

TENDENCIAS ACTUALES EN EL SISTEMA INTEGRAL DE GESTIÓN DEL SECTOR PÚBLICO. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

Gaizka Zubiaur Etcheverry
Teodoro A. Caraballo Esteban
Universidad del País Vasco

RESUMEN

El objeto de este trabajo es presentar y analizar los últimos modelos propuestos, a nivel internacional, para explicar las condiciones de avance en el área de la Contabilidad Pública en un determinado país. Para ello, en primer lugar sintetizamos la evolución experimentada por el Modelo de Contingencia de LÜDER, desembocando en el *Financial Management Reform Process Model -FMR-* formulado por el mismo profesor. Con esta base analizamos el Modelo de Condiciones Básicas (*Basic Requirements Model -BRM-*) de OUDA, para la implementación exitosa de la contabilidad de devengo en el sector público, así como las recomendaciones de IFAC y FEE al respecto. Las diferentes propuestas explican y facilitan la adopción de la contabilidad de devengo en el marco de reforma del sistema de gestión financiera integral para el sector público. Sintetizamos los factores explicativos que han incidido en la primera modernización del sistema de gestión pública español y analizamos los factores de implementación que, a nuestro juicio, en este momento están actuando como incentivos de una segunda modernización encaminada hacia un sistema integral de gestión del sector público.

PALABRAS CLAVE: Gestión financiera sector público, Contabilidad pública, Modelo de contingencia, Contabilidad de devengo, Modelo de condiciones básicas, Condiciones de transición.

ABSTRACT

The object of this work is to present and to analyze the last proposed models, at level international, to explain the conditions of advance in the area of the Public Accounting in a certain country. For it, in the first place we synthesized evolution experienced by the Model of Contingency of LÜDER, ending at Financial Management Reform Process Model -FMR- formulated by same professor. With this base we analyzed the Model of Basic Conditions (BASIC Requirements Model -BRM-) of OUDA, for the successful implementation of accounting of accrued income in the public sector, as well as the recommendations of IFAC and FEE on the matter. The different proposals explain and facilitate adoption of the accounting of accrued income within the framework of reform of the system of integral financial management for the public sector. We synthesized the factors explanatory that has affected the first modernization of the system of Spanish public management and we analyzed the implementation factors that, a our judgment, at this moment is acting like one incentives second modernization directed towards an integral system of management of the sector public.

KEY WORDS: Financial management public sector, Public accounting, Model of contingency, Accounting of accrued income, Model of basic conditions.

1. INTRODUCCIÓN.

Las líneas de investigación seguidas por CIGAR están principalmente construidas en base al Modelo de Contingencia sobre las innovaciones de la contabilidad gubernamental (LÜDER, 1992). Trabajo que cumple el papel de paradigma para esas investigaciones.

El modelo inicial ha soportado, con la aportación de otros autores, diversas modificaciones y extensiones que han potenciado su poder explicativo. El propio autor, considerando las aportaciones realizadas, así como los nuevos planteamientos provocados por las últimas discusiones y experiencias, propone en el año 2001 una revisión completa del modelo de contingencia dando lugar al Modelo FMR (Financial Management Reform Process Model).

Dentro del ámbito de la actividad CIGAR y tomando como base de partida el modelo de contingencia, pero diferenciado y complementario a él, OUDA (2001) propone un Modelo de Condiciones Básicas (Basic Requirements Model) para la implementación exitosa de la contabilidad de devengo en el sector público. En 2004, este mismo profesor presenta una actualización del Modelo.

2. MODELOS EXPLICATIVOS DE LAS INNOVACIONES EN CONTABILIDAD PÚBLICA. DEL MODELO DE CONTINGENCIA AL MODELO FMR.

Es nuestro objetivo en este apartado sintetizar la evolución experimentada por el modelo propuesto por LÜDER en base a las diferentes aportaciones realizadas y que ha desembocado en tres generaciones del mismo y en la propuesta del modelo FMR.

2.1. Primera generación del Modelo. El Modelo de Contingencia sobre las innovaciones de la contabilidad gubernamental.

LÜDER (1992) propone un modelo que explique la transición desde la contabilidad gubernamental tradicional a un sistema más informativo. Este es el Modelo de Contingencia sobre las innovaciones de la contabilidad gubernamental.

Su objetivo consiste en especificar y explicar las condiciones sociales, políticas y administrativas que conforman y prevalecen en el entorno de un país y observar su impacto sobre las innovaciones en la contabilidad pública de dicho país.

Para el modelo, las innovaciones deben ser entendidas como cambios conceptuales y no meramente procedimentales en el sistema contable a efectos de garantizar que se proporciona una información financiera exhaustiva, fiable y significativa necesaria para el ejercicio de una responsabilidad financiera apropiada y una gestión financiera sólida.

La propuesta se estructura en base a la identificación de un conjunto de variables contextuales y variables de comportamiento que son consideradas relevantes a efectos explicativos. Las variables contextuales que describen las condiciones institucionales pueden ser clasificadas, de acuerdo a sus funciones a efectos del proceso de innovación, en diversas categorías:

1. *Estímulos*: se corresponden con acontecimientos que se producen en la fase inicial del proceso de innovación y crean la necesidad de una mejor información contable por parte de sus usuarios y la predisposición de los productores de la misma a suministrarla [VELA (1997)]. LÜDER observa como estímulos las tensiones fiscales, los escándalos financieros, los mercados de capital, los organismos externos al gobierno emisores de normativa contable y los intereses de los organismos profesionales, tanto los públicos como los privados.

2. *Entorno social del gobierno*: variables sociales que influyen en las actitudes básicas de los usuarios y de los productores de la información ante la idea de formas más informativas en la información financiera del sector público. Entre éstas se observan las condiciones socioeconómicas (por ejemplo, los niveles de renta o de educación) o la cultura política en cuanto a la transparencia de la información acerca de la gestión financiera del sector público y en cuanto a la apertura y participación de la ciudadanía en los procesos de toma de decisiones, etcétera.

3. *Características del sistema político-administrativo*: variables que influyen en las actitudes básicas de los usuarios y de los productores de la información ante la idea de formas más informativas en la información financiera del sector público. Entre éstas se observan la formación del personal y su proceso de selección, principalmente en las áreas administrativas, contables y fiscales. Otras variables son la cultura administrativa, como componente de la cultura política, así como la competencia política.

A la agregación de las variables sociales y las político-administrativas se las presenta como variables estructurales.

4. *Barreras de implementación*: condiciones del entorno que inhiben el proceso de implementación, bien dificultándolo o bien, en casos extremos, impidiendo la creación de un sistema contable más informativo. Entre éstas se observan las características organizativas, el sistema legal, la cualificación del personal responsable de la contabilidad y el tipo de jurisdicción.

CHAN, JONES y LÜDER (1996), indican que se establece como hipótesis que los tres primeros tipos de variables contextuales influirán positivamente en las actitudes y en el comportamiento de los usuarios y productores de la información financiera gubernamental. Una combinación entre condiciones contextuales propicias y actitudes/comportamientos favorables facilitarán el proceso de innovación. Sin embargo, las barreras de implementación podrían, no obstante, impedir unos resultados exitosos.

Para interpretar correctamente este modelo hay que tener en cuenta que en cada caso las complejas relaciones entre la configuración específica asumida por un sistema de contabilidad pública y los factores que le afectan no pueden llegar a trazarse como una concatenación monocausal de efectos. Es más, se debe comenzar por asumir que el sistema de contabilidad pública está colectivamente afectado por un conjunto concreto de condiciones secundarias (relaciones multicausales).

2.2. Segunda generación del Modelo. Modelo de Contingencia modificado. Nuevas características.

Aún manteniendo la estructura básica, la segunda generación del modelo introduce una serie de nuevas características. Éstas, observadas a partir de la nueva propuesta de LÜDER (1994), se concretan en tres:

- Se diferencian los papeles de los actores políticos y los actores administrativos.
- Se reconoce que la doctrina dominante con un cambio en la mayoría parlamentaria puede afectar a las actitudes y comportamientos de los actores políticos.
- Se explicita que el fortalecimiento de las funciones financieras y el establecimiento de organizaciones emisoras de normativa contable tienen un impacto en el comportamiento de los actores administrativos.

LÜDER (1994) plantea una revisión crítica del modelo y propone sugerencias para su reestructuración observando seis aspectos:

1. Contempla tres tipos de variables contextuales atendiendo a la estabilidad temporal y al modo de influencia sobre el proceso de innovación:

- Presentes temporalmente, características del entorno relativamente inestables que afectan indirectamente el proceso de innovación vía variables de comportamiento (estímulos);
- Características del entorno relativamente estables que además afectan indirectamente el proceso de innovación vía variables de comportamiento (variables estructurales);
- Características del entorno relativamente estables que influyen directamente en el proceso de innovación (barreras de implementación).

2. A efectos de realzar la importancia de los actores políticos diferencia las variables estructurales políticas y las variables estructurales administrativas.

3. Considera que las expectativas del público en relación a la comunicación por parte del gobierno de la gestión e información financiera necesitan ser reforzadas por los grupos de presión de cara a que afecten a los cambios en los actores políticos y administrativos.

4. Analiza de manera más explícita el funcionamiento de los estímulos abordándolos individualmente.

5. Omite del modelo las variables socioeconómicas en la medida que no ha encontrado evidencias de la influencia de éstas en las expectativas del público y no considera verosímil una influencia directa.

6. Reconoce la existencia de cambios en las relaciones del modelo y en las influencias entre sus componentes. Son reclasificadas las variables «Mercado de Capitales», «Organismos Normalizadores Externos», «Intereses Profesionales» y «Características Organizativas».

En cuanto al proceso de innovación observa que el mismo está siendo impulsado por dos fuerzas; una basada en la rendición de cuentas (demandante de mejoras en la información financiera gubernamental externa) y otra basada en el gerencialismo (propiciador de la actualización de la gestión financiera desde una perspectiva integral a partir del desarrollo de los subsistemas de presupuestación, contabilidad, gestión, control e información).

LÜDER concluye planteando dos consecuencias a partir de la aplicación empírica realizada por él del Modelo de Contingencia:

- En los países industrializados las diferencias en las características del entorno no requieren sistemas de contabilidad pública conceptualmente diferentes. Las diferencias en la contabilidad gubernamental observables entre países son justificadas como resultado de los diferentes cambios en los modelos de funcionamiento influidos por la implantación particular en cada país. Como consecuencia, algunos países cambian sus sistemas de contabilidad pública más rápido que otros y las diferencias observadas se producen en las fases de desarrollo de los mismos antes que en aspectos fundamentales de los sistemas.
- El Modelo de Contingencia también está dirigido a estimular la posterior investigación CIGAR y suministra un marco metodológico para tal investigación.

2.3. Tercera generación del Modelo. Modelo General. Cambios al modelo de Contingencia.

En la búsqueda de un modelo general, JARUGA y NOWAK (1996) proponen utilizar un modelo deductivo frente al modelo inductivo utilizado por LÜDER, y observan el sector público como un sistema de acción social. La propuesta se basa sobre la premisa de que las innovaciones pueden ser

conceptualizadas como medidas de adaptación o medios de supervivencia. La supervivencia es un fin para la mayoría de los sistemas.

Si la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema complejo, las innovaciones van a generar diferentes informaciones y probablemente de mayor calidad. JARUGA y NOWAK proponen la adición formal de los resultados de la innovación al modelo, es decir, que las consecuencias en el mundo real se incorporen al Modelo de Contingencia como un componente más. En el análisis final, las propias consecuencias de la innovación se manifestarán en la medida en la que la nueva información afecte a las actitudes y el comportamiento de los usuarios y productores de tal información. El modelo adquiere la cualidad de «dinámico». A corto plazo, dichas consecuencias tienen menos capacidad de influir en la nueva información, sin embargo, a largo plazo, tal posibilidad no debe ser descartada. El modelo es dinámico a la hora de describir y explicar las reformas contables producidas.

2.4. Otras propuestas y variaciones del Modelo. El «Difusión-Contingency Model».

LÜDER (2001) destaca que diversos académicos han contribuido a completar y precisar el Modelo de Contingencia, inicial y modificado, al incluir y especificar diferentes variables. Entre estos GODFREY, DELVIN y MERROUCHE (2001), a partir del precedente Modelo General de Contingencia, proponen el Diffusion-Contingency Model.

La propuesta es calificada como un nuevo modelo híbrido. Dirigido a evaluar la «innovación organizativa», supone que las innovaciones en la contabilidad gubernamental de un país son el resultado de un proceso repetitivo en el cual la interacción de los actores políticos, administrativos y sociales está condicionada y filtrada por las variables estructurales organizativas de la Administración, las cuales afectan sucesivamente a la capacidad de innovación organizativa del gobierno. Las decisiones de iniciar y de implementar una innovación están además constreñidas por las características de la propia innovación. El Modelo, por lo tanto, pretende presentar la compleja situación donde las características organizativas de la Administración, las cuales indican el nivel de capacidad de innovación del gobierno, están interrelacionadas e interactúan con las características propias de la innovación para determinar el éxito o fracaso tanto del proceso de iniciación de la innovación como del de implementación.

El Modelo proporciona una secuencia temporal del proceso de innovación dividida en cinco etapas: fijación de la agenda, correlación, reinversión, clarificación, y convertirla en rutinaria. Éstas se agrupan en dos fases: iniciación (las dos primeras) e implementación (las tres últimas).

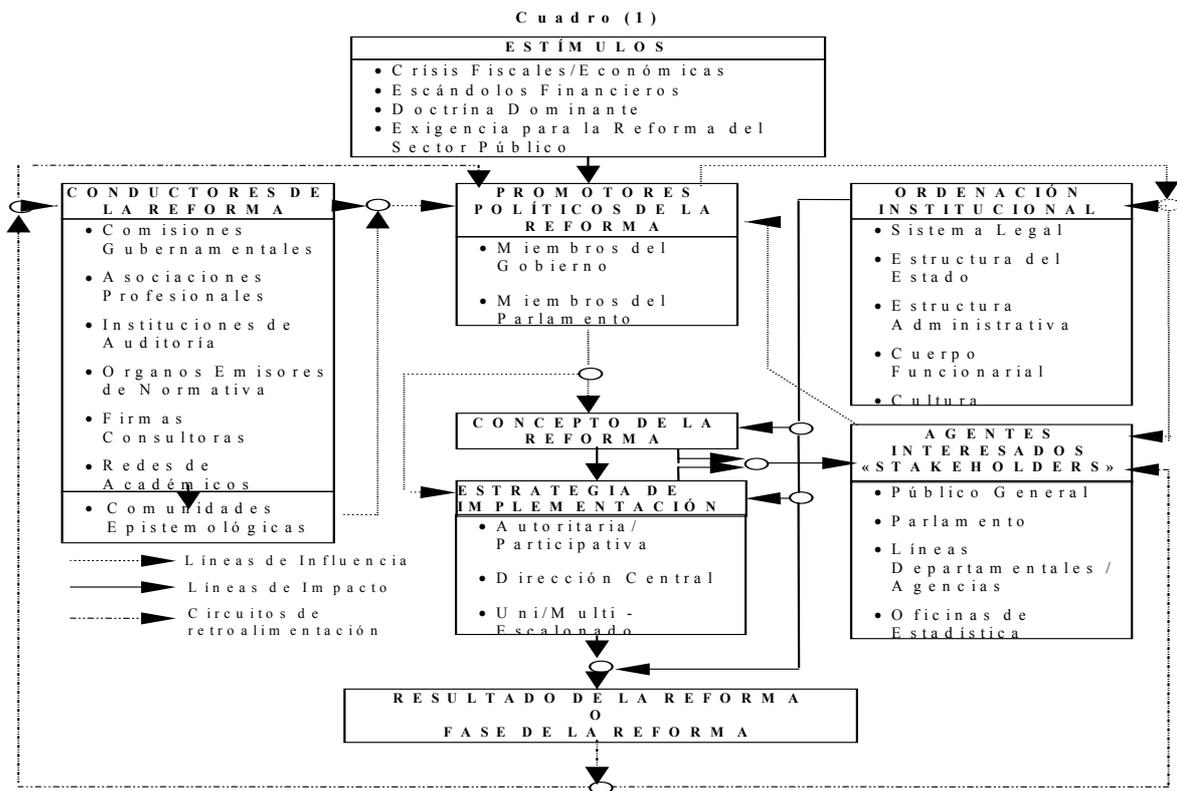
Los actores sociales, políticos y administrativos interactúan como partes interesadas (stakeholders) de la organización gubernamental en la búsqueda de las soluciones innovadoras a los problemas de la contabilidad gubernamental percibidos. Tal interacción, la cual puede ser promovida por estímulos externos e internos o por agentes del cambio, está condicionada por las características organizativas internas y externas de la Administración y por las propias características de la innovación. La capacidad de innovación del gobierno estará en función de su nivel para favorecerlas. En una organización gubernamental abierta, descentralizada y compleja, el nivel para favorecer la capacidad de innovación será alta. Sin embargo, en última instancia, la decisión de iniciar e implementar una innovación estará afectada por el impacto de las características de la propia innovación. Si las características de innovación relativas a la ventaja relativa y compatibilidad son positivas mientras su complejidad permite su aplicación o reinversión, entonces la innovación será probablemente implementada exitosamente y más si ha sido experimentada y observada.

2.5. Financial Management Reform Process Model (FMR Model).

LÜDER (2001), considerando las modificaciones y extensiones propuestas, así como los nuevos planteamientos provocados por recientes discusiones y experiencias, propone a través del Modelo FMR una revisión completa del Modelo de Contingencia. El Modelo FMR contiene las variables contextuales que caracterizan la ordenación institucional de un país pero corrige el énfasis del Modelo de Contingencia del contexto sobre el comportamiento y establece una «retroalimentación» que vincula el comportamiento y las actitudes de los actores clave del proceso con los resultados del mismo y toma en consideración la posibilidad de un proceso de reforma escalonado. También pretende aportar algo de luz al proceso de generación de innovaciones en la contabilidad gubernamental.

El Modelo se conforma en base a dos agrupaciones de variables contextuales (estímulos y ordenación institucional), tres agrupaciones de variables de comportamiento («conductores» de la reforma, promotores políticos de la reforma, y agentes interesados) y dos agrupaciones de variables instrumentales (concepto de la reforma y estrategia de implementación). Gráficamente el modelo se visualiza a través del Cuadro nº 1.

- *Estímulos:* permanecen inalterados. Ahora bien, las tensiones fiscales han sido reemplazadas por «crisis financieras o económicas» dado que se consideran el factor fundamental de las tensiones fiscales. A su vez, se destaca que la reforma de la contabilidad gubernamental se incrusta bien en las reformas administrativas y que el empeño, principalmente, en los países desarrollados por mejorar su reputación internacional convierten la reforma de la contabilidad gubernamental en un estímulo.
- *Conductores de la reforma:* son instituciones y profesionales de reconocido prestigio en el ámbito de la reforma que fomentan la misma a través de publicaciones u otros medios orales dirigidos a situar la reforma de la contabilidad gubernamental en un plano político y a influir de forma concreta en los tomadores de decisiones políticas. Proporcionan motivos a los actores políticos para que se comprometan en ella, así como en los planteamientos conceptuales de las soluciones de los problemas actuales o previsibles. Pueden conformar una comunidad epistemológica de expertos que asuman la dirección del proceso de reforma. Conforman una agrupación de variables de comportamiento.
- *Promotores políticos de la reforma:* políticos que tienen la capacidad de iniciar la reforma y el poder de hacerla cumplir. Normalmente serán miembros del gobierno. El jefe del ejecutivo y el ministro de finanzas jugarán un papel relevante. Este último como actor político y técnico. El abanico de actores se amplía a los parlamentarios sobre todo cuando imponen la reforma frente a la resistencia del ejecutivo. Conforman una agrupación de variables de comportamiento.



- *Ordenación institucional:* esta agrupación contiene las variables contextuales (estructurales) del Modelo de Contingencia. Se incluyen las variables estructurales sociales, políticas y administrativas, así como las barreras de implementación. Sobre estas y, en consecuencia, sobre el proceso de reforma de contabilidad gubernamental, influyen decisivamente:

- El sistema legal, normativo o consuetudinario, en cuanto a estar más o menos sujeto al procedimiento administrativo y, en consecuencia, ser más o menos flexible o afectar al sistema electoral o a la flexibilidad de la ley presupuestaria,
- La estructura del Estado en cuanto a organizarse en Estados unitarios/federales, unicamerales/bicamerales o en relación a la división de poder. Las posibles situaciones podrán incidir en la agilidad y flexibilidad para emprender las reformas, en el equilibrio de poder para decidir las mismas, etcétera,
- La estructura administrativa referida a las características organizativas de la administración y la división de poderes entre y dentro de las unidades que la componen. El nivel de centralización/descentralización, la concentración/fragmentación de las funciones gerenciales financieras, o la existencia de unidades centrales organizativas en los diferentes niveles administrativos provocarán posiciones más o menos favorables para los procesos de reforma,
- La cualificación del personal de la administración en general, y de los servicios de contabilidad en particular, son factores cruciales para el tipo, la duración, y el coste de implementación de las reformas,
- La cultura nacional (política, social y administrativa) caracterizada por las actitudes generales respecto al riesgo y a la incertidumbre, al individualismo/colectivismo, el grado de apertura a los procesos políticos y administrativos o la respuesta a las necesidades y demandas del público.

- *Agentes interesados:* aquellas instituciones o personas positiva o negativamente afectados por la reforma que no son conductores ni promotores políticos de la misma tales como la ciudadanía, el parlamento, departamentos o agencias de la administración y oficinas de estadística. Podrán considerarse las oficinas de auditoría en la medida que no se constituyan

en conductoras de la reforma. Se supone que su actitud frente a la reforma dependerá del concepto de reforma, de la estrategia de implementación de la misma y de la capacidad que tengan para influir en ambos ámbitos. Influirán en los promotores políticos de la misma.

- *Estrategia de implementación:* el modo de implementación de la reforma influirá en la probabilidad de éxito o fracaso de la misma, así como en las desviaciones entre el concepto y resultados de la reforma.

Los resultados de la reforma o de la fase correspondiente retroalimentarán las variables de comportamiento. Dependiendo del diferencial de expectativas entre el resultado y el concepto de la reforma, el proceso de retroalimentación puede llevar a la conclusión del proceso o inducir reformas posteriores cambiando o sin cambiar el concepto de las mismas.

3. «MODELO DE CONDICIONES BÁSICAS» PARA LA APLICACIÓN EXITOSA DE LA CONTABILIDAD DE DEVENGO EN EL SECTOR PÚBLICO (BASIC REQUIREMENTS MODEL –BRM).

Dentro del ámbito de la actividad CIGAR, pero «fuera» de forma estricta del Modelo de Contingencia, si bien complementario a éste, OUDA (2001, actualizado en 2004 y 2005) propone un Modelo de Condiciones Básicas para la aplicación exitosa de la contabilidad de devengo en el sector público.

A la hora de construir la propuesta, OUDA considera:

- Las significativas reformas que, durante las últimas décadas, Nueva Zelanda, Reino Unido y Australia han realizado en sus sectores públicos para hacer frente a crisis económicas o para satisfacer los cambios que la globalización ha supuesto. Las mismas han impulsado una cultura de gestión integral y han pretendido hacer el sector público más sensible a las necesidades del gobierno. Observa que uno de los pilares de la reforma del sector público, en el ámbito financiero, es la introducción de la contabilidad de devengo junto con la adopción del concepto de devengo en el presupuesto y la utilización de herramientas de gestión habituales en el mercado y dirigidas a diseñar un sistema abierto a la competencia;
- El Modelo de Contingencia de LÜDER (1992, 1994) como punto de referencia para su planteamiento. Observa que el Modelo de Contingencia describe cómo los factores del entorno han influido en la introducción de cambios contables pero no ha proporcionado un marco de implementación claro a partir de cual crear un clima adecuado para la exitosa introducción del nuevo sistema informativo.

El propósito principal del modelo propuesto por OUDA es especificar las condiciones básicas que deben estar presentes si un determinado país confirma su intención (decidida) de aplicar la contabilidad de devengo en el sector público. Conduce la atención del gobierno sobre los cambios y factores que de forma simultánea y paralela deben haberse producido y cooperado si quisiera aplicar la contabilidad de devengo en el sector público de forma eficiente, eficaz y económica para alcanzar los beneficios determinados de su aplicación y para evitar los problemas que podrían emerger si dichos factores o alguno de ellos no hubiesen sido tomados en cuenta. Permite visualizar el impacto de la aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público mostrando las consecuencias de tal sistema sobre el «mundo real», y expone los elementos de coste estimados del proceso de implementación.

En la propuesta del modelo se discute si el mismo puede ser utilizado tanto en países desarrollados como en aquellos en vías de desarrollo o si éstos últimos necesitan condiciones básicas

adicionales que no son requeridas para la aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público de los países desarrollados.

3.1. Supuestos básicos para el desarrollo de la propuesta de modelo.

OUDA señala que el Modelo de Condiciones Básicas está de acuerdo con el Modelo de Contingencia en que al menos deberá existir un estímulo (fuerza conductora) para los cambios contables. En todo caso, con independencia de cuáles sean las fuerzas conductoras para el cambio, el papel del Modelo comienza después de que el gobierno haya tomado la decisión de realizar esos cambios, debido a que puede ocurrir que exista un gran estímulo para los cambios contables pero el gobierno no haya tomado la decisión de reformar el sistema contable. Existen diversos factores que pueden afectar a la adopción de la decisión. OUDA observa los siguientes:

1. Consecuencias anticipadas (beneficios) obtenidas de la aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público.
2. Costos estimados del proceso de implementación.
3. Capacidad de un país para realizar dichos cambios, considerando que no todos los países tienen capacidad para realizar los cambios.
4. Complejidad de los cambios.
5. Dependencia o independencia de los cambios. Si el proceso de cambio puede ser desarrollado sólo o depende de la realización de otros cambios.
6. En qué medida el gobierno alienta la gestión.
7. Materialidad de los cambios contables para el resto de los elementos del sector público.
8. Barreras de implementación.
9. Grado de voluntad del gobierno para aceptar el cambio.

Por otra parte, OUDA señala que los siguientes supuestos representan la piedra angular del Modelo:

1. Cuanta mayor correspondencia exista entre la cultura de los administradores públicos con la cultura sobre la que está basado el sistema de contabilidad gubernamental, más fácilmente ocurrirá el cambio. La aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público sin tomar en consideración los cambios conexos en el sistema de la administración pública no facilitará alcanzar los beneficios determinados como consecuencia de su aplicación.
2. El apoyo proveniente de los líderes del sector público, tanto a nivel político como a nivel burocrático.
3. El apoyo de los organismos profesionales y académicos.
4. Una estrategia de comunicación.
5. La voluntad y cualificación del personal requerido para desarrollar e implementar los cambios contables.
6. La consulta y la coordinación con las entidades gubernamentales que vayan a aplicar la contabilidad de devengo.
7. La estimación de los costes de adopción es importante para determinar el volumen de la financiación requerida para la implementación del proceso.
8. Hacer frente, y salvar, cuestiones contables específicas en la fase inicial.
9. Integrar bajo la misma base el sistema contable y el presupuestario
10. Dotarse de una capacidad tecnológica de información apropiada.
11. Tomar en consideración los factores citados facilitará en gran medida superar las barreras de implementación que inhiben el proceso de implementación.

3.2. Elementos y Condiciones Básicas del Modelo. Aspectos complementarios y diferenciadores al Modelo de Contingencia.

Basado en los supuestos observados, OUDA concluye que la exitosa implementación de la contabilidad de devengo en el sector público demanda los esfuerzos de diferentes partes para crear las condiciones apropiadas para su introducción y para ponerlo en práctica. Esto es, existe la necesidad de la colaboración de un conjunto de factores que puedan facilitar la introducción de la contabilidad de devengo. Estos factores pueden estar reflejados en la siguiente ecuación:

$$CC(sp) = f(CG + APB + APA + EC + VC + CC + PCA + CCP + CCE + CTI)$$

Donde:

CC(sp) = Cambios contables (transición a la contabilidad de devengo en el sector público (sp))

f = Función

CG = Cambios de gestión (cambios en la gestión interna / NGP)

APB = Apoyo político y burocrático (apoyo legislativo, ejecutivo y burocrático)

APA = Apoyo (asesor) profesional y académico (en el ámbito contable y de auditoría)

EC = Estrategia de comunicación (incluidos folletos, revistas, conferencias seminarios, etc.)

VC = Voluntad para el cambio (motivación del personal, voluntad, y formación y cualificación)

CC = Consulta y coordinación (con las entidades gubernamentales que quieran la contabilidad de devengo)

PCA = Presupuestación de los costes de adopción (para el período íntegro de implementación)

CCP = Coherencia contable y presupuestaria (integración)

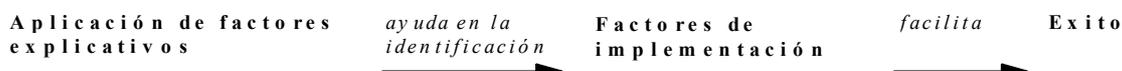
CCE = Cuestiones contables específicas (identificación y valoración de activos, inventarios, apertura contable, entidad informativa, etcétera)

CTI = Capacidad tecnológica informativa

Ahora bien, considera que la transición desde el sistema de contabilidad gubernamental tradicional a la contabilidad de devengo puede ser mejor entendida atendiendo a los siguientes factores:

- Factores explicativos: que explican cómo y por qué se ha producido el proceso de cambio en algunos países y no en otros; cuales son los factores o variables fundamentales que toman parte del proceso de cambio (Modelo de Contingencia)
- Factores de implementación: que especifican los factores que son requeridos para conducir el proceso de cambio puesto en práctica. O para desarrollar el proceso de cambio en el mundo real (Modelo de Condiciones Básicas).

Existe una relación entre los dos modelos donde la correcta comprensión de los factores explicativos pueden facilitar en gran medida la identificación de los factores de implementación. Estos, a cambio, garantizan la exitosa aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público. En consecuencia, uno puede inferir que el Modelo de Condiciones Básicas complementa el Modelo de Contingencia, mientras que el proceso de transición debe ser completamente comprendido a la luz de los contenidos de los dos modelos. La relación entre los dos modelos puede ser reflejada como sigue:



Si bien son complementarios, sintéticamente las diferencias entre los dos modelos son las siguientes:

DIFERENCIAS ENTRE EL MODELO DE CONTINGENCIA Y EL MODELO DE CONDICIONES BÁSICAS	
<i>Modelo de Contingencia</i>	<i>Modelo de Condiciones Básicas</i>
<ul style="list-style-type: none"> • el principal propósito del modelo es explicar por qué se producen las innovaciones en la contabilidad gubernamental en algunos países y no en otros, • está reducido a los países industrializados o democráticos, • establece la atención en quiénes son los usuarios y productores de la información financiera gubernamental, • es un modelo descriptivo (qué es) • no muestra la posibilidad de superar las barreras de implementación, 	<ul style="list-style-type: none"> • el principal propósito del modelo es especificar las condiciones básicas que deben estar disponibles si algún país confirma su intención (decisión) de aplicar la contabilidad de devengo en el sector público, • no está limitado únicamente a los países industrializados y democráticos sino que también incluye los países que económicamente están menos desarrollados y/o con otros sistemas políticos diferentes al democrático, • centra la atención en los cambios o factores básicos que deban realizarse y colaborar para garantizar la implementación exitosa de la contabilidad de devengo en el sector público, • es un modelo normativo (qué debe ser) • proporciona un marco claro a partir del cual reducir o sobrepasar las barreras de implementación,

El Modelo de Condiciones Básicas, se configura a partir de los siguientes elementos:

1. Estímulos (fuerza impulsora)
2. Decisión (punto de partida del modelo de condiciones básicas)
3. Condiciones básicas:
 - Cambios en la gestión (cambio cultural en la gestión interna)
 - Apoyo político y burocrático (apoyo de los cuerpos legislativos, ejecutivos, así como de la burocracia)
 - Apoyo académico y profesional (en el ámbito contable y de auditoría, constituyendo órganos de asesoramiento)
 - Estrategia de comunicación (incluyendo manuales, revistas, conferencias, seminarios, etcétera)
 - Voluntad para el cambio (motivación, cualificación, voluntad y formación del personal)
 - Consulta y coordinación (con las entidades gubernamentales que vayan a aplicar la contabilidad de devengo)
 - Presupuestación de los costes de adaptación (para el período de implementación completo)
 - Coherencia contable y presupuestaria (integración)
 - Cuestiones contables específicas (identificación y valoración de activos, inventarios, apertura de la contabilidad, entidad informativa, etcétera)
 - Capacidad tecnológica informativa.
4. Posibilita la superación de las barreras de implementación:
 - Sistema legal;
 - Cualificación del personal;
 - Cambios en la cultura gerencial;
 - Carencia de coherencia interna;
 - Dimensión del país.

5. El resultado es: exitosa aplicación de la contabilidad de devengo en el sector público
6. Consecuencias de la aplicación de la contabilidad de devengo la Administración central:

- Mejora de la información financiera gubernamental;
- Presentación de la posición financiera de la Administración;
- Mejora de los indicadores de la actividad realizada;
- Suministro de los costes totales de los programas y actividades gubernamentales;
- Mejora de la transparencia financiera;
- Mejor gestión de los activos y pasivos.

7. Elementos de coste propuestos para el proceso de implementación.

- Cambios de los sistemas;
- Formación del personal;
- Costes de campaña informativa;
- Compromiso de los gestores
- Identificación y valoración del coste de los activos.

El marco de implementación viene determinado por las siguientes condiciones básicas:

- *Cambios en la cultura de la gestión* interna de la administración desde la concepción de un sistema de administración pública a uno de gestión pública. El primero caracterizado por un sistema de contabilidad basado en caja, un sistema presupuestario tradicional, un sistema de gestión muy centralizado y, todos ellos, fuertemente condicionados por un sistema legal dirigido a limitar la discreción y responsabilidad sobre el uso de los recursos públicos. El segundo caracterizado por centrarse en los resultados/productos en vez de en los medios, incrementar la responsabilidad individual de los gestores otorgándoles mayor discrecionalidad en la utilización de los recursos, midiendo la actividad realizada en términos de economía, eficiencia y eficacia, evaluando la actividad del gestor atendiendo a los resultados alcanzados, conformando un sistema de gestión descentralizado y competitivo, diseñando la actividad atendiendo a las necesidades y al servicio de los ciudadanos, mejorando la gestión de los recursos humanos, haciendo uso de la tecnología de la información, etcétera.
- *Apoyo político y burocrático*. Los órganos legislativo y ejecutivo deberán, atendiendo a sus competencias y responsabilidades, actuar en el desarrollo del proceso de implementación del sistema. En particular, el Ministro de Finanzas jugará un papel estelar en la decisión de tomar la iniciativa y liderar el cambio. Otros Ministros pueden actuar de forma activa. El apoyo político es una condición necesaria no suficiente para el éxito. Se requiere el apoyo y el compromiso de la burocracia.
- *Apoyo profesional y académico*. Los organismos profesionales y académicos jugarán un papel esencial a través de proponer, comentar y mejorar declaraciones, normas, prácticas y procedimientos contables. La adaptación y adopción de los principios contables de general aceptación en el ámbito privado al contexto público facilitará el proceso de implementación de la contabilidad de devengo en la medida que se posibilite el flujo de personal del ámbito privado al público. Estos «sólo» tendrán que conocer el sistema contable público y facilitan la asunción en el ámbito público de los sistemas y habilidades propias del sector privado.
- *Estrategia de comunicación*. El proceso inicial de poner en marcha un nuevo sistema contable provoca una carga de trabajo en mucha gente cuya motivación dependerá de su comprensión del cambio y de la visualización de los beneficios que a nivel particular obtendrá. Luego, se requiere un programa de comunicación que divulgue los objetivos,

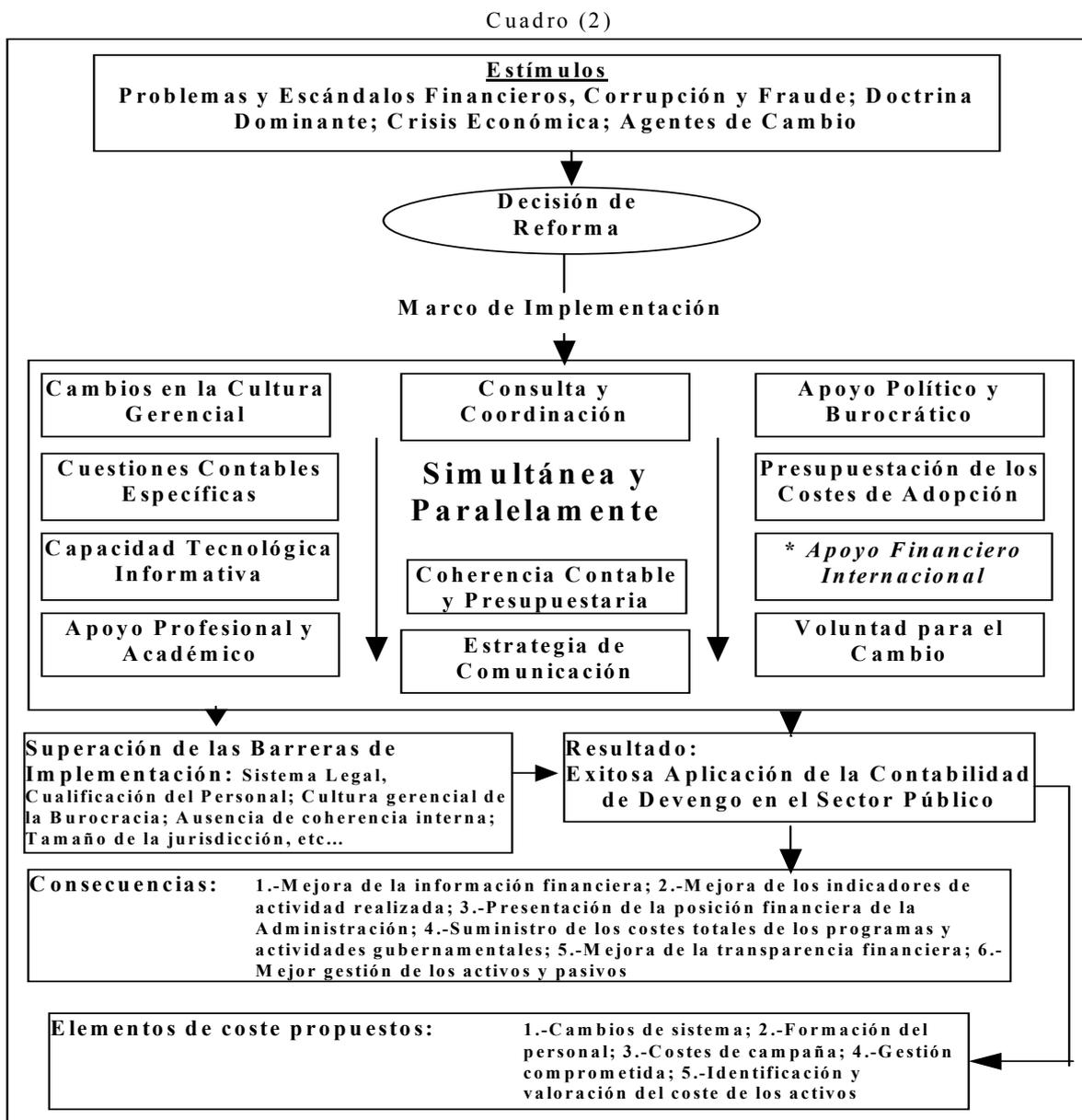
condiciones y beneficios del proceso de cambio, que clarifique las interpretaciones que puedan existir y que haga comprender los principios claves de los cambios contables.

- *Voluntad para el cambio.* La motivación y voluntad del personal, así como la formación y cualificación del mismo, serán factores claves del proceso de implementación. Se considera que es esencial dotar al proceso de reforma de una dimensión humana.
- *Consulta y coordinación.* Aspecto fundamental del proceso que si no se aborda satisfactoriamente podrá suponer una barrera de implementación del mismo. Se debe hacer frente a los problemas y restricciones de las entidades que vayan a aplicar el nuevo sistema. Además, a efectos de garantizar la comparabilidad de la información y facilitar su análisis e interpretación, debe existir un desarrollo coherente, exhaustivo y coordinado de principios, criterios, registros, cuentas, clasificaciones, etcétera.
- *Presupuestación de los costes de adopción.* Estimación y periodificación del coste total de adoptar e implementar el nuevo sistema contable que ofrezca una cifra de los recursos financieros que serán necesarios para alcanzar dicho objetivo.
- *Coherencia contable y presupuestaria.* El que los sistemas contable y presupuestarios estén integrados bajo la misma hipótesis de funcionamiento implicará una menor confusión y complejidad. El sistema contable público debe estar ligado necesariamente al presupuesto. La adopción de un determinado sistema contable debe tener presentes sus implicaciones presupuestarias (presupuestación, ejecución y control). Toda reforma del sistema presupuestario requiere que el sistema contable le sirva de soporte. La adopción de la contabilidad de devengo servirá para una evolución hacia sistemas presupuestarios en base a devengo.
- *Hacer frente a cuestiones contables específicas.* Consecuencia de una práctica histórica de la contabilidad gubernamental sobre la base del método de caja, se observa una serie de carencias a suplir para posibilitar el proceso de implantación de la contabilidad de devengo. Entre los aspectos contables a considerar destacan la identificación y valoración de los activos fijos, la ausencia de registros activos, la apertura de la contabilidad, o la identificación de la entidad contable y determinación de sus límites.
- *Capacidad de la tecnología de la información.* En la era de las tecnologías de la información, el proceso de reforma requiere un incremento en el uso de los sistemas de información digitales como componentes clave de la gestión contable, presupuestaria y financiera. Además, sistemas contables sobre la base de devengo, considerando sus mayores potencialidades informativas, requerirán sistemas tecnológicos de proceso de la información más complejos.

En relación a los países en vías de desarrollo que decidan adoptar la contabilidad de devengo en sus sistemas contables, OUDA considera que las condiciones básicas anteriores además de necesarias y esenciales para una aplicación exitosa del sistema son todavía más significativas y críticas dado que por lo general, y entre otros, estos países se enfrentan a problemas tales como: la existencia de corrupción y fraude en los gobiernos y administración, ausencia de preparación técnica y humana, escasez de recursos financieros, incapacidad para establecer las normas contables necesarias en sus sectores públicos, prevalencia de sistemas políticos no democráticos, escasa presión sobre el gobierno para que facilite información financiera de la actividad realizada y graves problemas económicos gerenciales o contables (altos índices de inflación, deuda nacional y déficit público, inestabilidad monetaria, controles internos deficientes, ausencia de conceptos gerenciales y contables, registros incompletos y poco fiables, o sistemas no auditables) .

Todas estas cuestiones hacen que la dependencia respecto de la ayuda financiera internacional sea muy fuerte y condicionante a la hora de, principalmente, poder hacer frente a sus obligaciones internacionales. OUDA considera la *ayuda financiera internacional* como una condición básica para la adopción de la contabilidad de devengo en el sector público de los países en vías de desarrollo.

Gráficamente el Modelo se expresa atendiendo al Cuadro nº 2:



* *Apoyo Financiero Internacional*: Condición Básica para países en vías de desarrollo

4. CSP (COMITÉ DEL SECTOR PÚBLICO) DE LA IFAC Y FEE: SÍNTESIS DE LAS CONDICIONES PARA UNA IMPLEMENTACIÓN EXITOSA DE LA CONTABILIDAD DE DEVENGO.

Sin hacer referencia expresa al Modelo de Condiciones Básicas propuesto por OUDA, tanto la IFAC como la FEE observan las condiciones que deben darse para que en las Administraciones públicas la transición hacia la contabilidad de devengo, bajo un punto de partida en la contabilidad de caja, sea exitosa.

4.1. CSP de la IFAC (actual IPSASB-Consejo Emisor de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público).

El Estudio 14 del CSP de la IFAC (Abril 2002, actualizado en Diciembre de 2003), en el marco de desarrollo de las IPSAS, tiene como objeto que la aplicación de las mismas facilite progresos en la información financiera del sector público con la finalidad de mejorar el proceso de toma de decisiones, la gestión financiera y los procesos de responsabilidad pública. Este estudio identifica los factores que pueden influir en la naturaleza y velocidad hacia la transición a la contabilidad de devengo:

- El sistema de gobierno y el entorno político,
- El hecho de que las reformas sólo estén orientadas al cambio contable o que las mismas abarquen reformas más amplias.
- El hecho de que las reformas estén dirigidas bajo un estructura vertical,
- El actual método contable utilizado por la entidad, la capacidad o potencial de los sistemas de información, la exhaustividad y garantía de la información, particularmente en relación a los activos y pasivos,
- El método contable utilizado en la preparación del presupuesto,
- El nivel de compromiso político para adoptar la contabilidad de devengo, y
- La capacidad y habilidades de las personas y organizaciones responsables de implementar los cambios.

Ahora bien, reconociendo que la transición a la contabilidad de devengo es el principal proyecto de muchas Administraciones públicas, y que ello implica un proyecto de largo alcance, lo cual requiere una adecuada planificación y gestión, el proceso de transición será más corto y rápido y, en consecuencia, exitoso, cuando el mismo presente las siguientes características:

- *Decisión clara*, tomada por el órgano gubernamental capacitado para establecer qué reformas abordar, el calendario de las mismas, así como los órganos requeridos para efectuar el cambio.
- *Compromiso político*, tanto del ejecutivo como del principal partido de la oposición, así como del conjunto de representantes públicos, a efectos de garantizar la aprobación inicial a los cambios propuestos, facilitar el apoyo a los cambios cuando se produzcan problemas u oposiciones, y dotar al proceso de los recursos necesarios.
- *Compromiso de las entidades centrales y funcionarios claves*, para asumir los cambios que las reformas financieras van a implicar en la estructura de poder, así como en el ámbito cultural en cuanto que la persona que recibe la responsabilidad de la gestión financiera deberá comprender y saber utilizar la información financiera que el sistema le proporciona.
- *Recursos adecuados (humanos y financieros)*. Se requiere una variedad de habilidades y destrezas para gestionar y mantener el cambio a una contabilidad de devengo. Un aspecto crítico para el éxito del proceso es la identificación de las técnicas requeridas, así como una planificación para garantizar la viabilidad de las mismas. En general se requerirá:
 - Individuos con un proyecto de gestión y técnicas para cambiar la gestión;
 - Individuos que comprendan el modelo contable y tengan experiencia en sus aspectos problemáticos;
 - Personas clave que comprendan las interrelaciones entre los diferentes elementos del proceso de reforma;
 - Individuos con capacidad para registrar los datos en contabilidad de devengo, así como para extraer y explicar la información que el sistema proporciona;
 - Adecuada financiación para cubrir los recursos adicionales que se requieran, incluyendo los relacionados con la dotación de personal añadido, la formación en aspectos específicos y el desarrollo e instalación de los sistemas de información financiera.

- *Efectiva gestión del proyecto y estructuras de coordinación.* La gestión del proyecto implica dividir el proyecto en diferentes componentes, los cuales serán gestionados por personas con experiencia y habilidades específicas centradas en los mismos. Un proyecto de reforma deberá contener:
 - Un documento marco o filosófico;
 - Un plan formal de implementación;
 - Una clara asignación de responsabilidades para cada labor, así como los respectivos papeles y responsabilidades de cada entidad y funcionario clave;
 - Los aspectos clave del proyecto junto con los procedimientos para dirigir la actividad de las entidades e individuos en relación a dichos aspectos clave;
 - Un proceso de aprobación/terminación detallando quién tiene la autoridad para decisiones concretas;
 - Mecanismos de comunicación y coordinación formales para recoger la información respecto de las entidades y distribuirla entre las mismas;
 - Un presupuesto que determine y presupueste claramente los costes iniciales del proyecto.
- *Capacidad tecnológica y sistemas de información adecuados.* La adopción de la contabilidad de devengo junto con otras reformas implica el cambio en un amplio rango de sistemas de información (ingresos, adquisiciones, inventarios, presupuestos, control de endeudamiento, información no financiera, subvenciones, etcétera). Las entidades deberán proceder a evaluar sus sistemas de información financiera y proceder a un rediseño y adecuación de los mismos
- *La utilización de la legislación proporciona una autoridad formal y un signo de compromiso para con los cambios.*

4.2. CSP de la FEE.

El CSP de la FEE (Julio 2003), en el marco de desarrollo de las IPSAS, determina que la contabilidad de devengo tiene el potencial de producir información financiera más transparente y útil. Considera que el que esto suponga un valor o no depende de la capacidad de la Administración para hacer uso de la misma. A su vez, esto dependerá de que se comprenda adecuadamente el papel de la gestión financiera y, en consecuencia, de la infraestructura que soporta la técnica de la gestión financiera, y en mayor medida, de la formación contable.

Este organismo establece que los beneficios atribuibles a la contabilidad de devengo sólo se podrán alcanzar si se producen otras condiciones, sobre todo las relacionadas con la capacidad y voluntad de los gestores de hacer uso de las ventajas de la información disponible a partir de las cuentas de devengo para mejorar la calidad del proceso de gestión. La contabilidad de devengo no es un fin en sí misma.

Se observa que la decisión de las Administraciones públicas de cambiar a una contabilidad de devengo no debe ser por sí misma considerada como deseable o apropiada a menos que existan una serie de condiciones clave. Estas deben garantizar que la reforma no sólo sea exitosa técnicamente sino que facilite una mejora en la calidad de la gestión financiera del sector público e incremente la independencia y transparencia del proceso de información financiera. Las condiciones determinadas son:

- *Consulta y Aceptación.* La organización necesita estar culturalmente preparada y debe tener voluntad de reconocer y aceptar los beneficios que tales cambios va a producir en la misma, así como el coste de implementación. Asimismo se requiere la voluntad del funcionariado de aceptar que las reformas van a cambiar el papel de los responsables de la gestión financiera en la Administración, cambiando de forma significativa su influencia y responsabilidades.

- *Participación de la profesión contable y otras profesiones.* La profesión contable debe estar preparada para interesarse e involucrarse en el sector público, contribuyendo a la educación y formación de gestión financiera en el sector público.
- *Desarrollo conjunto de las normas contables.* La profesión contable debe cooperar en el desarrollo de las normas contables para el sector público y debe implicarse en la aplicación y en la dirección de dicha implementación, a partir de una implicación independiente.
- *Apoyo del Auditor de la Administración.* Será fundamental la comprensión y la voluntad de apoyo al sistema por parte del auditor de la Administración externo.
- *Formación exhaustiva en la gestión.* Existe la necesidad de formar a los gestores departamentales para utilizar el sistema de contabilidad de devengo y alcanzar los beneficios esperados de su actividad. Es esencial un programa de formación de los gestores, que cubra los siguientes aspectos:
 - Apreciar los conceptos financieros básicos que fundamentan la contabilidad de devengo.
 - Cómo la contabilidad de devengo facilita la introducción de mejoras en los sistemas presupuestarios y de control. El énfasis de la gestión deberá moverse hacia la eficiencia y la eficacia y los gestores además deberán formarse en comprender cómo pueden hacer un uso completo de la información de devengo.
 - Una comprensión del sistema de información contable que se requiere.
- *Un enfoque cultural adecuado.* Una cultura ética del sector público que ha internalizado las exigencias para un funcionariado neutral (no político) junto con una bien considerada agencia central (Ministro de Finanzas) responsable de la gestión de las finanzas públicas.
- *Un proceso de auditoría robusto.* Una exhaustiva auditoría independiente anual de las cuentas de cada departamento a la finalización de cada ejercicio financiero, con informes dirigidos al Parlamento y un análisis detallado cuando sea apropiado.
- *Ausencia de corrupción.* Ausencia de una corrupción sistemática que ha desarrollado un procedimiento paralelo no formal para complementar el procedimiento formal.
- *Reconocimiento del tiempo transcurrido.* La introducción de la contabilidad y presupuesto de devengo requerirá un tiempo que normalmente se extiende más allá de la vigencia de un Parlamento y que puede extenderse más allá del control ejecutivo de un partido político.
- *Capacidad informática.* Una capacidad informática que responda a los nuevos y adicionales requerimientos que la introducción de la contabilidad, presupuestación y medidas de la actividad bajo devengo va a suponer.
- *Voluntad para la utilización de incentivos y penalizaciones.* El desarrollo y la aplicación de incentivos y penalizaciones financieras que fomente un enfoque práctico de gestión del día a día que observe vías más eficientes en la utilización de los recursos y en la prestación de los servicios. Un ejemplo de esto es el cargo por el uso de los recursos de capital.
- *El enfoque de devengo es una parte del proceso de reforma.* La introducción de la contabilidad y presupuesto de devengo debe ser observado como una parte del proceso de reforma.

El Cuadro nº 3 presenta un síntesis del Modelo de Condiciones Básicas, así como de las recomendaciones de los CSP de la IFAC y de la FEE.

<i>Síntesis de las Condiciones Básicas para una introducción exitosa de la contabilidad de devengo [Cuadro (3)]</i>		
O U D A	I F A C	F E E
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Cambios en la gestión,</i> • <i>Apoyo político y burocrático,</i> • <i>Apoyo profesional y académico,</i> • <i>Estrategia de comunicación,</i> • <i>Voluntad para el cambio,</i> • <i>Consulta y coordinación,</i> • <i>Presupuestación de los costes de adopción,</i> • <i>Integración contable y presupuestaria</i> • <i>Cuestiones contables específicas,</i> • <i>Capacidad tecnológica informativa.</i> <p>-----</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Ayuda financiera internacional.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Decisión clara,</i> • <i>Compromiso político,</i> • <i>Compromiso de las entidades centrales y funcionarios claves,</i> • <i>Recursos adecuados (humanos y financieros),</i> • <i>Efectiva gestión del proyecto y estructuras de coordinación,</i> • <i>Capacidad tecnológica y sistemas de información adecuados,</i> • <i>La utilización de la legislación proporciona una autoridad formal y un signo de compromiso para con los cambios.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Consulta y Aceptación,</i> • <i>Participación de la profesión contable y otras profesiones,</i> • <i>Desarrollo conjunto de las normas contables,</i> • <i>Apoyo del Auditor de la Administración,</i> • <i>Formación exhaustiva en la gestión,</i> • <i>Un enfoque cultural adecuado,</i> • <i>Un proceso de auditoría robusto,</i> • <i>Ausencia de corrupción,</i> • <i>Reconocimiento del tiempo transcurrido,</i> • <i>Capacidad informática,</i> • <i>Voluntad para la utilización de incentivos y penalizaciones,</i> • <i>El enfoque de devengo es una parte del proceso de reforma.</i>

5. CARACTERÍSTICAS DEL MODELO DE CONDICIONES BÁSICAS EN SU APLICACIÓN AL CASO ESPAÑOL.

España ha modernizado su sistema de información contable público, situando éste entre los que en el ámbito internacional cuentan con un nivel de desarrollo medio-alto [BRUSCA y BENITO (2004)]. Este sistema observa las condiciones que permiten la integración de los diferentes subsistemas contables: presupuestario, patrimonial y analítico. Se configura en torno al método de devengo, lo que posibilita la consecución de los fines informativos que a nivel internacional se asignan hoy a la contabilidad pública. [VELA (1997)].

Dado que existe una relación complementaria, tal como se ha señalado, entre el Modelo de Contingencia y el Modelo de Condiciones Básicas, donde la correcta comprensión de los factores explicativos puede facilitar en gran medida la identificación de los factores de implementación, conviene analizar ambos tipos de factores.

Los factores explicativos aplicados al caso español han sido detalladamente analizados por los profesores MONTESINOS y VELA (1996), VELA (1997), y MONTESINOS (2002). En síntesis las principales conclusiones alcanzadas por estos autores son referentes a los siguientes factores explicativos:

1. Estímulos: Los factores coyunturales que el modelo considera que actúan como estímulos de cambios en los sistemas contables públicos (tensiones fiscales, escándalos financieros, ...) parecen no haber tenido gran repercusión. Sin embargo, sí parecen destacarse otros factores no preponderantes en otros países como son la atmósfera de cambio político, la influencia de la contabilidad empresarial sobre la contabilidad pública y la influencia ejercida por la contabilidad anglosajona.

2. Entorno social del gobierno: Tomando la cultura social, el mercado de capitales y la existencia de grupos de presión como variables sociales que influyen en las actitudes básicas de los

usuarios y de los productores de la información ante la idea de formas más informativas en la información financiera del sector público, los autores lamentan la falta de estudios empíricos que puedan refutarlas. En ambos casos su influencia debería minimizarse, puesto que su incidencia en el proceso de reforma de la contabilidad pública es más bien escasa. Se expresa una opinión pesimista dado que las presiones de los usuarios externos exigiendo mejoras en la información financiera suministrada «ha brillado por su ausencia».

3. Características del sistema político-administrativo: Como variables políticas esenciales se destacan la cultura y el sistema político existente. Es necesario referirse al cambio político vivido por el país mediante el proceso de transición política. La llegada de la Democracia manifiesta una demanda social por modernizar las estructuras económicas, legales y sociales. Esta exigencia social supuso cambios en todos los niveles, lo que impulsó la reforma presupuestaria, financiera y, en consecuencia, contable. Cuestión que se ha realizado sin afectarle los cambios de gobierno y de mayorías parlamentarias. Su incidencia resulta, pues, más clara que las variables sociales.

Las variables administrativas son las que encierran una mayor capacidad explicativa en el caso de la Contabilidad Pública española. A nivel de la Administración Central, ni la cultura administrativa (claramente abierta ante la idea de un sistema contable más informativo) ni la formación del personal han planteado problemas serios al desarrollo del proceso. Sí cabe admitir, en los primeros años de reforma, cierto sesgo entre los responsables de la gestión en la Administración Local motivados fundamentalmente por una cultura basada en el control de legalidad, donde prima la formación de estudios jurídicos antes que económicos y, en consecuencia, la disciplina contable era muy poco atendida. Ahora bien, cabe destacarse la acción de la IGAE como órgano normalizador del sistema contable, lo cual le confiere homogeneidad al mismo. Además, este organismo ha contado con la labor asesora de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicos (CPNCP), conformada por miembros independientes y característico en los procesos normalizadores de los países de cultura anglosajona. Esto ha conferido una naturaleza de la normativa aplicable propia y más flexible.

4. Barreras de implementación: Los sistemas legales, el tamaño de la Administración o la cualificación profesional no han actuado como freno a los efectos positivos (si bien en el ámbito local ha determinado una realidad más compleja), que en el proceso de innovación han provocado las variables administrativas.

A partir de ahí, más recientemente, se han dado pasos adicionales que tienen que ver con los factores de implementación:

El modelo de Condiciones Básicas ha sido deducido a partir de la experiencia observada en Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido, países cultural y políticamente muy cercanos entre sí. En estos países la decisión de reforma ha sido clara e inequívoca, implicando cambios organizativos y gerenciales muy importantes, incluso radicales, para el sector público con una fuerte incidencia social, política y cultural.

En España la decisión para una «segunda modernización» del sistema de gestión pública, manteniendo las características propias de consenso en los procesos de acuerdo político importantes, está tomada y es irreversible. No podemos abstraernos de la realidad que nos afecta, atendiendo a nuestra pertenencia a organismos supranacionales, como la Unión Europea o la OCDE, que imponen políticas y fijan doctrinas a seguir.

Estamos inmersos en un proceso de desarrollo normativo que avanza en tal dirección, independientemente del color político del equipo gobernante. El cambio implica la necesidad de asumir una nueva cultura gerencial bajo la exigencia social de redimensionar y posicionar un sector público que mejore la situación económica y fiscal a partir de una actuación más eficiente, eficaz, y de calidad. Esta evolución se soporta en la reforma del régimen jurídico de la Hacienda Pública

emprendida a partir del año 2000 y el «Código del Buen Gobierno del Gobierno» impulsado por el Ministerio de Administraciones Públicas –MAP-, que en la etapa de gobierno anterior tuvo como precedente el «Libro Blanco para la Mejora de los Servicios Públicos “Una Nueva Administración al Servicio de los Ciudadanos”» (MAP, 2000).

El proceso de reforma del régimen jurídico de la Hacienda Pública se ha plasmado, entre otras, en cuatro grandes iniciativas legislativas:

- a) La Ley 58/2003, General Tributaria.
- b) La Ley 33/2003, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.
- c) La Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria; Ley Orgánica 5/2001 complementaria a la anterior y la Ley 47/2003, General Presupuestaria, y
- d) La Ley 38/2003, reguladora de las Subvenciones.

Por su parte, el «Código del Buen Gobierno del Gobierno» dibuja un Decálogo para la Administración pública que la reforme y modernice y, en consecuencia, la dote de la máxima eficacia en la prestación de los servicios públicos y una total transparencia en los procedimientos, así como mayores estándares de austeridad, imparcialidad, dedicación y primacía del interés público. Este Decálogo se soporta en proyectos tales como la Ley de Agencias, la Agencia de la Calidad de los Servicios, un nuevo Modelo de Empleo Público, el Impulso de la Administración Periférica del Estado, la Modernización Tecnológica y un Código Ético del empleado público.

Este conjunto normativo se presenta como un estímulo favorable para tal decisión. Determina un entramado legal que favorecerá los cambios de la gestión en la Administración. Así, por ejemplo, la Ley General de Estabilidad Presupuestaria incorpora principios, conceptos y mecanismos novedosos. La Ley General Presupuestaria observa principios tales como: ordenación económico-financiera del sector público estatal; el desarrollo de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, observándose una planificación de programas plurianuales ministeriales y de los centros gestores vinculándose la asignación de los recursos con el logro de los objetivos definidos en ejercicios anteriores; la reorganización y sistematización de la normativa relativa a las modificaciones de crédito; la disminución de la rigidez en la ejecución de los créditos presupuestarios; el establecimiento de un principio de responsabilidad de los entes gestores del gastos; y una sistematización de las normas de contabilidad y control de la gestión económico-financiera del Sector Público Estatal (URÍA FERNÁNDEZ, 2004). Por su parte, la Ley de Agencias funcionará a partir de una suerte de contratos de gestión por objetivos y las mismas dispondrán de capacidad de decisión sobre los recursos asignados. La Agencia de calidad de los Servicios realizará auditorías de los servicios que se presten desde la Administración. Este proceso es imposible sin la modernización tecnológica que pasa por incorporar y utilizar las tecnologías de la información y comunicación –TIC-, verdadero reto para una reforma innovadora de la Administración.

Todo ello requiere un soporte gerencial e informativo potente y capaz, tal como el que posibilita el sistema de gestión financiera integral articulado sobre la base de devengo. La adopción del método de devengo debe implicar cambios conexos en la gestión interna de las propias entidades, así como en el conjunto del sector público. El que estos no se produzcan implica una pérdida del potencial que el sistema de información posee para la gestión pública, además de la infrutilización o pérdida de recursos.

En este sentido, y desde una perspectiva más cercana al ámbito contable, consideramos un factor favorable a la decisión de reforma la experiencia y el poso cultural adquirido con la aplicación en los últimos años del sistema contable vigente, sobre la base de devengo modificado, así como la necesidad de actualizar los planes sectoriales (si bien en el caso del subsector público local español en diciembre de 2004 han sido aprobadas por Ordenes Ministeriales-4040-4041-4041/2004 las Instrucciones de los Modelos Básico, Simplificado y Normal). Luego, está en proceso de asentar una

fase de modernización y en condiciones óptimas para acometer una segunda etapa de innovación y establecer el sistema integral de gestión sobre bases de devengo. A tales efectos influirán el proceso de reforma que en el ámbito de la contabilidad privada están suponiendo las NIC/NIIF (IASB), y en el ámbito público las IPSAS (IPSASB-IFAC), con su adaptación a la realidad europea, así como el de la Contabilidad Nacional. Asimismo, estará afectado por la decisión que en tal sentido se adopte en el seno de la Unión Europea, su tratamiento a nivel nacional, y el desarrollo de nuevos modelos e instrumentos de gestión pública que se está impulsando en organismos como la OCDE.

Más problemático consideramos que a nivel de los promotores políticos de la reforma, considerando su participación necesaria en el desarrollo normativo expuesto, éstos no presionasen de forma clara en todos los niveles sino que incluso no se proyectase de forma inequívoca la conciencia de su necesidad y la comprensión que el sistema en su conjunto requiere. En la medida que la decisión debe ser inequívoca y tomada por el órgano capacitado para ello y para dirigir el proceso de reforma, la no consideración a nivel político de su necesidad actuaría de barrera de implementación del devengo en el sistema de gestión integral del sector público. En el ámbito al cual nos referimos, atendiendo a un ritmo propio y en el marco de la UE y la OCDE, la decisión de reforma es firme, lo cual supone la necesaria implicación de los responsables del legislativo y ejecutivo, si bien son los órganos de dirección interna, y en menor medida la sociedad y sus agentes, los que reclaman esta conciencia y necesidad de reforma.

España tiene al frente del Ministerio de Economía y Hacienda una persona de reconocido prestigio y, además, se produce la implicación en la reforma de otros Ministerios. Cuenta con organismos (IGAE) «potentes» y con experiencia para las funciones de coordinación, consulta y comunicación, así como una clase académica y organismos profesionales capacitados para conceder su apoyo.

Otro aspecto problemático viene determinado por las dudas que al respecto pueden manifestar los funcionarios, fundamentalmente en el subsector local y, en menor medida, en el autonómico. Esta cuestión es reconducible a partir de una dotación de mayores recursos financieros, humanos, tecnológicos y formativos, así como la actuación sobre ciertos ámbitos del ordenamiento institucional. Así, el profesor MONTESINOS (2002) constata el nivel de «alta dificultad» que en el ámbito de las CC.AA. tendría la implantación de innovaciones tales como el devengo pleno en presupuestos, la introducción de objetivos y responsabilidades en presupuestos y contabilidad, junto a la contabilidad analítica, así como el devengo pleno en los estados económico-patrimoniales y los costes y gestión por actividades.

6. CONCLUSIÓN.

La contabilidad de devengo tiene el potencial de producir información financiera de calidad y útil para los procesos de toma de decisiones y responsabilidad pública. El que esto suponga un valor o no depende de la capacidad de sus usuarios de hacer uso de la misma. Los reconocidos beneficios que la misma aporta serán maximizados en la medida que los demás subsistemas de gestión públicos (planificación, presupuestos, gestión, control, evaluación e información) se establezcan sobre la misma base contable y que los gestores públicos, políticos y técnicos, sean conscientes de las ventajas que el sistema reporta y tengan voluntad de hacer uso de la información disponible para mejorar los procesos de gestión y, en consecuencia, la toma de decisiones y la responsabilidad pública.

El sector público se encuentra ante el reto social de regirse por una cultura basada en el buen gobierno, siendo fundamentalmente más eficiente y eficaz en la producción y provisión de bienes y servicios públicos de mayor calidad y en la cantidad requerida, así como más transparente y responsable. Su actuación se enmarca en un entorno de privatizaciones, más descentralizado y desregulado, así como abierto al mercado y a la utilización de sus técnicas, orientado a los resultados y con una mayor delegación de responsabilidades y flexibilidad en los gestores, bajo coordenadas de

planificación estratégica de las políticas públicas y estabilidad en las finanzas públicas. Los sistemas de gestión pública integrales bajo devengo pueden facilitar avanzar en la consecución de tales retos.

En España, existe una iniciativa modernizadora del sistema de gestión pública, que se está materializando en reformas jurídicas, que en última instancia, incentivan la implementación del modelo.

BIBLIOGRAFÍA.

- BRUSCA, I.; BENITO, B. (2004): “Análisis Comparativo de la Contabilidad Pública a Nivel Internacional”. Publicado en *Presupuesto y Gasto Público*. 37-(4/2004). Págs. 189-210. Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales (IEF). 2004.
- CHAN, J.L.; JONES, R.H.; LÜDER, K.G. (1996): “Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions”. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Vol. 9, págs. 1-19. Editor CHAN, James L.; Co-editors: JONES, Rowan H.; LÜDER, Klaus G. Jai Press. 1996.
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) (2003): “The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments (Central, Federal, Regional, and Local)”. www.fee.be, FEE. July, 2003.
- GODFREY, A.D.; DEVLIN, P.J.; MERROUCHE, CH. (2001): *A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations. International Comparative Issues in Government Accounting: The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries*. Capítulo 17, págs. 279-296. Edited by Acd Bac. Kluwer Academic Publishers. 2001.
- INTERNATIONAL FEDERATION ACCOUNTANTS (I.F.A.C.) (2003): *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. Public Sector Committee Study 14 of International Federation of Accountants (IFAC). December, 2003.
- JARUGA, A.; NOWAK, W.A. (1996): “Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations”. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Vol. 9, Págs. 21-31. Editor CHAN, James L.; Co-editors: JONES, Rowan H.; LÜDER, Klaus G. Jai Press. 1996.
- LÜDER, K. (1992): “A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment”. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Vol. 7, págs. 99-127. Editors CHAN, James L.; PATTON, James M. . Jai Press. 1992.
- LÜDER, K. (1994): *The “Contingency Model” Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. Perspectives on Performance Measurement & Public Sector Accounting*. BUSCHOR, E. & SCHEDLER, K., págs. 1-15. BUSCHOR, E. & SCHEDLER, K. (Eds). Paul Haupt Publisher. BERN. 1994.
- LÜDER, K. (2001): “Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade - Achievements and Problems-”. 8th Biennial CIGAR Conference: *Innovations in Governmental Accounting* . Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) y Universitat de València. Valencia. Junio. 2001.
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2000): *Una Nueva Administración al Servicio de los Ciudadanos. Libro Blanco para la Mejora de los Servicios Públicos*. 2ª Edición. Ministerio de Administraciones Públicas (MAP). 2000.
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2004): “Jordi Sevilla Presenta el Informe sobre el «Código para el Buen Gobierno del Gobierno»”. Nota de Prensa. http://www.map.es/gabinete_de_prensa/notas_de-prensa/200412... Ministerio de Administraciones Públicas (MAP). 2004.
- MONTESINOS JULVE, V. (2002): *Situación y Reforma de la Contabilidad Pública en España: Análisis desde una Perspectiva Autonómica*. Publicado en *La Contabilidad y el Control de la Gestión Pública*. Coordinadores: SIERRA MOLINA, Guillermo; RUIZ GARCIA, Eduardo, págs. 31-52. Civitas. 2002.

- MONTESINOS JULVE, V. (2004): “La reforma Contable en las Instituciones de la Unión Europea”. Publicado en *Presupuesto y Gasto Público*. 37-(4/2004). Págs. 169-187. Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales (IEF). 2004.
- MONTESINOS JULVE, V.; VELA BARGUES, José Manuel (1996): “Governmental Accounting in Spain: Evolution and Reforms”. Publicado en *Research in Governmental Nonprofit Accounting*. Vol. 9, págs. 219-238. Editor: CHAN, James L.; Co-editors: JONES, Rowan H.; LÜDER, Klaus G. Jai Press, Inc. 1996.
- OECD; WORLD BANK (2003): Budget Practices and Procedures Database. OECD/WORLD BANK. Febrero. 2003.
- OUDA, H.A.G. (2001): *Basic Requirements Model for Successful Application of Accrual Accounting in the Public Sector*. 8th Biennial CIGAR Conference: *Innovations in Governmental Accounting*. Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) y Universitat de València. Valencia. Junio. 2001.
- OUDA, H.A.G. (2004): “Basic Requirements Model for Successful Application of Accrual Accounting in the Public Sector”. Publicado en *Public Fund Digest*. Vol. 4, nº 1 págs. 78-99. International Consortium on Governmental Financial Management (IGFM). Washington, D.C. Febrero. 2004.
- URÍA FERNÁNDEZ, F. (2004): “Los Objetivos de la Nueva Ley General Presupuestaria”. Publicado en *Presupuesto y Gasto Público*. 35-(2/2004). Págs. 203-210. Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales (IEF). 2004.
- VELA BARGUES, J.M. (1997): “Un Análisis Comparativo de la Contabilidad Pública Española en el Contexto Internacional”. *Revista de Contabilidad*. Vol. 0, nº. 0, págs. 229-264. Enero-Diciembre. 1997.

Gaizka Zubiaur Etcheverry



Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad del País Vasco / Euskal Herriko Unibertsitatea. Profesor Asociado adscrito al Departamento de Economía Financiera I con docencia en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales en dicha Universidad. Profesor en diversos Master, Títulos de Postgrado y cursos de formación y reciclaje profesional, tanto en temas relacionados con la contabilidad de empresas como con la de administraciones públicas. Representante del Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP) en diversos procesos de selección de técnicos superiores de la Administración Local Vasca. Junto con otros Profesores del Departamento ha traducido y adaptado al Euskera el PGC y otra normativa contable, de auditoría y mercantil. Línea de investigación orientada a la contabilidad de las Administraciones públicas, así como a su gestión presupuestaria.

Teodoro Antonio Caraballo Esteban



Doctor con premio extraordinario en Ciencias Económicas y Empresariales y Profesor Titular de la Universidad del País Vasco de Economía Financiera y Contabilidad. Ha sido ponente en varios Congresos nacionales e Internacionales sobre educación superior y contabilidad, análisis contable, contabilidad pública y contabilidad medioambiental. Ha publicado libros y artículos en revistas nacionales. Imparte cursos de postgrado en la categoría de doctorado, especialista y master. Dirige tesis doctorales en los campos de la contabilidad pública y la educación contable. Ha recibido el premio para Universitarios de Nacionalidad Española del Instituto de Planificación Contable, del Ministerio de Economía y Hacienda. Dirige el Programa de Doctorado “Contabilidad y estrategias financieras” del Departamento de Economía Financiera I y el Título Propio de Postgrado en “Contabilidad y aplicación de las normas internacionales de información financiera” de la Universidad del País Vasco.