

## CAPITULO 2:

# La dimensión internacional de la Contabilidad Pública

*“El Ahora es la roca firme sobre la que se asienta nuestro futuro.  
Todo cuanto deseemos para mañana, démosle consistencia hoy”.*  
(Unamuno)

### 1.- LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

En las últimas dos décadas, la contabilidad pública ha presenciado un auge notable manifestado tanto por el interés académico y la riqueza literaria que ha generado como por la prolija labor normativa que han desarrollado los gobiernos nacionales y locales en los países de la OCDE. Ello ha sido debido, en gran medida, al impulso ejercido por la profesión contable y por el mundo académico. La proliferación de comités dedicados exclusivamente al sector público en el seno de los organismos profesionales, tanto nacionales como internacionales, y el dinamismo alcanzado dentro del campo de la contabilidad internacional por la línea dedicada a la contabilidad pública, son dos factores que han contribuido de forma especial a este desarrollo: el primero en la modernización de los sistemas contables públicos, y el segundo en el análisis y divulgación de los mismos en el plano internacional.

Resultado de todo ello es el hecho de que, en la actualidad, la contabilidad pública es objeto de un grado de atención e interés similar al que suscitan otras especialidades de la disciplina contable como la contabilidad empresarial, la auditoría o la contabilidad de gestión. Así, hoy por hoy, los principales foros de discusión contable nacionales y

Europeos (ASEPUC, AECA, EAA etc.) cuentan con una sección reconocida para la contabilidad y la gestión del sector público, sin olvidar la creación de foros específicos en el seno del EIASM (European Institute for Advanced Management Studies), o el CIGAR (Comparative International Governmental Accounting Research) que trata de impulsar la dimensión internacional de la contabilidad pública, lo cual constituye sin duda un nuevo impulso en la evolución de la investigación en esta materia.

Como hemos podido apreciar a lo largo del capítulo anterior, hemos asistido al avance progresivo desde los tradicionales sistemas puramente presupuestarios hasta los más innovadores sistemas de presupuesto y contabilidad integrados en una base común de devengo, y todo ello dentro de un proceso general de reforma de la administración y las instituciones públicas. La interrelación existente en el ámbito internacional, tanto de carácter económico, como social o cultural, ha puesto de manifiesto que en el desarrollo de este proceso de cambio y modernización, numerosos conceptos e ideas han traspasado las fronteras nacionales del país de origen y se han exportado para su implantación en otros países. Muestra de ello es lo que ha ocurrido con el modelo anglosajón del *New Public Management*, que procedente del Reino Unido se ha extendido a toda Europa y fundamentalmente a los países del norte, o con el modelo de la *contabilidad de recursos* del gobierno central británico, que ha sido importado de Nueva Zelanda. Esto viene a significar que la contabilidad pública también adquiere una dimensión internacional que no puede obviarse y que justifica el que la misma se aborde desde una perspectiva multinacional, del mismo modo que ha venido ocurriendo con la contabilidad financiera.

La evolución de la contabilidad pública, aunque reciente, se ha manifestado en dos dimensiones: nacional e internacional. En su *dimensión nacional* o doméstica se manifiesta como la modernización del sistema contable público propio de cada país, esto es, el proceso general de reforma de objetivos, prácticas contables, estados financieros, etc., hacia el modelo empresarial, llevado a cabo en base a la labor de los gobiernos y organismos profesionales de cada país. Su *dimensión internacional* es en sí una muestra más de la propia evolución y comprende el desarrollo de la investigación comparativa entre países diferentes y la labor realizada por los organismos internacionales como la IFAC en pro de una mejora de la comparabilidad de la información contable pública.

En el proceso de internacionalización de la contabilidad pública han jugado un papel especialmente importante determinados factores, entre los que destacan los siguientes:

1. - La existencia actual de un contexto de creciente *interrelación económica*, especialmente apreciable en el ámbito de regional con el ejemplo de la UE, pero también en el plano internacional, y con ello nos referimos al fenómeno de la *globalización* o *mundialización*, que hace que las normas que regulan la

actividad económica se definan cada vez más en el marco internacional de organismos como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, la OCDE o el G7, y está fuertemente influenciado por los bloques comerciales regionales como la UE. La cooperación internacional abre nuevas oportunidades al progreso y por ello los gobiernos son cada vez más conscientes de que deben trabajar con una situación donde gran parte de los asuntos vienen definidos, de alguna manera, en términos internacionales. Las decisiones de política monetaria y fiscal no atienden a consideraciones exclusivamente domésticas: ya quedan pocas materias puramente domésticas.

2.- La *revolución de la información* que ha supuesto las mejoras en las telecomunicaciones, los avances en la informática y la disminución de sus costes así como el desarrollo de las comunicaciones electrónicas y de redes de información. Estas tecnologías de la información están ayudando considerablemente a superar las barreras de la distancia física y han favorecido la divulgación y la rápida difusión de las nuevas ideas, modelos de gestión pública y soluciones contables a través de la desaparición de las fronteras informativas, fundamentalmente gracias al desarrollo de *Internet*.

3.- El *papel desempeñado por los organismos profesionales* de numerosos países que reconocen cada vez más a los gobiernos como participantes activos en la economía (Dye, 1988, p. 12). En estos países se han tomado medidas concretas para reforzar el sistema contable público. Un ejemplo de ello es *la creación dentro de la profesión contable de divisiones especiales para el sector público*. La experiencia internacional (ver Cuadro 4) muestra que este fenómeno se ha repetido fundamentalmente dentro del área de influencia anglosajona -los países europeos, dado su diferente sistema legal, no se han visto afectados por estos desarrollos de la misma manera-. El carácter eminentemente profesional de estas organizaciones explica el papel fundamental que han desempeñado en la orientación de la contabilidad pública en la dirección actual y en la divulgación de las reformas contables, puesto que la mayoría de ellos pertenecen a organismos internacionales como el IASC o la IFAC. Este hecho ha facilitado la transferencia internacional de prácticas contables como ha ocurrido, por ejemplo, con la capitalización de los activos fijos, la presentación de estados como el balance y la cuenta de resultados, o la *contabilidad de renovación* para las infraestructuras -recomendada por la IFAC basándose en experiencias como la de Nueva Zelanda e importada a los gobiernos locales del Reino Unido por recomendación del CIPFA.

La mayor parte de estos organismos han desarrollado su labor en el sector público a través de comités específicos, creados con el objeto de aproximarse a la problemática contable de este sector y reducir las distancias respecto al

modelo contable del sector privado. Esta proliferación de comités para el sector público producida a lo largo de los últimos quince años no es sino una muestra patente del creciente interés suscitado por la contabilidad pública, la gran importancia que ha cobrado y, por consiguiente, su rápida evolución, al menos formalmente, hacia el ámbito internacional.

**Cuadro 4: Divisiones especiales para el sector público dentro de la profesión contable**

| CARÁCTER                        |  | PAÍS          | ORGANISMO              | AÑO DE CREACIÓN          | FUENTE  |
|---------------------------------|--|---------------|------------------------|--------------------------|---|
| SECTOR PÚBLICO                  | -Creados ex profeso para la normalización contable del Sector Público.               | USA           | GASB (Local y Estatal) | 1984                     | <a href="http://www.gasb.org">http://www.gasb.org</a>                                 |
|                                 |  |               | FASAB (Federal)        | 1990                     | <a href="http://www.financenet.gov/fasab.htm">http://www.financenet.gov/fasab.htm</a> |
|                                 |  | UK            | CIPFA (Local)          | 1973 (1885) <sup>1</sup> | <a href="http://www.cipfa.org.uk">http://www.cipfa.org.uk</a>                         |
|                                 |  |               | FRAB (Central)         | 1996                     | <a href="http://www.ht-treasury.gov.uk">http://www.ht-treasury.gov.uk</a>             |
| SECTOR PRIVADO Y SECTOR PÚBLICO | - Inicialmente orientados a la normalización contable del sector privado.            | Canadá        | CICA-PSAB              | 1981                     | <a href="http://www.cica.ca">http://www.cica.ca</a>                                   |
|                                 |  | UK            | ASB <sup>2</sup> -PSNC | 1994                     | <a href="http://www.asb.org.uk">http://www.asb.org.uk</a>                             |
|                                 |  | Australia     | AARF-PSASB             | 1983                     | <a href="http://www.aarf.asn.au">http://www.aarf.asn.au</a>                           |
|                                 | -Ampliados posteriormente al sector público mediante la creación de comités propios. | Nueva Zelanda | NZSA-PSASB             |                          |   |
|                                 |  | Internacional | IFAC-PSC               | 1987                     | <a href="http://www.ifac.org">http://www.ifac.org</a>                                 |
|                                 |  | UE            | FEE-PSC <sup>3</sup>   |                          | <a href="http://www.fee.be">http://www.fee.be</a>                                     |

<sup>1</sup> Año de creación de la organización predecesora, el Instituto de Tesoreros y Contables Municipales.

<sup>2</sup> No es propiamente un organismo normalizador para el sector público. El Public Sector and Not-for-profit Committee (PSNC) se creó en 1994 y, a diferencia del resto de comités, no adopta un papel activo en la normalización puesto que no es su labor la emisión de normas adaptadas al sector público, esta labor la desarrollan otros organismos como el CIPFA autorizados a emitir SORPs. La finalidad del PSNC es la de asesorar al ASB en sus decisiones de refrendar o no las diferentes propuestas de SORPs dirigidas a él por los organismos autorizados y vigilar que estas normas no contravengan ni las líneas de política ni el espíritu del organismo -que es el de minimizar las diferencias entre las prácticas contables del sector privado y las del sector público-. Con ello el ASB queda relegado de la función normalizadora en el sector público, que es desarrollada a nivel local por el CIPFA y a nivel central por el FRAB.

<sup>3</sup> No es propiamente un organismo normalizador en materia de contabilidad pública. Su labor es puramente teórica y se centra fundamentalmente en el campo de la auditoría y la gestión.

4.- El *empuje dado desde determinados foros* a los trabajos comparados sobre la modernización acaecida en el sector público y, por ende, en la contabilidad pública, así como la *labor de difusión* de esta información desarrollada. Estos foros facilitan el contacto y el intercambio de información entre profesionales y expertos en la gestión y la contabilidad pública; entre los ejemplos más destacables se encuentran el Servicio de Gestión Pública de la OCDE (PUMA)<sup>4</sup>, el Instituto Europeo de Estudios de Gestión Avanzados (EIASM) y la red de investigación CIGAR sobre estudios comparados en contabilidad pública internacional.

Todo estos elementos han contribuido en los últimos años a que el sector público sea cada vez más sensible a las influencias internacionales y han propiciado que la información fluya de un país a otro, superando las barreras físicas y facilitando la transferencia de las soluciones contables, los modelos de gestión, los logros alcanzados, etc. de una manera más rápida y sencilla entre distintos países. A la vista de los factores anteriores que duda cabe que en el futuro seguiremos asistiendo a un mayor desarrollo de la dimensión internacional de la contabilidad pública. De hecho, ya se han establecido las bases para una normalización internacional de la misma por el IFAC, del mismo modo que la investigación comparativa ha ido poco a poco afianzándose y mejorando las técnicas de análisis comparativo, hecho que puede apreciarse tras un recorrido por la literatura existente.

## **2.- LA COMPARABILIDAD INTERNACIONAL DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA: ESFUERZOS Y LOGROS**

El proceso de normalización contable se encuentra mucho menos desarrollado en el ámbito público que en el privado. Muestra de ello es que la mayoría de los organismos normalizadores internacionales, públicos o profesionales, internacionales o regionales, desarrollan su labor en el ámbito privado. De entre todos los organismos existentes sólo la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la Federación Europea de Expertos Contables (FEE) han ampliado su labor al sector público con la creación de sendos Comités del Sector Público. Sin embargo, al cabo de un tiempo de su creación, la labor desempeñada por ambos ha sido bien distinta: mientras que la IFAC ha asumido un papel más activo en el proceso normalizador de la contabilidad pública, la labor de la FEE ha sido puramente testimonial.

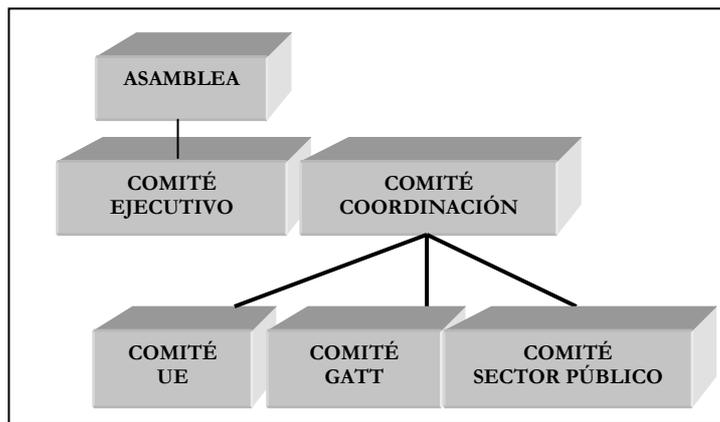
---

<sup>4</sup> Más información sobre el Servicio PUMA puede encontrarse en su página web, en la dirección: <http://www.oecd.org/puma>

## 2.1.- LA FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE)

La Federación de Expertos Contables Europeos es un organismo profesional que fue creado en 1986. Comprende 34 organizaciones profesionales de 22 países europeos (CIPFA, 1995) y mantiene un contacto estrecho con otras organizaciones multinacionales como el IASC o la IFAC, así como con otros organismos internacionales como la OCDE, la OMC (Organización Mundial del Comercio) y la ONU. Desarrolla su labor a través de una serie de comités y grupos de trabajo. Los principales comités son: la Asamblea General, el Comité Ejecutivo y el Comité de Coordinación, al que informan otros comités como el de la UE, el del GATT (actual OMC) y el del Sector Público (Fig. 7).

**Figura 7: Comités de la FEE**



El Comité del Sector Público se creó para orientar, de forma coordinada en el ámbito europeo, las necesidades de todos aquellos implicados en la contabilidad y la auditoría del sector público, con la finalidad de mejorar la gestión y la rendición de cuentas en este sector. Para ello desarrolla una serie de programas y actividades dirigidos a:

- a) impulsar y facilitar el intercambio de información entre los organismos miembros y otras partes interesadas;
- b) promover la aceptación en Europa de las normas y recomendaciones internacionales para el sector público tales como las promulgadas por la IFAC o el IASC -siempre teniendo en cuenta la especificidad del entorno europeo-, así como garantizar que las necesidades del sector público de Europa son tenidas en cuenta en el desarrollo de estas normas internacionales;
- c) desarrollar estados de prácticas recomendadas y promover su aceptación;

- d) desarrollar y coordinar programas para promover la educación y el desarrollo.

La labor de la FEE en el sector público se ha orientado fundamentalmente hacia la auditoría y la gestión pública, si bien ha asumido al respecto un papel puramente testimonial como puede apreciarse en el cuadro 5. Tampoco ha llevado a cabo actividad alguna relacionada con la normalización contable. A diferencia de la IFAC, no ha orientado esfuerzo alguno hacia la elaboración de un cuerpo de normas, recomendaciones o guías europeas de contabilidad pública, reconociendo tal responsabilidad a otras organizaciones de carácter internacional como la propia IFAC. Esto viene a significar la opción por una *vía de armonización directamente internacional* en lugar de por una *vía indirecta* que contemplaría, en primera instancia, la armonización regional, y posteriormente para un plano más amplio, la armonización internacional<sup>5</sup>.

Hasta la fecha, este comité ha producido una serie de publicaciones y anualmente organiza una conferencia sobre gestión pública. La relación de documentos puede verse en el cuadro siguiente (Cuadro 5).

**Cuadro 5: Documentos publicados  
por el Comité del Sector Público de la FEE**

| Tipo                  | Título   | Año  |
|-----------------------|--|------|
| Auditoría             | <i>La auditoría de gestión – Ideas de Alemania</i>   | 1991 |
|                       | <i>Deberes y responsabilidades de la auditoría interna – Ideas del Reino Unido</i>                           | 1994 |
|                       | <i>Encuesta sobre el papel del auditor del sector público con relación al fraude y otras irregularidades</i> | 1996 |
| Gestión<br>Financiera | <i>Desarrollos en gestión financiera pública – Ideas de Dinamarca</i>  | 1990 |
|                       | <i>Desarrollos en la medición del rendimiento y la gestión financiera</i>                                    | 1991 |
|                       | <i>Medida del rendimiento en la gestión del sector público</i>   | 1991 |
|                       | <i>Una introducción a la valoración del rendimiento en el sector público</i>                                 | 1993 |
|                       | <i>El logro de la eficiencia y eficacia de los fondos comunitarios</i>                                       | 1996 |
|                       | <i>La mejora de la gestión de tesorería en las organizaciones del sector público: una guía práctica</i>      |      |

<sup>5</sup> Un ejemplo de esta segunda vía lo encontramos en la propia UE con la emisión de Directivas contables para las empresas que derivan en una armonización regional, que no internacional. Por este motivo se considera actualmente su readaptación a las normas internacionales del IASC.

## 2.2.- LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC)

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) se creó en 1977 y sustituyó a la anterior ICCAP (International Co-ordination Committee for the Accountancy Profession) con el objetivo de desarrollar y potenciar, a nivel internacional, una profesión contable con normas armonizadas, capaz de proporcionar unos servicios de alta calidad a favor del interés público<sup>6</sup>. Actualmente reúne a 153 organizaciones contables de 113 países diferentes

Los órganos de gobierno de la IFAC son dos: el *Consejo o Junta General* (antes denominado Asamblea) y el *Consejo Directivo*. El primero está formado por un representante de cada organización miembro y el segundo lo constituyen representantes de 15 países, elegidos para un periodo de tres años. También existe una Secretaría donde se centra toda la labor administrativa (Figura 8). La IFAC realiza su labor a través de una serie de *Comités Permanentes* (en número de siete) y diversos *Grupos de Trabajo* de carácter temporal que se establecen para cuestiones puntuales (en la actualidad ascienden a dos). Cada uno de los comités tiene encargada una labor concreta que, de forma sucinta, viene a ser:

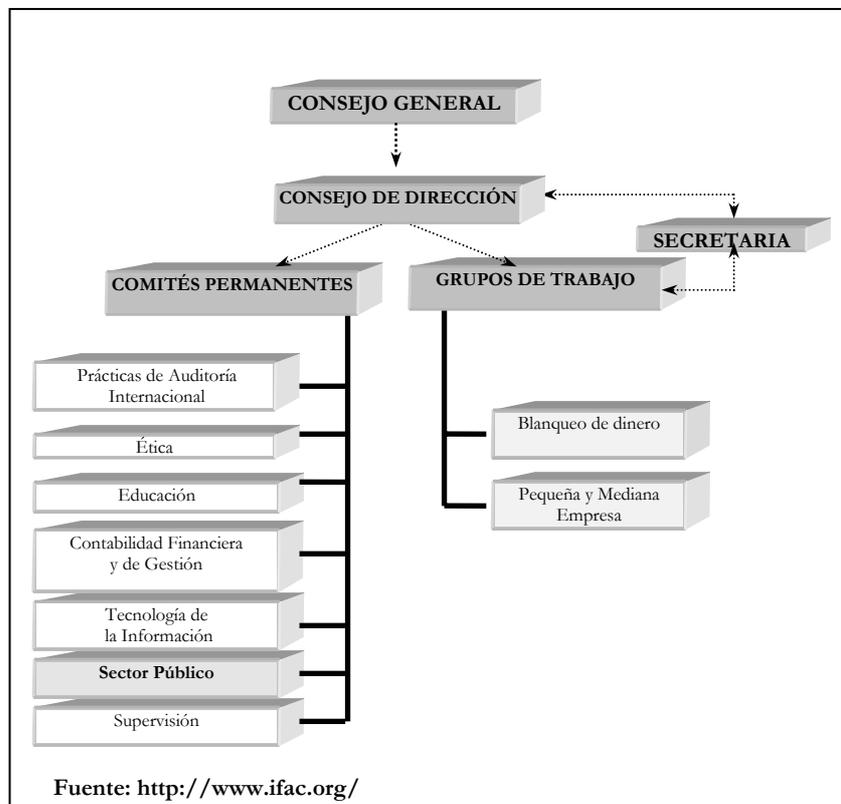
1. *Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (LAPC)*: trabaja para mejorar la uniformidad de las prácticas de auditoría publicando recomendaciones de auditoría y promoviendo su aceptación internacional.
2. *Comité de Ética*: desarrolla su trabajo en el campo de la ética profesional, promoviendo la aceptación de un código ético entre todos los organismos miembros.
3. *Comité de Educación*: encargado de orientar y conducir las investigaciones así como de facilitar el intercambio de información, para asegurar la adecuada formación de la profesión contable y contribuir a la armonización internacional de la profesión.
4. *Comité de Contabilidad Financiera y de Gestión (FMAC)*: publica recomendaciones, patrocina programas de investigación y facilita el intercambio internacional de ideas para desarrollar y apoyar a los profesionales de la contabilidad financiera y de gestión.
5. *Comité de Tecnología de la Información (ITC)*: Trabaja para fomentar el conocimiento y la implantación de las nuevas tecnologías de la información entre la profesión contable.

---

<sup>6</sup> Recogido en la última revisión del Acta de Constitución de Mayo de 2000, para. 2 <http://www.ifac.org>About/Constitution.tmp>

6. *Comité del Sector Público (PSC)*: Su trabajo se centra en la contabilidad, la auditoría y las necesidades de información de los gobiernos nacionales, regionales y locales, así como las agencias gubernamentales. Es el encargado de establecer las pautas generales de armonización de la información contable del sector público. Para ello tiene asignadas tareas como: 1) la publicación de guías de referencia orientativas, 2) la realización de programas de educativos y de investigación y 3) facilitar el intercambio de información entre aquellos que desarrollan su labor contable en el sector público.
7. *Comité de Supervisión*: Es el de más reciente creación. Se establece a partir del encuentro del Consejo Directivo mantenido en Edimburgo en Mayo 2000 con el objeto de supervisar cómo las diferentes organizaciones miembros llevan a cabo la introducción de las normas internacionales en sus propios países y revisar los esfuerzos y medidas que las mismas establecen para promover su aceptación.

**Figura 8: Estructura y organización de la IFAC**



En junio de 1981, la IFAC y el IASC suscribieron un compromiso de colaboración para trabajar conjuntamente en la promoción y aplicación de normas contables internacionales y favorecer así la armonización contable internacional. La entrada en vigor de este acuerdo se produjo en Enero de 1983 y a partir de ese momento la IFAC reconoce al IASC como el único organismo responsable de la emisión, en su propio nombre, de Normas Internacionales de Contabilidad, al mismo tiempo que se compromete a no respaldar a ningún otro organismo emisor ni considerar o emitir ninguna otra norma. Si bien estos acuerdos mutuos fueron alcanzados cuando ambos organismos se centraban únicamente en el sector privado, los mismos trascienden al proceso normalizador de la contabilidad pública, puesto que tal y como ha definido el PSC su política de normalización contable, la labor del IASC se convierte en punto de partida y referencia obligada para la IFAC en la emisión de cualquier tipo de pronunciamiento relativo a la contabilidad pública.

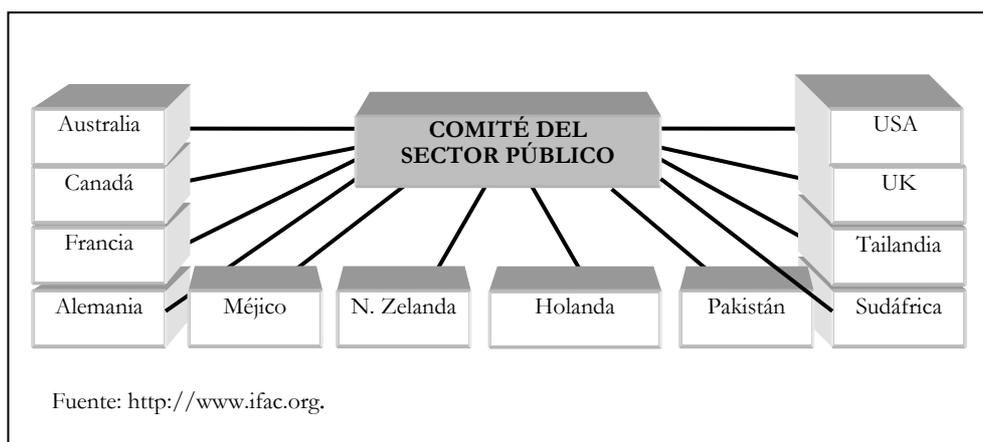
El espíritu que preside la política de normalización de la IFAC en materia de contabilidad pública es el de acercar, en la medida de lo posible, las prácticas contables del sector privado al sector público, adoptando una postura de integración más que de diferenciación entre ambos modelos contables. Aunque el entorno del sector público es diferente, la IFAC parte de la base de que la mayoría de los principios básicos de contabilidad y auditoría son los mismos en el ámbito público y privado. Por ello ha optado por tomar las NIC como base de referencia en la preparación de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICP o IPSASs -International Public Sector Accounting Standards- en su acepción anglosajona), en la medida en que aquellas puedan ser aplicadas al sector público (IFAC, 2000, para. 2.2, 2.3)

### **2.2.1.- La labor del Comité del Sector Público (PSC)**

Este comité fue creado en 1987 con el objeto de dedicar sus esfuerzos a las cuestiones relacionadas con la contabilidad y auditoría de los entes que configuran el sector público. Los países que actualmente están representados en el comité son doce y los representantes de cada uno de ellos proceden de la práctica pública, ministerios de finanzas o firmas de auditoría pública.

En la figura 9 se muestran los países miembros del comité del Sector Público. En ella se aprecia el fuerte peso que tienen los países anglosajones en el mismo. Este hecho condiciona en gran medida la orientación actual de la política contable de este organismo, que toma de los organismos profesionales de estos países las principales fuentes de referencia para las guías sobre prácticas contables y los pronunciamientos que elabora..

Figura 9: Miembros del PSC de la IFAC



La misión del PSC es la de orientar, de forma coordinada a nivel internacional, las necesidades de todos aquellos involucrados en la contabilidad, la auditoría y la comunicación de la información contable del sector público. Para poder alcanzar este objetivo el PSC ha desarrollado tres estrategias (Nicolini, 1997):

- a) *Estrategia de Normalización*: consiste en establecer un cuerpo de normas contables y de auditoría generalmente aceptadas para el sector público.
- b) *Estrategia de Promoción*: se basa en impulsar el PSC y el IAPC como fuentes de autoridad internacional en el ámbito público en materia de contabilidad y auditoría.
- c) *Estrategia de Armonización*: consiste en armonizar la información contable pública entre diferentes jurisdicciones y, en la medida de lo posible, entre el sector privado y público.

El PSC cuenta con una red formada por alrededor de 200 personas de 50 países circunscrita al sector público. Cuando el comité prepara un borrador sobre un pronunciamiento, la comunica a todos los miembros de la red de trabajo y los miembros de la misma son invitados a manifestar sus comentarios y aportaciones a los borradores, para ser posteriormente discutidos por el comité.

Para el desarrollo de la labor normalizadora, el PSC está investido de autoridad para emitir una serie de pronunciamientos de diferente naturaleza en cuya elaboración se toma como punto de referencia los pronunciamientos y normas existentes del IASC y

el IAPC, las autoridades reguladoras nacionales, los organismos contables profesionales, y las organizaciones con intereses en la contabilidad y auditoría del sector público. Estos pronunciamientos son de cuatro tipos (IFAC, 1996e, p. 4):

1) *Guías*

Las Guías Internacionales recomiendan prácticas de contabilidad y auditoría en el sector público. Hasta la fecha la IFAC ha elaborado tres Guías, dos de las cuales van destinadas a las empresas públicas; la tercera hace referencia al Comité del Sector Público (Cuadro 6).

2) *Estudios*

Son documentos monográficos enfocados al análisis exhaustivo de elementos contables específicos. Cada uno de ellos contiene una descripción y examen de las mejores prácticas y los métodos más efectivos para el tratamiento contable del elemento del que se ocupa. En la actualidad el número de estos estudios asciende a trece (Cuadro 6).

En los diez primeros estudios, el PSC describió cuatro bases diferentes de contabilidad utilizadas por los gobiernos: caja, caja modificada, devengo modificado y devengo. Estas cuatro bases definidas en el Estudio 1 (IFAC, 1991) concordaban con las bases contables utilizadas por el Comité de Normas Contables de INTOSAI en su Marco de Normas Contables y su Guía de Implementación correspondiente (IFAC, 2000k, para. 12). El Estudio n° 11 se centra en dos bases contables únicamente, caja y devengo, y proporciona una breve descripción del abanico de prácticas que abarca el espectro entre estos dos extremos.

3) *Documentos ocasionales*

La finalidad de estos documentos es la de proporcionar información actual o puntos de vista innovadores sobre aspectos del sector público, fruto generalmente de la labor de investigación (experimentos, estudio de casos, investigación bibliográfica, encuestas, etc.).

**Cuadro 6: Pronunciamientos del PSC de la IFAC**

| Tipo   | Título  |
|--|---|
| GUÍAS  | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>La elaboración de la información financiera por las Empresas Públicas</i> (IFAC-PSC, 1989).</li> <li>2. <i>Aplicación de Normas Internacionales de Auditoría en la Auditoría de los Estados Financieros de las Empresas Públicas</i> (IFAC-PSC,1990).</li> <li>3. <i>Introducción al Comité del Sector Público de la IFAC</i> (IFAC –PSC, 1996e)</li> </ol>  |
| ESTUDIOS   | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>La elaboración de la información financiera por los gobiernos nacionales</i> (IFAC-PSC,1991)</li> <li>2. <i>Elementos de los Estados Financieros de los gobiernos nacionales</i> (IFAC-PSC,1993).</li> <li>3. <i>Auditoría para la rendición de cuentas a las autoridades - Una perspectiva pública</i> (IFAC-PSC,1994a).</li> <li>4. <i>Utilización del trabajo de otros auditores - Una perspectiva pública</i> (IFAC-PSC,1994b).</li> <li>5. <i>Definición y reconocimiento de Activos</i> (IFAC-PSC,1995a).</li> <li>6. <i>Contabilización e información de Pasivos</i> (IFAC-PSC,1995b).</li> <li>7. <i>Información sobre el rendimiento de las Empresas Públicas</i>(IFAC-PSC,1996a).</li> <li>8. <i>La entidad contable pública</i> (IFAC-PSC,1996b).</li> <li>9. <i>Definición y reconocimiento de Ingresos</i> (IFAC-PSC,1996c).</li> <li>10. <i>Definición y reconocimiento de los Gastos</i> (IFAC-PSC,1996d).</li> <li>11. <i>Información financiera pública: aspectos y prácticas contables</i> (IFAC-PSC, 2000k)</li> <li>12. <i>Perspectivas sobre la contabilidad de costes para los gobiernos</i> (IFAC-PSC, 2001m).</li> <li>13. <i>Governance en el sector público</i> (IFAC-PSC, 2001e)</li> </ol> |
| DOC. OCASIONALES                                       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>El desarrollo de la Contabilidad por Devengo: la experiencia neozelandesa</i> (IFAC-PSC,1994c).</li> <li>2. <i>La auditoría de los estados financieros del gobierno en su conjunto: la experiencia neocelandesa</i> (IFAC-PSC, 1994d).</li> <li>3. <i>Perspectivas de la contabilidad de devengo</i> (IFAC-PSC, 1997)</li> </ol>   |
| NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA (NICP). | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Presentación de los Estados Financieros</i> (IFAC, 2000b).</li> <li>2. <i>El Estado de Flujos de Tesorería</i> (IFAC, 2000c).</li> <li>3. <i>Superávit neto o Déficit del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables</i> (IFAC, 2000d).</li> <li>4. <i>Los efectos de la variación del tipo de cambio en moneda extranjera</i> (IFAC,2000e).</li> <li>5. <i>Costes de Endeudamiento</i> (IFAC, 2000f).</li> <li>6. <i>Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en entidades controladas</i> (IFAC,2000g).</li> <li>7. <i>Contabilización de la Inversiones en entidades asociadas</i> (IFAC,2000h).</li> <li>8. <i>Información financiera relativa a las inversiones en empresas de capital-riesgo</i> (IFAC,2000i).</li> <li>9. <i>Ingresos procedentes de las operaciones de cambio</i> (IFAC, 2001a)</li> <li>10. <i>Información financiera en economías hiperinflacionarias</i> (IFAC, 2001b)</li> <li>11. <i>Contratos de construcción</i> (IFAC, 2001c).</li> <li>12. <i>Existencias</i> (IFAC, 2001d).</li> </ol>   |

Fuente: <http://ifac.org>.

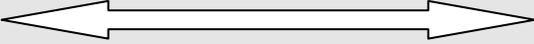
#### 4) Normas

El PSC tiene autoridad para publicar Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS), recomendadas para su adopción internacional. En la actualidad, y tras un periodo inicial que se prolongó durante dos años con la elaboración de dos borradores, el proceso de emisión de las primeras normas contables se ha completado, de forma que en Mayo de 2000 las primeras ocho normas vieron la luz acompañadas de un prólogo que proporciona el marco general para su entendimiento y aplicación (IFAC, 2000a).

Las características principales de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública son:

1. Son aplicables a todos los niveles de gobierno (nacional, regional y local).
2. No son aplicables a las Empresas Públicas que deberán seguir las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC emitidas por el IASC (IFAC, 2000a, para. 20; IFAC, 1989).
3. Tienen el carácter de recomendaciones, no están revestidas de rango legal, por ello nunca se situarán por encima de las propias normas de contabilidad pública emitidas por los diferentes países, salvo que cada autoridad nacional decida incorporarlas a su normativa contable.
4. Toman como referencia para su desarrollo las normas aplicables al sector privado (NIC) y las normas emitidas por el IAPC (Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría), en la medida en que éstas pueden ser extensibles al sector público. Así, cada norma internacional de contabilidad pública se ha elaborado tomando la NIC equivalente al sector privado (Cuadro 7).
5. Cada una de las normas se desarrolla únicamente bajo la base de devengo. Sin embargo, el PSC reconoce que muchos gobiernos no están aún en posición de adoptar una contabilidad de devengo y para asistir a éstos se está elaborando una norma específica, *Información financiera en base de caja* (IFAC, 2000j) que regula los requisitos para la presentación de información básica sobre la base de caja.

**Cuadro 7: Correspondencia entre las NICP (IPSAS) y las NIC (IAS)**

| NICP - IPSAS |                                  | NIC    |
|--------------|--|--------|
| NICP-1       | <i>Presentación de los estados financieros</i>   | NIC-1  |
| NICP-2       | <i>El estado de origen y aplicación de fondos</i><br><i>El estado del Flujo de Tesorería</i>                       | NIC-7  |
| NICP-3       | <i>Ganancias y pérdidas del periodo, errores fundamentales y cambio en las políticas contables</i>                 | NIC-8  |
| NICP-4       | <i>Tratamiento contable de los efectos derivados de variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera</i> | NIC-21 |
| NICP-5       | <i>Capitalización de intereses</i>   | NIC-23 |
| NICP-6       | <i>Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales</i>                           | NIC-27 |
| NICP-7       | <i>Contabilización de las inversiones en empresas asociadas</i>  | NIC-28 |
| NICP-8       | <i>Información financiera relativa a las inversiones en empresas de capital-riesgo</i>                             | NIC-31 |
| NICP-9       | <i>Ingresos procedentes de las operaciones de cambio</i>   | NIC-18 |
| NICP-10      | <i>Información financiera en economías hiperinflacionarias</i>   | NIC-29 |
| NICP-11      | <i>Contratos de construcción</i>   | NIC-11 |
| NICP-12      | <i>Existencias</i>   | NIC-2  |
| ED-9         | <i>Información financiera sobre la base contable de caja</i>   | -      |
| NICP-14 (ED) | <i>Inmovilizado Material</i>   | NIC-16 |
| NICP-15 (ED) | <i>Arrendamientos</i>  | NIC-17 |
| NICP-16 (ED) | <i>Acontecimientos posteriores al cierre de ejercicio</i>  | NIC-10 |
| NICP-17 (ED) | <i>Información financiera segmentada</i>   | NIC-14 |
| NICP-18 (ED) | <i>Instrumentos financieros</i>  | NIC-32 |
| NICP-19 (ED) | <i>Inversiones Financieras</i>   | NIC-40 |
| NICP-20 (ED) | <i>Información sobre relaciones de control</i>   | NIC-24 |
| NICP-21 (ED) | <i>Provisiones, activos y pasivos contingentes</i>   | NIC-37 |

Desde finales de la década de los noventa, la IFAC, a través de su Comité para el Sector Público, esta desarrollando una labor muy activa en el proceso de la normalización internacional de la contabilidad pública gracias al desarrollo y puesta en práctica de una estrategia denominada *Proyecto Normativo* (Standards Project). Se trata de un proyecto a medio plazo pensado y dirigido a mejorar la calidad de la información contable pública y a impulsar la comparabilidad de la misma a nivel internacional. A tal fin se diseñó para su desarrollo sucesivo en dos etapas:

1. *Realización de una Guía Orientativa de prácticas contables:*

El objetivo de esta primera parte del proyecto era facilitar a los gobiernos un documento descriptivo que sirviera de orientación acerca de las prácticas contables que se siguen actualmente en el plano internacional. Su finalidad es la de establecer un marco que permita una comprensión común y homogénea de los principios y métodos contables básicos, y la de servir de base para el desarrollo de las futuras Normas Internacionales de Contabilidad Pública. El borrador de este documento apareció bajo el título de *“Guía para la elaboración de la información financiera en el Sector Público”* (IFAC, 1998a). Esta guía finalmente ha dado lugar a un documento definitivo que fue publicado en Mayo de 2000 bajo la categoría de estudio (Estudio nº 11, IFAC, 2000k).

2. *Aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICP):*

La tarea principal de esta etapa es la de analizar en qué medida cada una de las NIC son aplicables al sector público para la emisión y aplicación de un cuerpo de normas de contabilidad pública internacional. Esta etapa vio los primeros resultados en 1998 con la publicación del primer borrador. Finalmente, en el año 2000 se publicó el primer grupo de normas definitivas. Recientemente se ha emitido un nuevo grupo de normas (de la nº 9 a las nº 12) y están en proceso de elaboración un total de nueve normas (desde la nº 12 a la nº 21) en<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> El título de todas ellas puede verse en el anterior cuadro nº 7.

**Cuadro 8: Normas internacionales de Contabilidad Pública.**

| NORMA   |   | CONTENIDO  |
|---------|---|--|
| IPSAS 1 | <i>Presentación de los estados financieros</i>  | Regula los aspectos generales relativos a la presentación y el contenido mínimo de los estados financieros preparados sobre la base contable de devengo.   |
| IPSAS 2 | <i>El Estado de Flujos de Tesorería</i>   | Requiere la presentación en un estado de información sobre los cambios históricos producidos en los flujos de tesorería.   |
| IPSAS 3 | <i>Superávit Neto o Déficit del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables</i> | Regula la clasificación y publicidad de los acontecimientos extraordinarios, así como la publicación de información separada sobre determinados elementos en los estados financieros. También especifica el tratamiento contable aplicable a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y la corrección de errores fundamentales. |
| IPSAS 4 | <i>Los efectos de la variación del tipo de cambio en moneda extranjera</i>                              | Establece los requisitos para decidir el tipo de cambio a utilizar en las valoraciones y el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera.  |
| IPSAS 5 | <i>Costes de Endeudamiento</i>  | Regula el tratamiento contable de los costes de endeudamiento, prescribiendo como criterio general su imputación como gasto al resultado del ejercicio. Contempla como alternativa la capitalización de los intereses derivados de la financiación ajena contraída para la adquisición, construcción o producción de determinados activos.                   |
| IPSAS 6 | <i>Estados financieros consolidados y contabilidad de inversiones en empresas controladas</i>           | Recomienda a las empresas que tengan intereses en entidades controladas la elaboración de estados financieros consolidados. Incluye una discusión sobre el concepto de control aplicado al sector público y orientaciones para determinar si existe o no control a efectos contables.  |
| IPSAS 7 | <i>Contabilización de inversiones en empresas asociadas</i>   | Requiere la inclusión de todas las inversiones realizadas en entidades asociadas dentro de los estados consolidados mediante el método equitativo o el método de coste si las inversiones son a corto plazo.   |
| IPSAS 8 | <i>Información financiera relativa a las inversiones en empresas de capital-riesgo</i>                  | Especifica la consolidación proporcional como el criterio general para este tipo de inversiones, y permite como método alternativo el método equitativo.   |

**Cuadro 8: Normas internacionales de Contabilidad Pública.**

| NORMA    |  | CONTENIDO   |
|----------|--|---|
| IPSAS 9  | <i>Ingresos procedentes de las operaciones de cambio</i>       | Regula el tratamiento contable de los ingresos que se derivan de las operaciones realizadas en moneda extranjera..  |
| IPSAS 10 | <i>Información financiera en economías hiperinflacionarias</i> | Requiere el ajuste de los estados financieros elaborados por los gobiernos en economías que presentan índices de hiperinflación.  |
| IPSAS 11 | <i>Contratos de construcción</i>                               | Regula el tratamiento contable de los costes e ingresos asociados a los contratos de construcción, identificando qué se entiende por tales contratos, presentado su tipología y estableciendo el reconocimiento y la información a proporcionar sobre los costes y, si procede, sobre los ingresos asociados. |
| IPSAS 12 | <i>Existencias</i>   | Regula el tratamiento contable de las existencias sobre un sistema de valoración basado en el coste histórico.  |

Consideramos que es conveniente destacar el hecho de que, a lo largo del desarrollo de este proyecto, se ha producido una *modificación en el enfoque* de los pronunciamientos de la IFAC *que hace referencia a las bases de contabilidad*. Entre los primeros borradores y los últimos documentos definitivamente publicados, y como ya referíamos anteriormente, el PSC ha decidido centrarse en las bases contables de caja y devengo, eludiendo la identificación de bases intermedias en el espectro que abarcan ambos extremos (nos referimos a la base de caja modificada y devengo modificado). Así, tanto los diez primeros estudios, como el borrador del Estudio nº 11 (IFAC, 1998a) y los primeros borradores<sup>8</sup> de las IPSAS, se diseñaron contemplando cada una de las cuatro bases indicadas (caja, caja modificada, devengo modificado y devengo). Sin embargo, dado que el abanico de soluciones intermedias entre la caja y el devengo es muy diverso y resulta muy difícil identificar posiciones intermedias lo suficientemente significativas, en el año 1999<sup>9</sup> se cambió de criterio. El Estudio nº 11 se centra por ello únicamente en las bases de caja y devengo, y cada una de las IPSAS pasa a contemplar

<sup>8</sup> El primer borrador de cada una de las normas (ocho en total) se publicó para su discusión en Agosto de 1998.

<sup>9</sup> El segundo borrador de las IPSAS se publicó en Agosto de 1999 ya con esta nueva perspectiva.

de forma única la base de devengo, dejándose la regulación de todos los aspectos relativos a la información contable elaborada sobre la base de caja para una norma específica: la norma n° 9 (IFAC, 2000j).

La importancia de este proyecto en el ámbito de la contabilidad pública es considerable y radica en tres aspectos: a) los beneficios que el mismo reportará a la mejora de la información contable pública y su comparabilidad internacional, b) su significado como punto de arranque del proceso de normalización de la contabilidad pública y c) el protagonismo que adquiere la IFAC a través del mismo como impulsor del citado proceso.

- a) El Comité del Sector Público considera que con este proyecto, a través la Guía Orientativa y del desarrollo de normas internacionales, se conseguirán importantes beneficios como (IFAC, 1998a):
  1. mejorar la gestión financiera,
  2. mejorar la calidad, la veracidad y fiabilidad de la información contable pública,
  3. mejorar el rendimiento económico y financiero,
  4. la armonización entre los requerimientos de información económica y financiera
  5. la armonización entre jurisdicciones que utilicen la misma base contable.
  
- b) Aunque el PSC ya había publicado anteriormente una serie de Estudios y Guías, ninguno de estos pronunciamientos tienen el carácter de norma internacional como las publicadas actualmente. La iniciativa de emitir normas internacionales de contabilidad pública supone el *punto de partida para el proceso de mejora de la comparabilidad de la información contable pública a nivel internacional*, lo que significa un paso cualitativo muy importante en el proceso de armonización, si cabe aún más dificultoso y complejo que el que se desarrolla en el sector privado, dado que la realidad y la situación de partida es bien compleja:
  1. Por un lado, en el sector público se observa una gran diversidad de métodos y prácticas contables dentro del abanico de posibilidades que abarca desde el sistema de caja más sencillo al devengo puro.
  2. Además hay que considerar que los gobiernos nacionales tienen soberanía para imponer sus propias normas contables, por encima de cualquier otra norma o recomendación de carácter internacional. Cualquier pronunciamiento que emane de la IFAC carece de carácter legal en los respectivos países, salvo que éstos integren los mismos en sus ordenamientos jurídicos.

Sin embargo, a pesar de las dificultades expuestas, son cada vez más los organismos públicos, no ya únicamente los profesionales de la contabilidad, los que reconocen las ventajas que se desprenden de un proyecto normalizador como éste, y así lo demuestran organismos internacionales como el Banco Mundial, el Banco de Desarrollo Asiático, el Fondo Monetario Internacional o el Programa de Desarrollo de las Naciones Unidas al prestar apoyo financiero al mismo (IFAC, 2000).

- c) De la misma forma que este proyecto marca el punto inicial en la armonización, también significa que *la IFAC ha tomado la iniciativa en normalización contable pública internacional*, lo que puede llevar a convertirla en el organismo normalizador de referencia para la contabilidad del sector público. Ante la inexistencia de organismos de carácter regional que desempeñen de forma paralela esta labor, como ocurre en el sector privado, este protagonismo podría desembocar en una vía más rápida y directa de armonización internacional, evitando el derroche de esfuerzos en etapas intermedias como ha ocurrido con las directivas europeas emitidas y su necesidad de readaptación a las normas internacionales de contabilidad.

Sin embargo creemos, y en este punto compartimos la opinión de Lüder (1988), que el éxito de una iniciativa armonizadora como la adoptada por la IFAC depende en gran medida de la autoridad que tenga el organismo regulador para exigir el cumplimiento de sus normas. Por ello, teniendo en cuenta, por un lado, algunos aspectos clave como la tradición legal y el escaso margen de actuación dejado a las organizaciones profesionales en los países europeos, y por otro, el carácter no obligatorio de las normas de la IFAC, consideramos que en el entorno europeo es necesario un compromiso más fuerte que la simple voluntad de profesionales y gobiernos para garantizar la rapidez y la aceptación general de las normas. Como instrumento para garantizar la rapidez y el éxito de la estrategia normalizadora de la IFAC en Europa, sería conveniente la actuación de un organismo con autoridad suficiente para exigir a los países miembros la incorporación de estas normas<sup>10</sup> a sus respectivos ordenamientos jurídicos.

---

<sup>10</sup> Nos estamos refiriendo exclusivamente a las IPSAS y no a normas propias o emitidas por otros organismos distintos a la IFAC, porque entonces volveríamos a caer en la doble armonización regional e internacional a la que aludíamos anteriormente.

### 3.- LOS ESTUDIOS COMPARATIVOS INTERNACIONALES EN CONTABILIDAD PÚBLICA

#### 3.1.- LA NECESIDAD DE ESTUDIAR LA CONTABILIDAD PÚBLICA DESDE UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL

La primera cuestión que hay que plantear cuando se habla de estudios comparativos es dónde radica su utilidad, es decir, por qué se realizan comparaciones. Según Nobes (1995, p.3), existen al menos cuatro razones para ello: una razón *histórica*, una razón *internacional*, una razón *comparativa* y una razón de *armonización*.

La primera obedece al hecho de que históricamente una serie de países han contribuido considerablemente al desarrollo contable con sus aportaciones, que, a lo largo del tiempo, han ido extendiéndose al resto de países. Esta herencia común ha contribuido a configurar el actual mapa contable y conocerla es entender las actuales analogías y diferencias entre los diferentes sistemas contables. Entre los ejemplos más representativos nos encontramos con el método de la *partida doble*, la *imagen fiel* y los *planes de cuentas*, exportados desde Italia, el Reino Unido y Francia al resto de países. En contabilidad pública también se pueden detectar ejemplos similares de importación-exportación de conceptos y modelos contables como es el caso del modelo de *contabilidad cameralista* (Filios, 1983, pp. 443-4) surgido en Suecia en el siglo XIV y exportado en el siglo XVIII a Austria, Alemania e Italia; la exportación del modelo británico de *contabilidad de fondos* al resto del área de influencia anglosajona; el *modelo británico del New Public Management*, importado desde el Reino Unido por diferentes países como Holanda, Finlandia y Alemania; y el *modelo de contabilidad y presupuesto de recursos*, trasladado desde Nueva Zelanda a otros países como el Reino Unido o Australia (Victoria).

La razón internacional hace referencia a las empresas que operan en más de un país, hecho por el cual juegan un papel muy importante en la transferencia de conocimientos, experiencias, soluciones y tecnología contable de un país a otro. Además, en la medida en que este tipo de empresas busca su financiación en los grandes mercados internacionales de capitales, todos, tanto empresas como mercados, están inmersos en un proceso de creciente reducción de la heterogeneidad contable a nivel internacional, al objeto de facilitar que la información contable elaborada en un país sea utilizada por usuarios de diferentes países. Si nos trasladamos a la esfera del sector público, esta razón pierde gran parte de su fuerza dado que, hoy por hoy, los gobiernos, las agencias gubernamentales y el resto de entidades públicas, no han alcanzado ese grado de interdependencia informativa internacional que en estos momentos tienen las empresas multinacionales. Posiblemente sea sólo cuestión de tiempo, y en la medida en que se vaya desarrollando el proceso de globalización y

se consoliden las estrategias o “modos de gestión” privados en los entes públicos - dentro de la filosofía de la Nueva Gestión Pública-, iremos asistiendo paulatinamente al surgimiento de una creciente preocupación por la elaboración y el análisis de la contabilidad pública a escala multinacional. Por lo pronto, hoy en día son cada vez más los gobiernos locales que deben auditar sus cuentas por profesionales del ámbito privado y otros, como el Ayuntamiento de Barcelona por citar un ejemplo próximo, han comenzado a movilizarse para buscar financiación en los mercados internacionales de capitales, con todas las obligaciones de carácter informativo que ello conlleva.

La razón comparativa está relacionada con el hecho de que, para mejorar el sistema contable, los países y los profesionales se sirven cada vez más de la experiencia internacional, adoptando soluciones que ya se han llevado a cabo en otros países ante situaciones u objetivos similares. Del mismo modo que ocurre en la contabilidad financiera (Nobes, 1995, p.7), la referencia internacional en el proceso de modernización de la contabilidad pública ha sido una pieza clave que explica la paulatina extensión de la contabilidad de devengo en los diferentes países. También se observan casos más puntuales que sirven para ilustrar esta mejora de los sistemas contables públicos a través del ejemplo de otros países. Así, la reforma belga es, por el conjunto de medidas adoptadas, la más próxima a la *reforma francesa* que supone la Instrucción M14 (Moraud, 1995, p.5); en España se toma como referencia la *tradición anglosajona* en lo referente a la elaboración del marco conceptual, representado por los Documentos sobre Principios Contables Públicos elaborados por la IGAE (Vela, 1997); los gobiernos holandés y británico, por su parte, toman como ejemplo la *experiencia neozelandesa* de un sistema integral de presupuesto y contabilidad por devengo para renovar la contabilidad de sus agencias y ministerios gubernamentales respectivamente (OCDE, 1997).

Por último, la necesidad de reducir la heterogeneidad contable y lograr con ello una aceptable comparabilidad de la información, también es motivo que justifica la realización de estudios comparativos entre diferentes países: es la razón relativa a la armonización. En el sector privado esta razón está muy relacionada con la existencia de empresas multinacionales, mercados globalizados y usuarios internacionales de la información. En el sector público, la necesidad actual de comparar la información contable a nivel internacional es bastante menos patente (Fuertes y Vela, 2000; Balaguer et al., 2000); sin embargo, como anteriormente mencionábamos, en un futuro cada día más globalizado y con un sector público cada vez más gestionado con técnicas privadas, esta cuestión tampoco puede obviarse y, como mínimo, debe ser abordada desde el punto de vista de los beneficios-costes que tal solución entrañaría en los diferentes niveles de gobierno (sobre todo teniendo en cuenta la labor ya realizada por el Comité del Sector Público de la IFAC).

Respondiendo a estas razones, poco a poco ha ido creciendo el interés por la realización de trabajos en contabilidad pública de carácter comparativo e internacional. La literatura existente al respecto está lejos de alcanzar el volumen y el nivel cualitativo de la contabilidad financiera, pero hay que tener en cuenta que los primeros trabajos comienzan a ver la luz en la segunda mitad de los años ochenta y es en los noventa cuando comienzan a cobrar importancia. A continuación pasaremos a realizar una recopilación bibliográfica de los principales trabajos que hemos confeccionado con la intención de responder a una triple finalidad: a) mostrar los antecedentes y fundamentos bibliográficos en los que el presente trabajo se basa y se enmarca; b) proporcionar una visión ilustrativa de la evolución que ha sufrido la investigación en esta materia; y c) diferenciar las posibles líneas que pueden distinguirse actualmente dentro de este campo de investigación.

### **3.2.- PRINCIPALES TRABAJOS INTERNACIONALES Y LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN: RECOPIACIÓN BIBLIOGRÁFICA**

Los estudios comparativos en el ámbito de la contabilidad pública internacional son, además de escasos, recientes. Fundamentalmente, ello se ha debido a la escasez de información disponible para el análisis internacional de la situación concreta de la contabilidad pública en cada país, dado el tardío desarrollo de la investigación contable en el sector público. Así, los primeros estudios sobre la situación de la contabilidad pública en países concretos no comienzan a aparecer hasta finales de los ochenta (Chan & Jones, 1988). A pesar de ello, la investigación en contabilidad pública internacional se ha desarrollado de forma rápida, lo que se manifiesta tanto por el creciente volumen de bibliografía publicada al respecto como por la mejora de las técnicas empleadas para la realización del análisis comparativo.

Junto con los estudios propiamente internacionales coexiste toda una línea de trabajos de contabilidad pública que, aunque no puede catalogarse de comparativa, sí que ha tenido una importancia considerable en el desarrollo posterior de los estudios comparados. Se trata de todo un conjunto de estudios eminentemente descriptivos y referidos a países concretos que han posibilitado el acercamiento a la realidad contable de cada país y han sentado, con ello, las bases para que las comparaciones internacionales puedan realizarse posteriormente. Los primeros trabajos aparecen en los años ochenta y su elaboración se extiende a lo largo de toda la década de los noventa, coincidiendo con el diseño y la puesta en práctica de las reformas contables que, de forma paulatina, se van imponiendo en los países desarrollados. Los principales trabajos y sus características quedan sintetizados en el Anexo 1.

Dentro del campo de la Contabilidad Internacional, los estudios comparados de contabilidad pública están en una etapa de desarrollo incipiente, como ya

comentábamos anteriormente, Por ello, el volumen de bibliografía dedicado al sector público es pequeño si lo comparamos con los trabajos dedicados a la contabilidad del sector privado, si bien es cierto que no ha dejado de crecer. Como antecedentes de los trabajos comparativos en el sector público destacan, según reconocen Chan y Jones (1988, pp. 5-8), los elaborados por Normanton (1966), Geist (1981) Wildavsky (1986) y Webber y Wildavsky (1986). Estos primeros trabajos están más relacionados con la rendición de cuentas y los presupuestos públicos, y carecen todavía de una perspectiva contable (Cuadro 9).

**Cuadro 9: Antecedentes de los estudios comparativos internacionales en contabilidad pública**

| Autor                            | Países estudiados                              | Aspecto abordado   | Contenido  |
|----------------------------------|--|--|--|
| <b>NORMANTON -1966</b>           | Países OTAN                                    | -El control externo  | Analiza la naturaleza de la rendición de cuentas ante los órganos legislativos.  |
| <b>GEIST -1981</b>               | Reino Unido, Suecia y países comunistas.       | - El control externo   | Profundiza en el control externo. Trata aspectos como la independencia, el auditor privado frente al público etc.                  |
| <b>WILDAVSKY - 1986</b>          | -Países occidentales y países del Tercer Mundo | - El presupuesto público   | Relaciona los procesos presupuestarios con una serie de variables determinantes y lleva a cabo una clasificación de los mismos     |
| <b>WEBBER Y WILDAVSKY - 1986</b> | -Países occidentales                           | - Los ingresos tributarios, el gasto y el endeudamiento presupuestario | Analiza la evolución histórica de estos elementos y deduce que su patrón de desarrollo depende en gran medida del régimen político |

La incorporación de la visión estrictamente contable se produce a partir 1987, gracias al impulso recibido por un grupo de académicos interesados en la investigación comparativa en el campo de la contabilidad pública, dando paso a lo que hoy se conoce como CIGAR (Investigación Comparativa Internacional en Contabilidad Pública) .

A partir de la creación de los foros CIGAR, y de forma paulatina, se van sucediendo nuevos trabajos comparativos internacionales que comienzan a abarcar los diversos aspectos relacionados con la contabilidad pública como la evolución de la normativa,

la contabilidad de sectores específicos como el sanitario, las prácticas contables, el contenido de los estados financieros, los factores del entorno determinantes de las reformas contables, la consolidación, la auditoría, la clasificación de sistemas contables, la armonización etc. A continuación, presentamos una recopilación de los principales trabajos internacionales en contabilidad pública (es decir, trabajos en los que se aborda el estudio de dos países como mínimo) clasificados en base a diferentes criterios no mutuamente excluyentes:

- Criterio 1: *La metodología utilizada para la elaboración de las comparaciones*

Al considerar la evolución de las técnicas de comparación podemos distinguir dos etapas diferenciadas que nos ponen de manifiesto la evolución de la investigación en esta materia:

- a) En una inicial etapa de desarrollo (*1ª etapa*) se englobarían toda una serie de trabajos eminentemente descriptivos, referidos a países concretos pero en los que comienza a apreciarse ya una finalidad comparativa, escasamente lograda dado que aún *carecen de una base o herramienta común para la realización de comparaciones*.
- b) En una etapa posterior de desarrollo (*2ª etapa*) se situarían aquellos trabajos que ya proceden a comparar los sistemas contables de diferentes países, o determinados aspectos relativos al mismo, a través *un instrumento o técnica de comparación*, que varía dependiendo del propósito del estudio. Así, nos encontramos con estudios que utilizan como base de comparación el Modelo de Contingencia, estudios comparativos de carácter empírico, o estudios de armonización que miden la misma a través de índices estadísticos.

- Criterio 2: *El planteamiento básico del trabajo*

Si atendemos al planteamiento básico y la finalidad de los estudios comparativos, de forma general se distinguen tres grandes líneas en torno a las cuales pueden agruparse los diferentes trabajos:

- a) aquellos trabajos comparados que se centran fundamentalmente en *describir las similitudes y diferencias* existentes en torno a aspectos concretos del sistema contable, tales como la evolución histórica, el contenido y forma de los estados financieros, el tratamiento de las infraestructuras públicas, la consolidación, los principios contables, el control externo etc.;
- b) aquellos cuyo objetivo es analizar los *factores del entorno* que contribuyen a explicar estas similitudes y diferencias;
- c) aquellos trabajos que giran en torno a la *armonización contable* pública y a *la labor normalizadora de los organismos internacionales* en favor de la misma.

- Criterio 3: *El enfoque adoptado en la elaboración*

El estudio de los sistemas contables se puede abordar desde un triple enfoque según Nobes (1991, p. 38):

- a) *Enfoque descriptivo*: se centra en la descripción de la realidad; de las prácticas, la normativa, etc. Presenta el inconveniente de que los estudios elaborados bajo este enfoque necesitan ser actualizados continuamente.
- b) *Enfoque analítico*: Se centra en el análisis de los factores del entorno que determinan las características distintivas de los sistemas contables.
- c) *Enfoque predictivo*: se centra en el estudio de los efectos que tendría sobre el sistema contable el cambio de alguno de los factores que lo determinan.

Estos tres enfoques son complementarios y, de acuerdo con algunos autores como García Benau (1995), el estudio de los sistemas contables debe realizarse desde un enfoque conjunto que englobe a los tres. En contabilidad pública internacional, la mayor parte de los trabajos han sido elaborados desde un enfoque descriptivo, únicamente el conjunto de trabajos realizados alrededor del modelo de contingencia son de carácter analítico, relacionando los factores del entorno social, político y administrativo con los sistemas contables. Incluso puede considerarse que la utilización de este instrumento como base de comparación aporta también un enfoque predictivo, si bien es cierto que hasta la fecha es notable la ausencia de trabajos abordados bajo este último enfoque y orientados a exponer en qué medida se ven afectados los sistemas contables cuando varía uno o varios factores concretos.

La clasificación de los estudios más importantes así como su ubicación dentro de los diferentes grupos de acuerdo con los criterios expuestos se presenta, de modo esquemático en el Anexo 2.

A través de este recorrido por la literatura se observa como, aunque la inmensa mayoría de los trabajos van referidos a los países de la UE y de la OCDE, a lo largo de la década de los noventa se han cubierto poco a poco diferentes áreas geográficas que abarcan prácticamente los cinco continentes. Así, van surgiendo estudios que hacen referencia a los sistemas contables de los países del Magreb (Merrouche et al., 1997), de África (Merrouche et al., 1996) y América Latina (IGAE, 1998).

Del mismo modo, se aprecia cómo en el área de contabilidad pública se comienza a aplicar de forma paulatina el conjunto de metodologías y herramientas ya tradicionales en contabilidad internacional, siguiendo de cerca el camino que abrieron a finales de los setenta y principios de los ochenta investigadores como Da Costa et al. (1978), Frank (1979), Nair y Frank (1980), que desarrollaron la primeras clasificaciones

empíricas sobre la base de prácticas contables; o como Van der Tas (1988), que elaboró los primeros índices de medida del grado de armonización. Todos estos trabajos constituyen una base fundamental en la orientación empírica que está adoptando actualmente la investigación internacional en contabilidad pública, cosa que puede observarse en los trabajos de autores como Montesinos, Pina, Torres, Vela, Caba y Balaguer et al. (ver anexo 2).

**ANEXO 1: Recopilación bibliográfica****Trabajos de contabilidad pública: países concretos**

| País     | Autor                    | Características  |
|----------|--------------------------|--|
| ALEMANIA | <b>BUDAÜS -1991</b>      | -Describe el sistema contable público.   |
|          | <b>LÜDER -1993</b>       | -Describe el sistema contable público<br>-Nivel: Central   |
|          | <b>LÜDER -1995</b>       | -Describe el sistema contable público.<br>-Nivel: Local  |
| BÉLGICA  | <b>DATOUSSAID -1992</b>  | -Describe las reformas en la contabilidad<br>-Nivel: Local   |
|          | <b>CHRISTIAENS -2000</b> | -Estudio empírico<br>-Muestra: 100 municipios flamencos<br>-Objetivo: Describir la realidad de las prácticas contables tras la reforma emprendida. Medir la comparabilidad (Índice C).<br>Nivel: Local |
| CANADÁ   | <b>DENIS -1994</b>       | -Describe las reformas acometidas en la contabilidad pública.  |
| CHINA    | <b>GANG-LU -1988</b>     | -Describe el sistema contable público y de la auditoría en China.<br>-Nivel: Todos (homogeneidad)  |
|          | <b>CHAN -1995</b>        | - Describe la evolución histórica de la contabilidad desde principios de siglo.  |
|          | <b>CHAN -1996</b>        | - Compara el sistema contable tradicional durante la era socialista con su papel en la emergente economía de mercado.  |

(continuación)

| País    | Autor  | Características  |
|---------|--|--|
| ESPAÑA  | <b>VELA -1994</b>  | -Describe las características del sistema presupuestario y contable.<br>-Nivel: Local  |
|         | <b>PINA -1994</b>  | -Describe el marco conceptual de la contabilidad pública a través de los distintos Documentos de la IGAE.  |
|         | <b>MONTESINOS Y VELA-1996</b>  | -Describe las características generales del sistema contable público y aplicación del modelo de contingencia al caso español.<br>Nivel: Central  |
|         | <b>VELA -1996</b>  | -Describe las reformas acometidas en el sistema contable de la Administración Local.<br>Nivel: Local   |
| FRANCIA | <b>VARIOS AUTORES (DEMEESTÈRE, MARIEL Y MORAUD, LAURENT Y PUYO, FOURNY, KIMPE) -94</b> | -Monográfico de la Revue Française de Finances Publiques, dedicado a la nueva contabilidad local.<br>-Describe a través de los artículos de diversos autores toda la reforma acometida en las corporaciones locales francesas. |
|         | <b>MANET -1997</b>   | - Describe la organización, los órganos y los diferentes tipo de auditoría externa que se desarrolla en la Administración local francesa.  |
| GRECIA  | <b>MAGGINA -1996</b>   | -Describe las características generales del sistema contable público.<br>-Nivel: Central   |
| HOLANDA | <b>BAC -1995</b>   | -Da una visión general de la labor de auditoría desarrollada por los profesionales en los gobiernos locales.<br>-Nivel: Local  |
|         | <b>BAC-1996</b>  | -Evolución reciente de la contabilidad de los gobiernos locales y descripción del nuevo sistema contable tras las reformas de 1995.<br>-Nivel: Local   |

(continuación)

| País          | Autor                               | Características   |
|---------------|-------------------------------------|---|
| ITALIA        | <b>CAPERCHIONE Y GARLATTI -1994</b> | -Describe las principales innovaciones en la contabilidad local con referencia a los antecedentes, las causas, los puntos fuertes y débiles.  |
|               | <b>CAPERCHIONE -1995</b>            | -Líneas de reforma del sistema contable a principios de los noventa.<br>-Nivel: Local   |
|               | <b>MUSSARI -2000</b>                | -Profundiza en el tratamiento contable de los activos: valoración, depreciación y presentación.   |
| JAPÓN         | <b>YOSHIDA -1994</b>                | - Describe a rasgos generales el sistema contable público y el contexto social, político y administrativo que lo rodea.   |
|               | <b>YOSHIDA -1996</b>                | -Describe el sistema contable público en Japón.<br>Nivel: Central   |
|               | <b>YAMAMOTO -2000a</b>              | -Revisión crítica del modelo de contingencia.<br>-Formulación de un modelo alternativo partiendo de la base de que las reformas contables se insertan dentro de un proceso general de cambios en el sector público.<br>-Aplicación a los gobiernos locales. |
| NUEVA ZELANDA | <b>PALLOT -1994</b>                 | -Describe y evalúa las reformas acometidas en la última década en la gestión y en la contabilidad del sector público.<br>-Nivel: Central  |
|               | <b>GILLING -1994</b>                | -Describe la evolución del sistema contable.<br>-Nivel: Local   |
|               | <b>PALLOT -1995</b>                 | -Tratamiento contable de las infraestructuras<br>-Nivel: Local  |

(continuación)

| País        | Autor                                 | Características   |
|-------------|---------------------------------------|---|
| POLONIA     | <b>JARUGA Y NOWAK – 1995</b>          | -Líneas de reforma de la Administración Pública: reformas contables y presupuestarias.<br>-Nivel: Central   |
| REINO UNIDO | <b>JONES Y PENDLEBURY-1988</b>        | -Evolución histórica y contexto de la contabilidad, la auditoría y el presupuesto.<br>-Nivel: Central   |
|             | <b>LAPSLEY -1994</b>                  | -Descripción del sistema contable con especial referencia a la contabilización de los activos fijos.<br>-Nivel: Local   |
|             | <b>JONES -1995</b>                    | -Descripción del sistema contable público: Fondos y Gobiernos locales.  |
|             | <b>MERROUCHE Y DEVLIN -1995</b>       | -Estudio empírico orientado a analizar el grado de cumplimiento de las recomendaciones del CIPFA en Escocia.<br>-Nivel: Local   |
| RUSIA       | <b>BOURMISTROV Y MELLEMLVIK -2000</b> | -Describe los cambios acaecidos a la luz de la <i>perestroika</i> en la normativa y en el sistema contable.<br>-Nivel: Local  |
| USA         | <b>BOWSHER-1988</b>                   | -Se centra en la evolución histórica del papel de la profesión contable en la normalización.<br>-Nivel: Federal   |
|             | <b>TAYLOR Y GRAVES - 1994</b>         | -Analiza la normativa emitida por el FASAB.   |
|             | <b>CHENG Y HARRIS - 2000</b>          | - Analiza el modelo contable de los activos fijos del GASB, el FASAB y Anthony . Sobre la base de los dos últimos propone un nuevo modelo donde la contabilización depende parcialmente del uso (FASAB) y de la financiación (Anthony). |

(continuación)

| País          | Autor                             | Características  |
|---------------|-----------------------------------|--|
| INTERNACIONAL | <b>LÜDER ET ALT. –1989 y 1992</b> | -Se trata de un conjunto de estudios de países concretos y sus sistemas contables<br>-Constituye la primera etapa en la confección del modelo de contingencia.                                       |
|               | <b>IGAE –1995 y 1998</b>          | -Se trata de un conjunto de estudios sobre contabilidad pública referidos a países concretos. <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Países OCDE.</li> <li>b) Países Latinoamericanos.</li> </ul> |

**ANEXO 2: Recopilación bibliográfica.**

**Clasificación de estudios comparativos de contabilidad pública internacional**

| ESTUDIOS EMINENTEMENTE DESCRIPTIVOS<br>SIN METODOLOGÍA CONCRETA DE COMPARACIÓN | Autor                  | Países   | Etapas de desarrollo | Planteamiento básico  | Enfoque     | Características  |
|--|------------------------|--|----------------------|---|-------------|--|
|  | LÜDER – 1988a          | Alemania, Suiza y Austria  | Primera              | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: sistema contable, presupuesto y auditoría | Descriptivo | -Características generales del sistema contable alemán y su contexto legal y administrativo.<br>-Referencia escasa a Austria y Suecia, únicamente perfila las últimas reformas contables.<br>-Nivel: Federal |
|  | JARUGA - 1988          | Europa del Este (Polonia, Alemania del Este, URSS, Checoslovaquia, Hungría y Yugoslavia) | Primera              | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: sistema contable, presupuesto             | Descriptivo | -Descripción del contexto y las principales características del sistema contable y presupuestario.<br>- La descripción del sistema presupuestario se refiere principalmente al caso de Polonia.              |
|  | SCHRAMA Y ZAPICO- 1989 | Dinamarca, Francia, Italia y Reino Unido   | Primera              | Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: presupuesto                                | Descriptivo | -Trabajo comparativo en base a entrevistas personales  |
|  | OLSON - 1989           | Suecia y Noruega   | Primera              | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: evolución contable                        | Descriptivo | -Compara la evolución histórica de la contabilidad municipal<br>-Nivel: Local  |

(Continuación)

| ESTUDIOS EMINENTEMENTE DESCRIPTIVOS<br>SIN METODOLOGÍA CONCRETA DE COMPARACIÓN | Autor                            | Países   | Etapa de desarrollo | Planteamiento básico  | Enfoque     | Características   |
|--|----------------------------------|--|---------------------|---|-------------|---|
|  | GRAY, JENKINS Y SEGSWORTH - 1993 | Estados Unidos, Reino Unido, República Federal de Alemania, Canadá, España, Suecia y Finlandia | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: presupuesto, control externo y control interno. | Descriptivo | -Recoge una serie de estudios concretos centrados en la evolución de la relación existente en cada país entre el proceso presupuestario, el control externo y el control interno. |
|  | LANDE -1994                      | Inglaterra y Estados Unidos  | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: estados financieros                             | Descriptivo | -Compara las características generales de los estados financieros la información que proporcionan.<br>-Nivel: Local   |
|  | SCHEID -1994                     | Estados Unidos, Canadá, Reino Unido y Francia  | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: estados financieros                             | Descriptivo | - Compara la información contenida en los estados financieros de forma muy general.   |
|  | BERGEVÄRN Y OLSON -1995          | Suecia y Noruega   | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: evolución de la normativa contable              | Descriptivo | -Compara la evolución histórica de la contabilidad municipal.<br>-Nivel: Local<br>-Principal conclusión: proceso de normalización diferente debido a la influencia del entorno.   |

(Continuación)

| ESTUDIOS EMINENTEMENTE DESCRIPTIVOS<br>SIN METODOLOGÍA CONCRETA DE COMPARACIÓN | Autor                   | Países                                  | Etapa de desarrollo | Planteamiento básico   | Enfoque     | Características  |
|--|-------------------------|---|---------------------|--|-------------|--|
|  | MELLENIK Y MONSEN -1995 | Dinamarca, Suecia, Noruega              | Primera             | - Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: consolidación         | Descriptivo | -Compara la evolución de la normativa contable y la situación en materia de consolidación.<br>-Nivel: Local  |
|  | MARIEL -1995            | Francia, España y Reino Unido           | Primera             | - Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: reformas contables    | Descriptivo | -Analiza las reformas contables acometidas.<br>-Nivel: Local   |
|  | VELA ET AL. - 1995      | Alemania, Francia, Reino Unido y España | Primera             | - Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: reformas contables    | Descriptivo | -Describe a grandes el sistema contable y las últimas reformas acometidas.<br>-Analiza de forma comparativa el caso español con relación a los tres países europeos.<br>-Nivel: Local                              |
|  | JONES Y LÜDER-1996      | Reino Unido y Alemania                  | Primera             | - Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: contabilidad nacional | Descriptivo | -Características de los sistemas de contabilidad nacional<br>-Descripción del System of National Accounts (1993) base del actual Sistema Europeo de Cuentas de 1995.<br>-Implicaciones contables de su aplicación. |

(Continuación)

| ESTUDIOS EMINENTEMENTE DESCRIPTIVOS<br>SIN METODOLOGÍA CONCRETA DE COMPARACIÓN | Autor                   | Países   | Etapa de desarrollo | Planteamiento básico  | Enfoque     | Características  |
|--|-------------------------|--|---------------------|---|-------------|--|
|  | LOVELL -1996            | Unión Europea  | Primera             | - Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: auditoría                          | Descriptivo | -Órganos de control de los países miembros<br>-Órganos de control de carácter internacional  |
|  | DITTENHOFER-1996        | Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido y Estados Unidos | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: normas de auditoría                 | Descriptivo | -Análisis comparativo de las normas de auditoría en base a cinco elementos de referencia: las premisas básicas, la independencia, el alcance, la evidencia documental y el informe de auditoría.<br>- Conclusión: la similitud entre las cinco normas es considerable. |
|  | MONSEN Y NÄSI -1996     | Finlandia y Noruega  | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: evolución de la normativa contable. | Descriptivo | -Descripción del contexto histórico que ha condicionado la diferente evolución de la contabilidad pública.<br>-Nivel: Local  |
|  | LOPEZ Y CABA -1997      | Brasil, Argentina, Chile y Méjico                              | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: objetivos y estados financieros     | Descriptivo | -Descripción a nivel muy general del sistema contable público.<br>-Nivel: Local  |
|  | GUTHRIE Y HUMPREY -1996 | Australia y Reino Unido  | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: Gestión pública.                    | Descriptivo | -Presenta un análisis del contexto histórico en el que se desarrollan las reformas enmarcadas en la Nueva Gestión Pública en ambos países, señalando su diferencias y similitudes.   |

(Continuación)

| ESTUDIOS EMINENTEMENTE DESCRIPTIVOS<br>SIN METODOLOGÍA CONCRETA DE COMPARACIÓN | Autor                          | Países                               | Etapa de desarrollo | Planteamiento básico   | Enfoque     | Características   |
|--|--------------------------------|--------------------------------------|---------------------|--|-------------|---|
|  | LÜDER -1997                    | Unión Europea                        | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: principios y prácticas contables | Descriptivo | -Clasifica los países de acuerdo al grado de implantación del criterio de devengo   |
|  | MONSEN Y NÄSI -1998            | Suecia, Finlandia y Noruega          | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: normas contables                 | Descriptivo | -Describe la evolución de la normativa contable<br>-Especial referencia al cameralismo.<br>-Nivel: Local  |
|  | PINA -1998                     | Nueva Zelanda, Reino Unido y Francia | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: presupuesto de devengo           | Descriptivo | -Analiza las experiencias en la extensión del criterio de devengo al presupuesto.<br>-Nivel: Local (Francia) y central (NZ y RU)  |
|  | STANTON, HUGHES Y STANTON-1998 | Australia y Estados Unidos           | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: normas                           | Descriptivo | -Compara las normas emitidas por el FASAB y el comité público de la AARF (PSASB).<br>-Nivel: Federal<br>-Conclusión: Diferencias importantes. Obstáculo para la armonización. |
|  | CHAN -2000                     | China y USA                          | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: Presupuesto                      | Descriptivo | -Analiza el marco de aplicación del presupuesto del gobierno<br>Nivel: Central  |

(Continuación)

| ESTUDIOS EMINENTEMENTE DESCRIPTIVOS<br>SIN METODOLOGÍA CONCRETA DE COMPARACIÓN | Autor                           | Países                      | Etapa de desarrollo | Planteamiento básico  | Enfoque     | Características   |
|--|---------------------------------|-----------------------------|---------------------|---|-------------|---|
|  | LAPSLEY Y PALLOT -1999          | Reino Unido y Nueva Zelanda | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: contabilización del activo fijo       | Descriptivo | -Describe las prácticas contables relacionadas con el inmovilizado y pone de manifiesto su diversidad.<br>-Apunta que la diversidad existente en estas prácticas radica en la falta de un modelo o marco que identifique los usuarios de este tipo de información para poder elaborar la información que mejor se adecue a sus necesidades. |
|  | COOMBS Y TAYIB - 2000           | Reino Unido y Malasia       | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: contenido de los estados financieros  | Descriptivo | -Compara la información contenida en los estados financieros de una serie de gobiernos locales de ambos países<br>- Nivel: Local  |
|  | CAPERCHIONE - 2000              | Países occidentales         | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: reformas contables                    | Descriptivo | - Analiza el proceso de modernización de la contabilidad pública acaecido la mayor parte de los países occidentales.<br>-Nivel: Local   |
|  | ARBESÚ, ÁLVAREZ Y CÁRCAVA -1999 | Francia y España            | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: contenido de los estados financieros. | Descriptivo | -Compara los informes anuales de las ciudades de París y Barcelona<br>-Nivel: Local   |
|  | JORGE -2001                     | Portugal                    | Primera             | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: reformas contables                    | Descriptivo | -Compara los sistemas contables de los municipios portugueses y españoles.  |

(Continuación)

| ESTUDIOS ANALÍTICOS BASADOS FUNDAMENTALMENTE EN EL MODELO DE CONTINGENCIA | Autor             | Países  | Etapa de desarrollo | Planteamiento básico   | Enfoque     | Características  |
|---|-------------------|---|---------------------|--|-------------|--|
|   | LÜDER -1989b      | EE.UU,<br>Canadá,<br>Francia,<br>R.U.,<br>Dinamarca,<br>Suecia,<br>Comisión Europea | Primera-<br>Segunda | - Descripción de las diferencias/ similitudes de los sistemas contables                          | Descriptivo | -Estudio comparativo de los sistemas contables en base a sus características principales.<br>-Es la etapa anterior a la elaboración del modelo de contingencia.  |
|   | LÜDER-1992        | Los mismos  | Segunda             | -Factores del entorno que explican la innovación contable.                                       | Analítico   | -Define el modelo de contingencia: las variables y sus relaciones.<br>-Aplica el modelo para comparar los entornos e identificar los factores que contribuyen a potenciar u obstaculizar la innovación contable. |
|   | LÜDER -1994       | Los mismos más Italia,<br>Japón y Alemania  | Segunda             | -Estudio de los factores que determinan la innovación contable                                   | Analítico   | -Analiza la influencia del entorno en las reformas aplicando el modelo de contingencia.<br>-Revisa el modelo a través de una redefinición y reclasificación de las variables.                                    |
|   | BERGAMASCHI -1995 | CEE   | Segunda             | -Estudio de los factores determinantes del sistema contable de los entes de la Seguridad Social. | Analítico   | -Análisis comparativo en base al modelo de contingencia<br>-Aplicación al sector público de la sanidad.<br>-Nivel: Local y central   |

(Continuación)

| ESTUDIOS ANALÍTICOS BASADOS FUNDAMENTALMENTE EN EL MODELO DE CONTINGENCIA | Autor                              | Países                   | Etapas de desarrollo | Planteamiento básico   | Enfoque                  | Características  |
|---|------------------------------------|--------------------------|----------------------|--|--------------------------|--|
|   | GODFREY, DEVLIN Y MERROUCHE - 1996 | Kenya, Tanzania y Uganda | Segunda              | - Estudio de los factores que explican la innovación contable  | Analítico                | -Análisis comparativo mediante la aplicación del modelo de contingencia.   |
|   | MERROUCHE, DEVLIN Y GODFREY -1997  | Argelia y Marruecos      | Segunda              | -Estudio de los factores que determinan la innovación contable   | Analítico                | -Análisis comparado de los factores que explican las reformas contables y la difusión de las mismas.<br>-Nivel: Local  |
|   | VELA -1997                         | OCDE                     | Segunda              | -Factores del entorno<br>-Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: prácticas contables | Analítico<br>Descriptivo | -Aplica el modelo de contingencia al caso español para analizar los factores que explican las innovaciones contables<br>-Compara los sistemas contables de diferentes países en base a tres elementos: marco conceptual, sistema de reconocimiento y articulación presupuesto/ contabilidad. |
|   | VELA Y FUERTES -2000               | Europa                   | Segunda              | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: entorno y sistema contable                   | Analítico<br>Descriptivo | -Analiza de forma comparativa los factores del entorno que explican la introducción de reformas contables.<br>- Describe las características de los sistemas contables.<br>-Nivel: Local   |

(Continuación)

| ESTUDIOS EMPÍRICOS | Autor                                 | Países  | Etapas de desarrollo | Planteamiento básico   | Enfoque     | Características  |
|--------------------|---------------------------------------|---|----------------------|--|-------------|--|
|                    | JONES Y PENDLEBURY-1982 <sup>11</sup> | RU, Bélgica., Suecia, Irlanda Dinamarca, Alemania, Italia, Holanda Luxemburgo Francia | Primera              | -Descripción de las diferencias/ similitudes.<br>-Aspecto: contenido de los estados contables                                  | Descriptivo | -Estudio empírico mediante encuesta.<br>-Objetivo: analizar la comparabilidad de la información contable<br>-Nivel: Local  |
|                    | MONTESINOS, PINA Y VELA -1995         | OCDE  | Segunda              | - Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: prácticas contables de valoración y presentación de la información. | Descriptivo | -Estudio empírico<br>-Agrupación de países en base a prácticas contables.<br>-Metodología: análisis cluster<br>-Nivel: Local, regional y Central   |
|                    | BUDAÛS Y BUCHHOLTZ -1996              | Reino Unido, Nueva Zelanda, Holanda, Finlandia, Estados Unidos y Alemania.            | Segunda              | -Análisis de los factores que influyen en el desarrollo de la nueva gestión pública.   | Analítico   | -Estudio comparativo basado en un modelo de valoración jerárquico.<br>-Técnica de investigación: estudio de casos y entrevistas.<br>-Nivel: Local (sólo las ciudades finalistas del premio Carl Bertelsmann a la eficiencia en la gestión local de 1993) |
|                    | TORRES Y PINA -1997                   | OCDE  | Segunda              | Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: auditoría   | Descriptivo | -Estudio comparativo en base a cuestionario<br>-Analiza el papel de los órganos de control externo en el proceso de privatizaciones.   |

<sup>11</sup> Existe una versión revisada de este trabajo (Jones y Pendlebury, 1991) si bien va referido exclusivamente al Reino Unido.

(Continuación)

|                    | Autor                                 | Países                                   | Etapas de desarrollo | Planteamiento básico   | Enfoque     | Características  |
|--------------------|---------------------------------------|--|----------------------|--|-------------|--|
| ESTUDIOS EMPÍRICOS | MONTESINOS, PINA, TORRES Y VELA -1998 | OCDE                                     | Segunda              | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: principios y prácticas contables                 | Descriptivo | -Estudio empírico en base a encuesta.<br>-Agrupación de países tomando como referencia diferentes prácticas contables.<br>-Metodología cluster<br>-Conclusiones: aproximación a las prácticas empresariales paulatinamente y con flexibilidad, lo que merma la comparabilidad. |
|                    | CABA-1999                             | El Salvador, Méjico, Panamá y Costa Rica | Segunda              | -Descripción de las diferencias/ similitudes<br>-Aspecto: regulación, capital humano y prácticas contables | Descriptivo | -Estudio empírico en base a encuesta<br>-Compara los sistemas contables en base a la consideración de tres dimensiones: el subsistema regulador, el de capital humano y el de prácticas.   |
|                    | BALAGUER, FUERTES E ILLUECA -2001     | Unión Europea (salvo Grecia)             | Segunda              | - Convergencia de los factores económicos del entorno.   | Analítico   | -Estudio empírico en base a datos del FMI<br>-Analiza la convergencia del entorno económico y sus repercusiones en la armonización.  |

(Continuación)

| ARMONIZACIÓN | Autor              | Países  | Etapas de desarrollo | Planteamiento básico                       | Enfoque     | Características  |
|--------------|--------------------|---|----------------------|--|-------------|--|
|              | DYE -1988          | Internacional   |                      | -Armonización internacional                | Descriptivo | -No es un estudio comparativo.<br>-Explica la labor de algunos comités públicos de organismos profesionales.<br>-Fundamentalmente se centra en la IFAC.  |
|              | LÜDER -1988b       | Internacional   |                      | -Armonización                              | Analítico   | -Primer intento de identificación de factores que explican las diferencias en los sistemas contables públicos.<br>-Expone diferentes tipos de armonización así como los argumentos a favor y los obstáculos .  |
|              | MONSEN-1994        | Dinamarca, Finlandia, Noruega, Suecia                             | Primera              | -Armonización regional (pública + privada) | Descriptivo | -Muestra la actual coexistencia de dos líneas normalizadoras dentro de la Contabilidad Internacional (privada y pública).<br>-Plantea la unificación de ambas en una sola pero únicamente a escala regional.   |
|              | PINA Y TORRES-1996 | Estados Unidos, Canadá, Suecia, Nueva Zelanda, Australia y España | Segunda              | -Armonización de prácticas de información. | Descriptivo | -Análisis comparativo de la información facilitada por la Administración Central y su adecuación al cumplimiento de los objetivos genéricos de la contabilidad pública.<br>-Medida de la armonización formal.<br>-Metodología: Índice de información no ponderado para el primero e Índice de concentración de Herfindahl para el segundo. |

(Continuación)

| ARMONIZACIÓN | Autor                 | Países  | Etapas de desarrollo | Planteamiento básico  | Enfoque                  | Características  |
|--------------|-----------------------|---|----------------------|---|--------------------------|--|
|              | PINA Y TORRES - 1999  | OCDE  | Segunda              | -Armonización de la información proporcionada a los usuarios externos                 | Descriptivo              | -Estudio empírico sobre la base de las cuentas anuales.<br>-Mide el grado de armonización de la información proporcionada en los estados financieros de cada país con las recomendaciones de la IFAC (IPSAS y Guía).<br>-Índice C y H<br>-Conclusiones: heterogeneidad actual. |
|              | FUERTES Y VELA - 2000 | Europa  | Segunda              | -Factores que explican la innovación contable.<br>-Armonización: razones y obstáculos | Descriptivo<br>Analítico | -Estudio comparativo de los entornos político-administrativo en base al modelo de contingencia.<br>-Razones a favor y obstáculos de la armonización contable pública.<br>-Nivel: Local   |
|              | IFAC-PSC -1991        | Australia, Canadá, Nueva Zelanda y Estados Unidos | Primera              | -Armonización y labor normalizadora   | Descriptivo              | -Estudio comparativo acerca de los usuarios, sus necesidades y los objetivos de la información contable.   |
|              | IFAC -PSC -1998a      | Internacional                                     | Primera              | -Armonización y labor normalizadora   | Descriptivo              | -Presenta una orientación acerca de las prácticas contables que se siguen a nivel internacional  |

