores sobre la gestión realizada, debido en gran medida a la dificultad que existe para la normalización de dichos indicadores en la normativa que regula el contenido de las cuentas anuales. En un reciente artículo, García Sánchez (2002) diserta acerca de la conveniencia de regulación legal de un sistema de indicadores para las Administraciones Públicas, frente a la alternativa de facultar a éstas para que voluntariamente suministren los ratios que estimen convenientes.

Aunque existe una mayor tendencia a suministrar indicadores de forma obligatoria, países como Alemania llevan a cabo el control de gestión y la comunicación de información por parte de los municipios sin prescripción legal alguna que la ampare. Como caso opuesto, citaremos a Estados Unidos y especialmente al Reino Unido, donde se exige con carácter normativo la elaboración de indicadores de gestión a las entidades del sector público.

Dicho autor aboga por la adopción de un sistema obligatorio por dos motivos: por un lado, debido a la predisposición de los gestores a la utilización de los indicadores de gestión como herramienta de control y, por otro, a consecuencia de la sinergia que podría obtenerse en España al desarrollar una batería de indicadores común. Propone asimismo un proceso para el desarrollo e implantación de dichos indicadores, que consta de tres fases:

1. En una primera fase, se requiere partir de un sistema de fijación de objetivos claros y medibles, para lo cual recomienda crear un comité a escala nacional de carácter multidisciplinar que proceda al desarrollo de indicadores de gestión. Además se encargaría de la homogeneización y tratamiento de la información de todas las entidades, delimitando los posibles sistemas de medición de las actividades.

2. En una segunda fase, se procede a la implantación progresiva de estas herramientas informativas en los distintos entes, comenzando por una fase piloto en la que se analicen los problemas que puedan surgir con carácter previo a la generalización al resto de entes.
3. Por último, tiene lugar la revisión y perfeccionamiento de los indicadores utilizados, fomentando la divulgación de las mejores prácticas.

En el proceso de introducción de indicadores de gestión en la contabilidad pública, hay que tener presente la experiencia adquirida en este terreno por parte de las entidades locales, que realizan una actividad de prestación de servicios muy cercana a los ciudadanos e idónea, por tanto, para ofrecer información referente al coste y rendimiento de los servicios, así como el grado de consecución de los objetivos previstos. En un paso siguiente, se podría extender la exigencia de aportar información acerca de indicadores de gestión a otros ámbitos del sector público, como son el central y el autonómico.

El suministro de información sobre indicadores de medios y logros precisa de la implantación de sistemas de contabilidades de costes en las Administraciones Públicas. Aunque la información obtenida de la contabilidad analítica es un instrumento de uso fundamentalmente interno para la mejora de las decisiones de gestión, en el caso de entes públicos no se precisa mantener la misma escrupulosidad que las empresas que operan en un marco de competencia, en lo que respecta al grado de confidencialidad otorgado a dicha información.

## 5. CONCLUSIONES

1.º) Tradicionalmente la contabilidad de las Administraciones Públicas se ha encontrado circunscrita casi por completo a la figura del presupuesto, instrumento en el que con carácter anual se asignan los fondos disponibles para acometer los diferentes programas de gasto, prestándose escasa atención al suministro de información económico-patrimonial. La elaboración de la información contable pública orientada fundamentalmente a la rendición de cuentas ha propiciado que el peso del *principio de legalidad* en esta disciplina haya sido muy acentuado.

2.º) La contabilidad pública ha seguido, en su evolución reciente, una trayectoria orientada hacia una *constante aproximación* a los criterios que rigen la elaboración de la información empresarial, reduciendo paulatinamente la influencia del presupuesto como eje gravitatorio de los sistemas contables públicos. Así pues, se ha renunciado a desarrollar una normativa contable propia e independiente de la existente en el ámbito privado, optándose en su lugar por adaptar en la medida de lo posible los principios contables generalmente aceptados (PCGA) a las características específicas del sector público.

3.º) En dicha línea de convergencia con la contabilidad empresarial, la contabilidad pública ha asumido el *paradigma de utilidad* de la información financiera de general aceptación en el ámbito privado, que supone una orientación inequívoca hacia la satisfacción de las necesidades de los usuarios. Este cambio de enfoque ha devenido en una estructuración de la disciplina contable basada en la confección de soportes teóricos que rigen la preparación de la información financiera, denominados *Marcos Conceptuales*, cuyo punto de partida viene representado por las necesidades de los usuarios, en base a las cuales y por medio de un itinerario lógico-deductivo se fijan los objetivos de la información financiera, que giran en torno a la utilidad de la misma para la toma de decisiones.

4.º) Como consecuencia de la globalización económica y la creciente interrelación de los mercados internacionales, se ha generado un proceso imparable de *armonización contable* a nivel



internacional, especialmente en el ámbito de la UE, tendente a potenciar la comparabilidad de la información financiera facilitada por los diferentes países. Dicho movimiento normalizador está basado en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que emanan de los pronunciamientos emitidos por organizaciones de profesionales, unas para el sector privado (IAS emitidas por la IASB) y otras para el ámbito público (IPSAS emitidas por la IFAC).

5.º) Ahondando en el proceso de convergencia iniciado mediante la promulgación de la IV y VII Directivas, la UE ha apostado por la *implantación de las NIIF* en los Estados Miembros, imponiendo la utilización de tales normas, al menos, para la elaboración de las cuentas consolidadas de grupos que coticen en Bolsa. A raíz de esta decisión se creó en el seno del ICAC una Comisión de Expertos, encargada de valorar las posibilidades de incorporación de las NIIF a nuestro ordenamiento contable. Fruto de dicho trabajo, la Comisión de Expertos elaboró el "*Libro Blanco para la reforma contable en España*", en el que se aboga decididamente por la adecuación contable, tanto privada como pública, a las NIIF.

6.º) Si, como es de esperar, la contabilidad pública continúa manteniendo el proceso de mimetismo gradual respecto a la contabilidad empresarial, en la medida en que el actual PGCP se elaboró tomando como guía de referencia el PGC, parece ineludible la *adaptación de la normativa contable pública a las IPSAS*. Dado que la armonización de la disciplina pública puede considerarse menos apremiante que en el caso de las empresas, dicha adaptación comportará un proceso diferente debido a las especiales características del sector público, donde se denota una fuerte influencia del principio de legalidad.

7.º) La reforma de la contabilidad pública a nivel internacional se enmarca dentro del conjunto de reformas en la gestión pública conocidas bajo la denominación anglosajona de "*New Public Management*", una de cuyas bases esenciales viene constituida por la definitiva implantación del *principio de devengo* como pilar fundamental de la elaboración de la información contable pública.

8.º) En las conclusiones alcanzadas por la Comisión encargada de la redacción del "*Libro Blanco*" se señala la necesidad de revisar el contenido de la actual Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, de forma que proporcione información más relevante para la gestión, en congruencia con el paradigma de utilidad. Se ponen de relieve, de este modo, las dificultades que entraña la *medición del resultado de la gestión pública* bajo los esquemas del ámbito privado, derivadas de la discrepancia de objetivos a los que se orientan: mientras la finalidad de las empresas consiste en la creación de riqueza, las entidades públicas tienen como objetivo la prestación de servicios a los ciudadanos.

9.º) En este sentido, la magnitud que sirve como indicador en el sector privado para valorar la actuación de las empresas, la *Cuenta de Resultados*, no es extrapolable en su utilidad para la toma de decisiones de los gestores públicos y para las necesidades de información de los usuarios externos, lo que motiva que la evaluación de la actividad de los entes públicos deba efectuarse bajo un prisma distinto al empleado en el sector privado.

10.) Por ende, sería recomendable desarrollar una formulación de la Cuenta de Resultados alternativa a la contenida en el vigente PGCP, que responda a una clasificación de los gastos e ingresos por funciones en lugar de por su naturaleza económica, de forma que se potencie su utilidad como instrumento exponente de la eficiencia y rendimiento alcanzados en la prestación de servicios. La opinión más extendida considera que la información suministrada por la Cuenta de Resultados resultaría más útil para la toma de decisiones si reformulase su actual presentación en forma de cuenta por otra en *forma de estado*, en el que se desglosen por escalones los sucesivos márgenes que configuran el resultado (formato "en cascada").

11.) Finalmente, en aras de conseguir una más completa evaluación de la gestión financiera llevada a cabo por las Administraciones Públicas, se plantea adicionalmente la necesidad de introducción de una batería de *indicadores de medios y logros* que ejerzan un papel complementario a la contribución informativa aportada por la Cuenta de Resultados en el análisis de la actividad pública.

## 6. LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS

En su gestación hemos enfocado este trabajo de investigación como si se tratara de un estudio de prospección del terreno en el que se desenvuelve la evolución reciente de la contabilidad pública, empapándonos en los entresijos de la reforma que se avecina en torno a las NIIF, de modo que represente la semilla o germen que asiente los cimientos sólidos a partir de los cuales se edificarán, siguiendo con el símil arquitectónico, las diferentes líneas de investigación que proyectamos desarrollar en el futuro. Pues no es sino a partir de un profundo conocimiento de la materia estudiada como se puede aspirar a proponer aportaciones, la presente investigación se ha desarrollado con una perspectiva de continuidad y de profundización en los contenidos expuestos.

Como he aludido en la introducción, es mi vinculación profesional con el Tribunal de Cuentas la que ha conducido a decantarme por encauzar mi atención hacia la contabilidad de las Administraciones Públicas. De este modo, se aúnan, por un lado, la inquietud investigadora de ahondar en los conocimientos de esta rama de la disciplina contable con, por otro lado, la utilidad evidente que me aporta el contacto permanente con los recovecos de la reforma que se avecina en la disciplina contable en general y en su rama pública en particular.

En concreto, y a la vista de las conclusiones alcanzadas en el apartado anterior, se han puesto de manifiesto diversos frentes o líneas de investigación que por su interés convendría que fueran profundizadas por medio de estudios específicos y en detalle, pudiendo diferenciarse dos grandes direcciones en torno a los mismos:

1. *La medición del resultado obtenido por las Administraciones Públicas en su proceso de gestión.*

Dentro de esta dirección se abordarían, entre otros, los siguientes temas:

- Formulación de una presentación de Cuenta de Resultados alternativa a la actual, que proporcione información útil para evaluar la gestión desarrollada por la entidad pública a lo largo del ejercicio.
- Potenciación de la utilidad de la información contable mediante su desglose por segmentos o líneas de actividad (información segmentada).
- Desarrollo de instrumentos para la medición de la gestión pública complementarios a la Cuenta de Resultados, como los indicadores de medios y logros.

2. *La verificación y control de la gestión desempeñada por las Administraciones Públicas: auditorías operativas.*

En la planificación de la actividad fiscalizadora de los órganos de control externo de los diferentes países cada vez está cobrando mayor preponderancia la realización de auditorías operativas, cuya finalidad es evaluar la gestión económico-financiera de la entidad de modo que ésta se adecue a los principios de eficacia, eficiencia y economía.

La tendencia previsible en las fiscalizaciones a emprender por el Tribunal de Cuentas se orienta a superar los controles de legalidad y de verificación de las cuentas, para encaminarse paulatinamente hacia el análisis de la buena administración de los fondos públicos.

En definitiva, y a modo de colofón, estas dos direcciones apuntadas simbolizan las dos “caras de la moneda” de toda actividad pública, la medición de la gestión y la evaluación o control de la misma, ejerciendo esta segunda como mecanismo de retroalimentación (“*feedback*”) para la primera. Mediante esta dualidad pretendemos “cerrar el círculo” que rodea a la problemática suscitada por el análisis de la actividad pública, entendiendo que ambas facetas deben ir indisolublemente unidas y entrelazadas para garantizar una correcta gestión de los recursos públicos.



## BIBLIOGRAFÍA

- ADHÉMAR, P. (2002): "The Public Sector Committee (PSC): The Standards Project", en *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 61-71.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) (1966): *A statement of Basic Accounting Theory*, AAA, Evanston, Illinois, First Edition.
- ANTHONY, R.N. (1978): "Financial Accounting in nonbusiness organisations. An exploratory study of conceptual issues", *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, Stanford, Connecticut.
- (1980): "Making sense of nonbusiness accounting", *Harvard Business Review*, vol. 58, n.º 3, mayo-junio, pp. 83-93.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Principios Contables, Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA, Madrid.
- (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, Documento n.º 1 - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público, Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público, AECA, Madrid.
- BENITO LÓPEZ, B., BRUSCA ALIJARDE, I. y MONTESINOS JULVE, V. (2002): "The IPSAS Approach: a Useful Tool for Accounting Reform", en *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 85-97.
- (2003): "The Harmonization of Governmental Financial Reporting: the role of the IPSASs", *XXVI Annual EAA Congress*, Sevilla, abril.
- BENITO LÓPEZ, B. y VELA BARGUES, J.M. (2000): "Análisis e interpretación de los estados contables de las Administraciones Públicas", *VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPUC*, Universidad de Oviedo, marzo, pp. 87-115.
- BOLUFER NIETO, R. y GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. (1999): "Gastos e ingresos en contabilidad patrimonial, presupuestaria y nacional. Comparación en base a los datos de 1996 de la Administración del Estado. Especial referencia al déficit", *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, n.º 199, octubre, pp. 151-200.
- BRUSCA ALIJARDE, I. (2000): "La diversidad de los sistemas contables públicos en el contexto internacional", *VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPUC*, Universidad de Oviedo, marzo, pp. 177-192.
- BRUSCA ALIJARDE, I. y BENITO LÓPEZ, B. (2002): "Panorama internacional de la contabilidad pública", *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPUC*, Universidad de Murcia, abril, pp. 151-215.

- CABEZA DEL SALVADOR, I. (2003): "El Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España: repercusión en la contabilidad y auditoría pública", *Reforma Contable*, n.º 143, abril, pp. 24-29.
- CAMPOS FERNÁNDEZ, M. (2001): *Propuesta de un modelo de información financiera y contable para la gestión del sistema público de pensiones en España*, Tesis doctoral, U.C.M.
- CAMPOS FERNÁNDEZ, M.; NORVERTO LABORDA, M.C.; FERNÁNDEZ GARCÍA, J. y ZORNOZA BOY, J. (2002): "La contabilidad analítica de fondos como soporte contable de la financiación afectada: su aplicación a las pensiones públicas". *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPU*C, Universidad de Murcia, abril, pp. 419-436.
- CAÑIBANO CALVO, L. y MORA ENGUÍDANOS, A. (2000): "Características cualitativas de la información financiera", en *El Marco Conceptual para la Información Financiera: análisis y comentarios*, Madrid, pp. 129-160.
- CARRASCO DÍAZ, D. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. (1994): "La información contable en el sector público: su enfoque para la Administración Local", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, abril-junio, pp. 463-480.
- CORDOBÉS MADUEÑO, M. y MOLINA SÁNCHEZ, H. (2000): "Algunas reflexiones sobre la contabilidad creativa", *Técnica Contable*, vol. 52, n.º 614, febrero, pp. 89-110.
- CORONA ROMERO, E. (2000): "Normas contables y Marco Conceptual", en *El Marco Conceptual para la Información Financiera: análisis y comentarios*, Madrid, pp. 305-329.
- CHAN, J.L. (2002): "Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: Issues and Strategies" en *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 23-29.
- DA SILVA, M.J. y DA COSTA, J.B. (2002): "Governmental Accounting Reform: the cases of Portugal and Spain", en *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 115-129.
- Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras.
- FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC) (1999): *Normas Internacionales de auditoría de la IFAC*, recopilación, traducción, introducción e índices: Jorge Tua Pereda y José Antonio Gonzalo Angulo, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 2.ª ed., Madrid.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (2000): "Utilidad de la información contable pública", *VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPU*C, Universidad de Oviedo, marzo, pp. 89-138.
- FLINT, D. (1982): *A True and Fair View in Company Accounts*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, London.
- FUERTES FUERTES, I. e ILLUECA MUÑOZ, M. (2002): "Clasificaciones de los sistemas contables públicos en Europa", *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPU*C, Universidad de Murcia, abril, pp. 279-303.
- GABÁS TRIGO, F. (1991): *El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera* (monografía n.º 17), AECA, Madrid.



- GABÁS TRIGO, F. y BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (2000): "Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera", en *El Marco Conceptual para la Información Financiera: análisis y comentarios*, Madrid, pp. 93-127.
- GARCÍA SÁNCHEZ, I.M. (2002): "La necesidad de regulación de los indicadores de gestión como parte de la información contable pública", *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASE-PUC*, Universidad de Murcia, abril, pp. 305-320.
- GIMENO RUÍZ, A. (1997): "La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables", *Actualidad Financiera, monografía sector público*, vol. II, pp. 45-52.
- GONZALO ANGULO, J.A. (2000): *La Tesis Doctoral: planificación y ejecución de un trabajo de investigación en contabilidad y finanzas*, AECA, Madrid.
- HENDRIKSEN, E.S. (1974): *Teoría de la Contabilidad*, UTEHA, México.
- HENKE, E.O. (1987): "Governmental Financial Statements-Generational Equity Reporting", *The Governmental Accountants Journal*, primavera, pp. 20.
- HEPWORTH, N. (2002): "The European Experience of and Attitudes to the Development of International Accounting Standards", en *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 73-83.
- HERBERT, L.; KILLOUGH, L.N. y STEISS, A.W. (1987): *Accounting and Control for Governmental and other nonbusiness organisations*, McGraw-Hill Book Company, New York.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002a): *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir*, ICAC, Ministerio de Economía, Madrid.
- (2002b): *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)*, ICAC, Ministerio de Economía, Madrid.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2000a): *International Public Sector Accounting Standard-IPSAS 1 "Presentation of Financial Statements"*, mayo.
- (2000b): *International Public Sector Accounting Standard-IPSAS 3 "Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting"*, mayo.
- (2000c): *PSC Study 11 "Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices"*, mayo.
- (2002a): *PSC Study 14 "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities"*, mayo.
- (2002b): *International Public Sector Accounting Standard-IPSAS 18 "Segment Reporting"*, junio.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): *Principios Contables Públicos*, Documentos 1-8, Madrid.
- LÜDER, K. (1992): "A contingency model of Governmental Accounting innovations in the political-administrative environment", en *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 7, pp. 99-127.

- LÜDER, K. (1994): "Contabilizando el cambio: fuerzas de mercado y gerencialismo en el sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 13, pp. 213-221.
- (1997): "Accounting and Financial Reporting of Local Governments in Germany and Continental Europe: Ongoing Changes of Principles and Practices", en *Seminario sobre Contabilidad Pública en las Administraciones Locales*, Escola d'Administració Pública de Catalunya y Ajuntament de Barcelona.
- (2002): "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade - Achievements and Problems-", en *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 1-21.
- MARTÍNEZ CONESA, I. (2000): "El Marco Conceptual y el Plan General de Contabilidad", en *El Marco Conceptual para la Información Financiera: análisis y comentarios*, Madrid, pp. 331-371.
- MATTESSICH, R. (1957): *Towards a General and Axiomatic Foundation of Accounting Systems*, ARE, traducción en castellano: "Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable", *Técnica Económica*, abril 1958, pp. 106-127.
- MENOYO, J.L. y DE CASO, J.C. (1990): "El concepto de resultado en las Administraciones Públicas", *Partida Doble*, n.º 7, pp. 61.
- MONTESINOS JULVE, V. (1996): "La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 20, pp. 61-75.
- MONTESINOS JULVE, V.; PINA MARTÍNEZ, V.; TORRES PRADAS, L. y VELA BARGUES, J.M. (1998): "Análisis comparado de los principios y prácticas contables de los sistemas contables públicos de los países de la OCDE", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVII, n.º 96, julio-septiembre, pp. 787-820.
- MONTESINOS JULVE, V. y VELA BARGUES, J.M. (2000): "Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: A critical perspective", *Financial Accountability & Management*, mayo, pp. 129-150.
- (2002): *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- MORENO SEIJAS, J.M. (1994): "Algunos comentarios acerca de los trabajos de investigación en Contabilidad Pública de Klaus Lüder", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 13, pp. 231-241.
- MUÑOZ COLOMINA, C.I. y NORVERTO LABORDA, M.C. (1995): "El Balance Social: un ausente en el Plan General de Contabilidad Pública", *Actualidad Financiera*, n.º 1-2, pp. 23-40.
- NICOLÁS BRAVO, V. (2002): "Main Developments of Governmental Accounting Reform in Spain", en *Innovations in Governmental Accounting*, VIII CIGAR Conference, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 167-176.
- NOBES, C. y PARKER, R. (1995): *Comparative International Accounting*, Prentice Hall International, Englewood Cliffs.
- PINA MARTÍNEZ, V. (1994): "Principios de análisis contable en la Administración Pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, abril-junio, pp. 379-426.
- (1996): "Experiencias internacionales en la aplicación del principio de devengo", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 20, pp. 61-76.

- RAMÓN JIMÉNEZ, J. (1987): *Objetivos y metodología de un sistema de indicadores*, Seminarios 1986 del Tribunal de Cuentas, Asociación de Censores y Letrados y Servicio de Estudios del Tribunal, Madrid.
- REDONDO DE LA VEGA, J. (2002): “¿Es posible un marco conceptual único para la contabilidad financiera de la empresa y del sector público no empresarial?”, *Auditoría Pública*, n.º 26, abril, pp. 51-66.
- Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, “relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad”.
- RUTHERFORD, B.A. (1983): *Financial Reporting in the Public Sector*, Butterworths, London.
- SENÉS GARCÍA, B. (2002): “A propósito del nuevo Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas: ¿reinventar la rueda?”, *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPUC*, Universidad de Murcia, abril, pp. 135-149.
- STAUBUS, G.J. (1961): *A Theory of Accounting to Investors*, University of California Press, Berkeley.
- STERLING, R. (1972): “Decision Oriented Financial Accounting”, *Accounting and Business Research*, summer, pp. 198-208.
- TIMMS, M.J. (1982): “L’impact de la quatrième directive S.A. au Royaume-Uni”, *Revue Française de Comptabilité*, noviembre, pp. 464-470.
- TORRES PRADAS, L. (2002): *La Auditoría Operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en colaboración con la Fundación Entorno, Madrid.
- TUA PEREDA, J. (1985a): “Los principios contables en el ordenamiento jurídico”, *Revista La Ley*, junio, pp. 11-19.
- (1985b): “Algunas precisiones adicionales en torno al concepto de imagen fiel”, *Técnica Contable*, diciembre, pp. 441-484.
- (1989): “Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable”, *Técnica Contable*, tomo XLI, pp. 261-280.
- (1997): “¿Necesitamos un Marco Conceptual?”, *Estudios de contabilidad y auditoría. En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde*, ICAC, Madrid, pp. 213-250.
- (1998): “Cómo decíamos ayer... Algunas reflexiones en torno al Derecho Contable, diez años después”, en *La Contabilidad en el Siglo XXI*, vol. extraordinario editado con motivo del L Aniversario de *Técnica Contable*, pp. 199-236.
- (2000a): *El Marco Conceptual para la Información Financiera: análisis y comentarios*, Madrid.
- (2000b): “El Marco Conceptual: ¿los mismos perros con diferentes collares?”, *Boletín AECA*, n.º 52, abril-julio, pp. 2-10.
- (2001): “España y las NIC: ¿Una nueva reforma de nuestro ordenamiento?”, *Boletín AECA*, n.º 54, enero-abril, pp. 6-11.
- (2002a): “El Marco Conceptual y la reforma contable”, *Partida Doble*, n.º 136, septiembre, pp. 52-59.

- TUA PEREDA, J. (2002b): "La adaptación del ordenamiento contable español a las normas internacionales. Conclusiones del Informe sobre la situación de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco)", *Revista Española de Control Externo*, vol. IV, septiembre, n.º 12, tomo 2, pp. 61-106.
- UTRILLA DE LA HOZ, A. (1996): "El principio del devengo y la gestión pública", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 20, pp. 53-60.
- VELA BARGUES, J.M. (1992): *Conceptos y principios de Contabilidad Pública*, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- VIÑAS XIFRA, J. (2002): "Hacia un concepto homogéneo del resultado en la contabilidad pública europea", *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPU*C, Universidad de Murcia, abril, pp. 405-417.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad *versus* fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 23/03 Incidencia de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.

