

# DOCUMENTOS

**LA CONVERGENCIA ENTRE CONTABILIDAD  
FINANCIERA PÚBLICA Y CONTABILIDAD NACIONAL:  
UNA APROXIMACIÓN TEÓRICA CON ESPECIAL  
REFERENCIA A LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN**

Autor: *Manuel Pedro Rodríguez Bolívar*  
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad  
Universidad de Granada

DOC. N.º 14/04



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

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

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
  2. USUARIOS, NECESIDADES Y FINES DEL SISTEMA CONTABLE
    - 2.1. Usuarios, necesidades y fines de la Contabilidad Financiera Pública
    - 2.2. Usuarios, necesidades y fines de la Contabilidad Nacional
  3. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE
    - 3.1. Las características cualitativas de la información contable en Contabilidad Financiera Pública
    - 3.2. Las características cualitativas de la información contable en Contabilidad Nacional
  4. HIPÓTESIS BÁSICAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE
  5. CRITERIOS DE VALORACIÓN
  6. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA



## 1. INTRODUCCIÓN

La compleja interrelación existente en la economía y la necesidad de contar con herramientas útiles para una más eficiente gestión económica aconsejan que exista una armonización entre la información económica a suministrar en los diferentes ámbitos económicos que permita su agregación. En este sentido, los Gobiernos están demandando cada vez más la existencia de esta interrelación para actuar con una mayor eficiencia en la economía y dirigir la actuación de los distintos agentes económicos en su ámbito de influencia.

Teniendo presente que la contabilidad constituye el principal sistema de información económica, ya sea a nivel microeconómico (microcontabilidad) o macroeconómico (macrocontabilidad), es de esperar que, en respuesta a la anterior demanda, se instituyan formas que permitan interrelacionar tales ámbitos de información contable.

Más aún cuando, como ocurre en España, la Contabilidad Financiera Pública debe servir de fuente para la elaboración de la información de contabilidad nacional tanto para la gestión macroeconómica del gobierno como para el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria establecido en diciembre de 2001 por la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP).

Recordemos que en esta norma legislativa se responsabilizan a todos los niveles de la Administración Pública española para la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria entendido éste, según el artículo 3 apartado segundo de la LGEP, como "*...la situación de equilibrio o de superávit computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, y en las condiciones establecidas para cada una de las Administraciones públicas*".

Ahora bien, la deseada armonización de las normas contables no es fácil si antes no se procede a una aproximación de los distintos entornos en las que éstas se aplican. Como consecuencia, la existencia de normas comunes y, con ello, la posibilidad de agregación de información contable del nivel microeconómico público al ámbito macrocontable, pasa necesariamente por analizar la posible armonización conceptual previa.

Así las cosas, hoy día la disciplina contable fundamenta su análisis en el paradigma de la utilidad de la información contable para la toma de decisiones económicas siendo éste el contexto en el que se inserta este documento.

El reciente desarrollo normativo de la Contabilidad ha derivado en la creación de una estructura lógico-deductiva, que ha venido a denominarse marco conceptual que ha supuesto el establecimiento de un esquema normativo secuencial de forma que, mediante su aplicación, pudiera darse cierta coherencia a las normas emitidas sobre todo por los organismos profesionales anglosajones<sup>1</sup>.

Esta metodología ha sido inicialmente aplicada a la contabilidad financiera privada y trasladada, con posterioridad, al ámbito de la Contabilidad Financiera Pública. No obstante, la macrocontabilidad, como sistema de información contable, no puede quedarse fuera de ella. Éste es el convencimiento que venimos manteniendo desde hace ya algunos años cuando nos introducimos en el campo de la investigación contable. Una serie de consideraciones nos lleva a pensar así, si bien, la necesidad del establecimiento de un marco conceptual en el ámbito macrocontable cabría defenderla como respuesta, básicamente, a una doble necesidad:

---

<sup>1</sup> Téngase en cuenta que son los organismos de carácter profesional en Estados Unidos los que, inicialmente, introducen la línea de investigación lógico-deductiva para la elaboración de las normas contables. Con posterioridad, se va trasladando al ámbito de la regulación contable pública siendo ejemplo de ello la normalización contable española.



- La configuración de un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, del que se espera que pueda conducir a normas consistentes, y que prescriba la naturaleza, función y límites del sistema de información macrocontable así como de la presentación de los estados financieros.
- La elaboración de un marco conceptual que permita la armonización de las normas macrocontables elaboradas con las normas establecidas a nivel microcontable, de forma que la macrocontabilidad pueda nutrirse de la información financiera elaborada por las entidades del sector público y privado a nivel microcontable.

Pensamos que a estos objetivos se le han añadido, hoy día, otros de gran relevancia y que pueden favorecer, en gran medida, nuestra pretensión: el proceso de interdependencia de las distintas economías mundiales y la difusión de una, cada vez, mayor variedad de información.

En consecuencia, en este documento se pretende realizar un análisis de la aplicación de la metodología lógico-deductiva a la Contabilidad Nacional poniendo de manifiesto las similitudes y divergencias existentes respecto al establecido en la Contabilidad Financiera Pública a través de su interrelación. Entendemos que sólo así puede emprenderse un trabajo de armonización entre estos dos ámbitos contables tan necesario hoy día con la globalización de los espacios económicos y el reconocimiento expreso de la necesidad de agregación de información. Para llevar a cabo nuestro trabajo nos centraremos en el sustento teórico en el que se apoyan las normas contables públicas, y en los planteamientos conceptuales que cabe asociar, explícita e implícitamente, al ámbito macrocontable, centrándonos para este último caso en el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas de 1995 (SEC en adelante).

En consecuencia, realizaremos un repaso de distintas fases del itinerario lógico-deductivo que conforman la metodología de investigación del marco conceptual con especial mención en aquéllas que, a nuestro modo de entender, pudieran servir de confrontación entre los sistemas contables a analizar. En este documento en concreto nos centraremos en el análisis de:

- Usuarios, necesidades y fines del sistema contable.
- Características cualitativas de la información financiera.
- Hipótesis básicas de reconocimiento.
- Criterios de valoración.

## **2. USUARIOS, NECESIDADES Y FINES DEL SISTEMA CONTABLE**

Desde el punto de vista utilitarista, se considera que de toda elaboración de una información debe ir destinada hacia la satisfacción de las necesidades que presentan los destinatarios de la misma. En este sentido, el usuario se convierte en el centro de atención de la contabilidad, pues le corresponde al mismo la potestad de iniciar el proceso de elaboración de una información contable a partir de la expresión de sus necesidades (Gabás; 1991, pp. 51-52). El análisis de los usuarios de la información contable se constituye, por tanto, en un paso previo y fundamental en el posterior desarrollo del marco conceptual y, consecuentemente, en la elaboración de la normativa contable dentro de cada ámbito.

Ahora bien, el análisis de los usuarios y sus necesidades de información contable precisa tener presente una serie de cuestiones que representan limitaciones a un estudio de estas características. Según Jones y Pendlebury (1988, p. 126), algunos de los problemas asociados a este

análisis vendrían representados por el elevado número de usuarios, el conflicto en el que pueden entrar algunas de sus necesidades, la tendencia a expresar simplemente mejoras marginales de la información contable que han estado recibiendo al haber estado la Contabilidad condicionada por sus emisores, la posibilidad de existencia de irracionalidad en la toma de decisiones de los usuarios de la información y el cambio al que se encuentran las necesidades de información a lo largo del tiempo.

No obstante, estas dificultades han sido reconocidas desde el principio en la elaboración de marcos conceptuales, por lo que no han sido obviadas y, a pesar de los avances demostrados, seguramente seguirán actuando como restricciones de la información contable suministrada. Un ejemplo viene constituido por la dificultad de implantación de un modelo de elaboración de un estado de eficacia, eficiencia y economía en el ámbito público (indicadores de gestión), así como la preocupación social por el conocimiento del coste de los servicios proporcionados por dicho ente público, dificultad que viene impuesta, en gran parte de los casos, por la no conveniencia política de tales medidas de información.

## 2.1. Usuarios, necesidades y fines de la Contabilidad Financiera Pública

Una marcada tendencia de la información contable pública, ha sido la preocupación e importancia que tradicionalmente se le ha atribuido a los usuarios internos de la misma, siendo considerados los usuarios externos como "*usuarios residuales*" de la información emanada por tal tipo de canal de comunicación. Quizás esto haya venido derivado de la deficiente demanda por parte de los mismos de una información para la toma de sus decisiones. Así se pone de manifiesto en un estudio empírico realizado por James M. Patton (1978, p. 404) sobre los efectos de la consolidación de los informes financieros municipales, donde llega a afirmar que "*hay pocas tareas de los usuarios externos para los que se ha sugerido que los informes municipales pudieran serle útiles...*". No obstante, el propio autor reconoce que "*...sin embargo una tarea de estimación importante para la que los informes municipales pueden ser útiles es la predicción de campos de interés efectivo sobre los temas de las deudas municipales*", haciendo una posterior referencia al *National Council on Governmental Accounting (NCGA)*, organismo que propuso como usuarios de la información contable municipal a los inversores, banqueros y servicios de indicadores de deudas.

En efecto, los distintos pronunciamientos posteriores parecen mostrar que dicha tendencia se ha visto interrumpida en la Contabilidad Financiera Pública actual, que ha salvado tal escasez ante la creciente toma de conciencia por parte de los ciudadanos en general, así como de los demás grupos que conforman los usuarios externos de la Contabilidad Financiera Pública, de la demanda de una información veraz y oportuna de los entes sometidos a dicha información contable.

Aunque en Contabilidad Financiera Pública se observa una predilección, básicamente, por los acreedores e inversores, los gestores de la entidad pública y el público en general –Mautz (1982, p. 64); Governmental Accounting Standard Board (GASB) (2000, p. 7014)–, en este ámbito contable también se hace referencia a otros grupos de usuarios tales como las agencias o gobiernos internacionales y los analistas económicos y financieros (IFAC; 1991, párr. 30) o los concedentes de subvenciones (Ingram *et al.*; 1991, pp. 73-101).

En general, y a modo de resumen, en el cuadro n.º 1 se representan los principales usuarios de la información contable pública, según diversos pronunciamientos.

**CUADRO N.º 1**  
**USUARIOS PRINCIPALES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PÚBLICA**

Usuarios	GAAFR 1998	ASLGU 1974	ANTHONY 1978	NOGA/ DREBIN 1962	GASB 1987	AARF 1990	CICA 1990	IFAC 1991	IGAE 1991	AECA 2001
1. Acreedores e inversores	X	X	X	X	X	X	X	X		X
2. Proveedores de recursos			X	X	X	X	X	X	X	X

(*Sigue.*)



(Continuación.)

Usuarios	GAAFR 1998	ASLGU 1974	ANTHONY 1978	NOGA/ DREBIN 1962	GASB 1987	AARF 1990	CICA 1990	IFAC 1991	IGAE 1991	AECA 2001
3. Instituciones Financieras	X	X		X	X	X	X	X	X	X
4. Analistas Financieros	X					X	X	X		X
5. Gestores	X	X		X	X	X	X	X	X	X
6. Cuerpos estatales y otros gob.	X	X	X	X		X	X	X	X	X
7. Órganos de control	X				X	X		X	X	X
8. Representantes de electores		X	X	X	X	X	X	X	X	X
9. Empleados				X	X	X				X
10. Público en general	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
11. Entidades elaboradoras de las cuentas nacionales										X

Fuente: Elaboración propia a partir de Brusca Alijarde (1997a, p. 29), Vatter (1979, p. 577), AECA (2001, párr. 24-25) y Vela Bargues (1992, p. 133).

Si observamos dicho cuadro, podemos afirmar que del mismo se desprende la gran importancia que ostenta el ciudadano como usuario de dicha información, ya sea de forma directa (público en general) o de forma indirecta (representantes de electores). No obstante, hemos de decir que aunque tal hecho debería ser así, en países tales como en España, existe una falta de concienciación de la sociedad, así como una falta de formación de la misma, para que la exigencia e interpretación de la información elaborada por los entes públicos se haga efectiva (Montesinos Julve y Vela Bargues; 2000, p. 136).

Ahora bien, hasta ahora se ha hecho mención a la presencia de determinados grupos de usuarios de la información financiera pública. Pero aún nos parece más interesante considerar la influencia ejercida por los diferentes grupos de usuarios a la hora de establecer las necesidades de información. Así, el grupo compuesto por los empleados de las entidades públicas manifiestan una deficiente demanda de la información contable pública, pues se observa la inexistencia del mismo en varios de los pronunciamientos mostrados. Este hecho viene promovido, entre otros motivos, por la mayor seguridad laboral de los mismos dentro del sector público, evento que les condiciona para mostrar la falta de interés puesta de manifiesto en dichos pronunciamientos

Por su parte, los ciudadanos en general es uno de los principales usuarios de la información financiera pública demandando información sobre la utilización de los recursos, el control de la legalidad y el control financiero, etc.. No debemos olvidar, en vano, la característica de coactividad en la contribución de recursos financieros a la Administración Pública así como la posibilidad que tienen los ciudadanos de tomar decisiones políticas a través del acto político del voto.

También es destacable la influencia que ostentan los inversores y acreedores, así como el denominado *management* o los denominados cuerpos estatales y otros gobiernos habida cuenta que éstos últimos han sido y siguen siendo usuarios internos de la información contable pública y a los que tradicionalmente ha ido dirigida la misma.

Contrariamente, si bien es importante la función de los analistas financieros en el ámbito de la Contabilidad Financiera Pública presentan una menor incidencia que, por ejemplo, en el sector privado ya que las entidades públicas persiguen la satisfacción de las necesidades de la comunidad pero no en la consecución de un beneficio económico. Esto motiva que la inversión en este tipo de entidades sea menos interesante para los inversores privados, lo que redundará en una menor importancia de su estudio por parte de los analistas financieros.

Sea como fuere, esta segunda perspectiva de análisis nos evidencia que el estudio de los usuarios de la información contable, tal como nos afirma Vela Bargues (1992, p. 135), "...no puede llevarse a cabo únicamente en términos cualitativos, siendo muy importante estimar en lo posible qué usuarios tiene una mayor influencia e importancia en la organización". En este sentido que



es necesario destacar esta circunstancia pues es la que mayor influencia obtiene en el momento de elaboración de los estados financieros y, por ende, en la persecución y establecimiento de los objetivos de la Contabilidad, ya sea pública o nacional.

La consideración de un mayor grupo de usuarios de la información contable pública nos hace pensar en la posibilidad de no satisfacer plenamente los intereses de los diversos grupos de usuarios de la información contable pública con un proceso de información único (Drebin; 1981, p. 32). De hecho, y para el ámbito político en concreto, algunos autores –por ejemplo, Hopwood y Tomkins (1984, p. 5)– llegan a plantearse la cuestión de si los contables pueden o no proporcionar "contabilidades" desde diferentes perspectivas para aquellos que, en cada momento, se encuentran ejerciendo este tipo de actividad.

De hecho, hemos de señalar que, al igual que se observa una gran multitud de usuarios, es de esperar, análogamente, una gran heterogeneidad en cuanto a las necesidades que demanden (Miaja Fol; 1997, p. 32). Es más, no debemos olvidar que unos usuarios pueden a su vez demandar distintos tipos de información, lo cual nos lleva a juzgar el tema de estudio propuesto como complejo.

Un análisis de las necesidades de los usuarios de la información financiera pública nos lleva a señalar que su heterogeneidad se ve reflejada en la elaboración de un amplio elenco de estados financieros entre los que se encuentran, a modo de ejemplos, los estados financieros tradicionales en la contabilidad financiera privada y la ejecución del presupuesto. Además, la ampliación paulatina de la información a recoger en los estados financieros públicos ha sido la línea de investigación que se ha seguido últimamente en Contabilidad Financiera Pública a través del desarrollo de diversos trabajos –véase, por ejemplo, Pina Martínez (1993) y Brusca Alijarde (1997b)–. Estudios que, en la actualidad, se han dirigido al análisis de la eficacia y eficiencia de los servicios prestados por las entidades informativas públicas, así como al estudio de su posición financiera, teniendo en cuenta, como veremos más adelante, que éstos pueden calificarse como necesidades básicas comunes a diversos grupos de usuarios de la información contable pública. Últimamente se ha incluido, también, información sobre el impacto económico, social, medioambiental, etc., de la actividad desarrollada por el ente público como una necesidad más de los usuarios de la información contable pública (AECA; 2001, párr. 27).

Diversos han sido los estudios teóricos realizados para intentar dilucidar las necesidades de los usuarios de la información financiera pública. Algunos de ellos se han dirigido al análisis específico de las necesidades de información presentada por cada grupo de usuarios de la información –Mautz (1982); Vela Bargues (1992); Likierman (Henley *et al.*; 1989); Pou Díaz (1995); Drebin *et al.* (Glynn; 1987, pp. 21-25)–. Otros, por su parte, con un carácter más integrador, pretenden delimitar las necesidades básicas de información de los usuarios de la información financiera pública para determinar unos principios elementales que sirvan de guía para la elaboración de una única información contable que satisfaga a los diversos usuarios de la información contable pública. Estos estudios de carácter integrador se han centrado bien en las necesidades comunes de los usuarios de la información financiera pública –Anthony (Vatter; 1979, pp. 577-578); GAO (1980 y 1997); NCGA núm. 1 (Bailey; 1993, pp. 2.08-2.13); Miaja Fol (1997); Carrasco Díaz y López Hernández (1994)–, bien en las necesidades de los usuarios principales de la información –Ingram *et al.* (1991); GASB Concepts núm. 1 (GASB; 2000)–, bien como conjugación de ambas características –Henke (1988)–.

Asimismo, también se han desarrollado estudios de carácter empírico destinados a conocer las necesidades de información de los usuarios de la información financiera pública. Estos análisis se han realizado con carácter parcial, entendido éstos como aquellos que se centran en el estudio de las necesidades de un determinado tipo de usuario en concreto o bien en un problema específico –Patton (1978); Zimmerman (Vela Bargues; 1992, p. 137); Ingram y Copeland (1981); Holder (Jones y Pendlebury; 1988, p. 139); Robbins (1984 y 1988); Brusca Alijarde (1996 y 1997c) y López Hernández y Caba Pérez (2003)–, o bien con un carácter general, siendo éstos últimos aquellos que se relacionan con trabajos dirigidos al estudio de un universo mucho más amplio de necesidades –Mashmeyer y Van Daniker (1982)–.

En cualquier caso, de la revisión de la literatura realizada entendemos que un usuario potencial de la información financiera pública demandaría al sistema contable, principalmente, la siguiente información:



1. Conocimiento de la posición financiera de la entidad.
2. Información sobre el estado de ejecución de los presupuestos.
3. Cumplimiento de la regulación legal aplicable.
4. Eficacia y eficiencia en el cumplimiento de sus objetivos.
5. Evaluación de los administradores en la gestión de los recursos.

En nuestra opinión, el carácter coactivo de la aportación de recursos financieros a las Administraciones Públicas anima a los usuarios de la información financiera pública a demandar información que les sirva para conocer la posición financiera de éstas. Con ello pretenden ejercer un control de cómo se están financiando las inversiones realizadas por estos entes públicos. Este hecho es el que hace, asimismo, que estos usuarios se encuentren interesados en conocer la ejecución presupuestaria de la entidad pública ya que este documento adquiere una gran relevancia para satisfacer los aspectos de control de las entidades públicas. Así se ha convertido en el instrumento jurídico por excelencia para desarrollar el control de los recursos financieros obtenidos y su aplicación<sup>2</sup>.

Como es de todos conocido, del análisis de este documento pueden obtenerse una serie de magnitudes que ayudan al conocimiento de la gestión llevada a cabo por el ente público durante el período económico al que vienen referidas las cuentas anuales. De esta forma, aparecen los conceptos de Resultado Presupuestario, Variación Neta de Pasivos Financieros, Saldo Presupuestario y Déficit o Superávit de financiación. Para completar estas magnitudes, y como indicador puramente financiero, aparece el Remanente de Tesorería.

En cuanto a la necesidad de conocer el cumplimiento de la regulación legal aplicable, aunque es apreciable en cualquier ámbito de la información financiera, es, si cabe, más exigida por los usuarios de la información financiera pública, pues no debemos olvidar el rígido marco jurídico al que debe encuadrarse la actuación de todo ente público derivado de la utilización de fondos públicos para la satisfacción de las necesidades de una comunidad (Fuentes Quintana; 1973, p. 8).

Por lo que a la eficacia y eficiencia se refiere, apelando a la limitación financiera que presentan las entidades públicas para el desarrollo de sus actividades y a la obtención coactiva de los recursos financieros a través de la recaudación de los correspondientes impuestos, los ciudadanos en general se ven animados a demandar una mayor transparencia de la información contable pública para que ésta ponga de relieve la eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos mencionados para la satisfacción de las necesidades existentes dentro de una comunidad.

Por su parte, parecería lógico pensar que, en cierta medida, esta información podría estar inmersa en la determinación del resultado económico como indicador de la eficiencia en las entidades informativas privadas. Ahora bien, la determinación de la eficacia y eficiencia de las actividades precisa de una mayor información no monetaria que no se encuentra inmersa dentro de la determinación del resultado, por lo que este tipo de información podría ser útil en Contabilidad Financiera Pública.

Para finalizar, es también destacable el interés mostrado de los usuarios de la información contable pública por información que les sea útil en la evaluación de la gestión desarrollada por los administradores de dichos entes. Esta información viene conformada, en gran parte, por la ya expuesta, como por ejemplo, el cumplimiento de la legalidad aplicable, la eficacia y eficiencia de los servicios públicos prestados, etc. La importancia de la misma se deriva del entorno en el que se desarrolla la actividad pública y que también se discutió con antelación por lo que nos remitimos a los comentarios realizados.

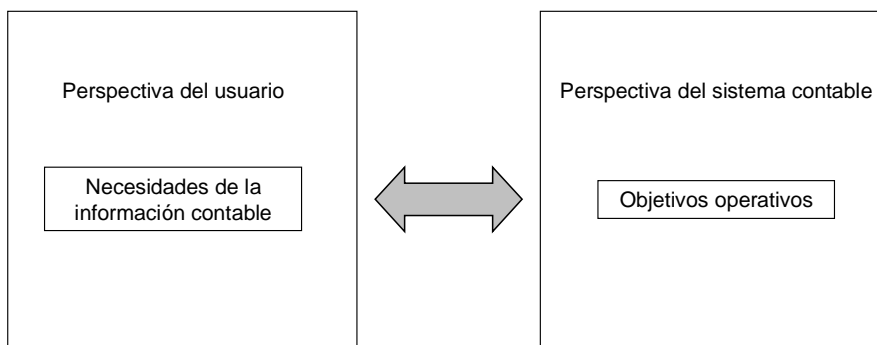
Como fácilmente puede extraerse de lo comentado hasta ahora, las necesidades de los usuarios de la información financiera pública se dirigen básicamente a cumplir un objetivo de control, en el que la información financiera presenta como principal propósito la rendición de cuentas (AECA; 2001, párr. 31). Por tanto, es un sistema tradicional muy influenciado por el ámbito jurídico de forma

<sup>2</sup> Véase a González Giménez y Sánchez-Mayoral García-Calvo (1995, pp. C-81-C-82) y al GASB (2000, p. 7012).

que este rasgo del entorno se convierte en esencial para la configuración de este sistema contable llevando, en muchas ocasiones, a que la Contabilidad Financiera Pública goce de una gran rigidez, en tanto que criterios tales como la legalidad, la responsabilidad política, etc., han prevalecido sobre la racionalidad económica que debería imperar en todo ente económico.

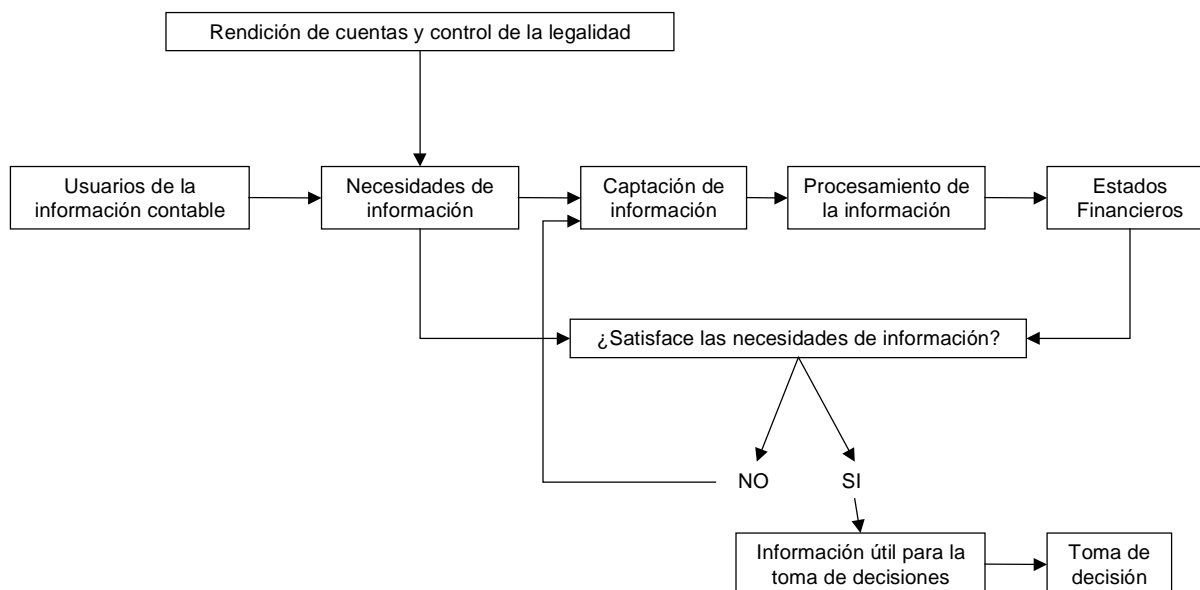
Las necesidades de los usuarios obtenidas a través de un enfoque inductivo se convierten, de este modo, en objetivos operativos a perseguir por el sistema contable. Estos objetivos operativos representan las necesidades comunes de los distintos usuarios, bien porque son expresadas por los usuarios principales de la información contable y se asume que satisfaciéndolas se satisfacen las de los demás usuarios de la información, o bien porque representan la intersección de las necesidades expresadas por los distintos usuarios de la información contable. Y así se insertan en la configuración propia del sistema contable que los asume como punto de partida para la construcción del sistema contable como principios inspiradores de dicho sistema (véase gráfico n.º 1). Todo ello siempre bajo el auspicio de la utilidad de la información para la toma de decisiones económicas como objetivo principal de todo sistema de información económica.

**GRÁFICO N.º 1**  
**NECESIDADES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y OBJETIVOS OPERATIVOS**



Fuente: Elaboración propia.

**GRÁFICO N.º 2**  
**EL OBJETIVO DE UTILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES ECONÓMICAS Y SU UBICACIÓN EN EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES**



Fuente: Elaboración propia.



Por todo cuanto antecede, nosotros entendemos que la determinación de los objetivos en Contabilidad Financiera Pública debe atender a la comunión entre unos objetivos económicos (la toma de decisiones) y unos objetivos legales (la rendición de cuentas y control de legalidad), estando éste último subsumido, como objetivo operativo, dentro del primero. Así, la utilidad de la información financiera pública para la toma de decisiones debe establecer el lazo de unión entre la información obtenida y las necesidades de los usuarios de la información contable, mientras que la rendición de cuentas y control de legalidad constituye únicamente una de las expresiones de las necesidades de los usuarios de la información financiera pública<sup>3</sup> (véase gráfico n.º 2).

A tenor de lo comentado, es la utilidad de la información contable para la toma de decisiones económicas la que debe establecerse como objetivo básico y principal de la Contabilidad Financiera Pública.

## 2.2. Usuarios, necesidades y fines de la Contabilidad Nacional

En primer lugar debemos evidenciar la escasez de trabajos desarrollados sobre la estructura de un marco conceptual en este campo de estudio contable, si bien esta carencia se manifiesta aún más en el tema de los usuarios de la misma. Pocos son los autores y organismos que hacen mención a los mismos y, los que lo hacen, no lo realizan de forma expresa sino de forma indirecta al mencionar los destinatarios de los estados elaborados por la Contabilidad Nacional más que presentarlos como el motor impulsor, tal como debería ser, de dichos estados. Pues no debemos olvidar que la elaboración de una determinada información sólo tiene lugar por la aparición de un estímulo racional impulsado por la satisfacción de una necesidad del sujeto decisorio. Es por ello importante el análisis del mismo así como de sus necesidades.

Según se desprende de Yanovsky (1968, p. 14), en un primer momento, podríamos establecer como usuarios principales para la Contabilidad Nacional, a "*...las autoridades públicas, las grandes empresas, las organizaciones laborales y otros organismos similares de decisión*". Además, podrían incluirse dentro de dichos usuarios a las organizaciones internacionales que pretendían en su momento la realización de comparaciones internacionales de producción y de renta.

Según lo anterior, Yanovsky realiza una lista no detallada ni cerrada de los usuarios principales de este tipo de información contable. De hecho, la expresión "*...y otros organismos similares de decisión*" conlleva ampliar de forma considerable el número de los mismos y, lo que es más importante, a la no exclusión de sujeto alguno como usuario de la información elaborada por esta rama contable. Sin embargo, quiere destacar que son las autoridades públicas, las organizaciones laborales y las grandes empresas las que, de una forma u otra, se ven en mayor medida afectadas por las magnitudes macroeconómicas, así como las únicas que, de un modo u otro, pudieran tener poder de decisión sobre ellas.

Este carácter amplificador que poseen los usuarios de la información contable nacional, también se manifiesta por otros autores, cuya preocupación principal radica en la no exclusión de los potenciales usuarios de la misma. Scheid (1995, p. 234) se inscribe en esta línea de pensamiento aunque establece como cualidad principal de los usuarios de la información macrocontable su capacidad de "*intervenir en la determinación de las políticas económicas*".

Por su parte, el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales (SEC) (Eurostat; 1996, p. 433 y contraportada) establece como principales usuarios de la información emanada de las mismas a "*...las instituciones comunitarias, los gobiernos y los agentes de la vida económica y social, que podrán tomar sus decisiones a partir de estadísticas armonizadas y fiables*". Ahora bien, este pronunciamiento tampoco entra en detalle sobre la definición y alcance de términos tales como "*...agentes de la vida económica y social*", lo que conlleva la interpretación amplia de los mismos.

En nuestra opinión, creemos acertada la amplia definición de los usuarios de la información contable nacional recogida en las referencias anteriores, destacando la cualidad de no exclusión

---

<sup>3</sup> Sobre este particular véase el apartado dedicado a las necesidades de los usuarios de la información financiera pública y la aclaración realizada en el apartado dedicado a los aspectos derivados de la interrelación micro-macrocontabilidad en los fines de la información contable.

como característica básica de las mismas. Es más, creemos que existe una gran semejanza respecto a los mencionados en Contabilidad Financiera Pública.

De lo anterior se deduce la existencia de un número indeterminado de usuarios de la información contable nacional, si bien esta necesidad ya se había puesto de manifiesto con anterioridad en el estudio del ámbito contable público<sup>4</sup>.

Por su parte, la escasez ya comentada de estudios sobre usuarios de la información contable nacional, no es sino la causa de la carencia de trabajos doctrinales versados en la expresión de las necesidades de los mismos. No obstante, en el cuadro n.º 2 mostramos las necesidades comunes de los distintos usuarios de la información contable nacional según aquellas investigaciones que, bien de forma directa, o indirecta, se pronuncian al respecto.

**CUADRO N.º 2**  
**EXPRESIÓN DE LAS NECESIDADES COMUNES A LOS USUARIOS DE LA**  
**INFORMACIÓN CONTABLE NACIONAL SEGÚN LOS DISTINTOS PRONUNCIAMIENTOS**

	Olhson 1957	Yanovsky 1968	Stone y Croft-Murray 1969	Prados Arrarte 1974	SEC 1995	Jones y Lüder 1996
Necesidad de realizar una descripción sistemática de las distintas fases del proceso productivo.	X	X	X	X	X	
Necesidad de conocer la composición del empleo y desempleo.					X	
Necesidad de análisis económico.	X		X		X	
Necesidad para obtener los distintos macroagregados económicos y variables estratégicas.	X	X				
Necesidad de comparación de la economía con otras economías nacionales.				X		X

*Fuente:* Elaboración propia a partir de Olhsson (1957); Yanovsky (1968); Stone y Croft-Murray (1969); Prados Arrate (1974); Eurostat (1996), y Jones y Lüder (1996).

Aparte de las necesidades comunes presentadas por los distintos usuarios de la información contable nacional, algunos pronunciamientos tales como el del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC 1995) (Eurostat; 1996) y el de Yanovsky (1968) muestran necesidades particulares de determinados usuarios si bien mientras que el primero, por su adaptación y aplicación específica a la Unión Europea, se centra en este organismo como usuario principal, el segundo amplía su análisis a otros grupos de usuarios. En el cuadro n.º 3 mostramos el análisis de estas necesidades particulares que lleva a cabo cada uno de estos pronunciamientos.

**CUADRO N.º 3**  
**EXPRESIÓN DE LAS NECESIDADES PARTICULARES DE LOS USUARIOS DE LA**  
**INFORMACIÓN CONTABLE NACIONAL**

	Usuarios	Necesidades particulares de cada grupo de usuarios
SEC (1995)	Unión Europea	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Necesidad de información de las cuentas nacionales para formular y supervisar su política social y económica.</li> <li>– Necesidad para realizar el seguimiento y encauzamiento de la política monetaria europea.</li> <li>– Necesidad de información para la concesión de ayudas financieras a las regiones de la Unión Europea.</li> <li>– Necesidad para realizar el cálculo de los recursos propios de la Unión Europea, pues depende de los datos de las cuentas nacionales.</li> </ul>

*(Sigue.)*

<sup>4</sup> Vid. Niño Amo (1994, p. C-384).

(Continuación.)

	Usuarios	Necesidades particulares de cada grupo de usuarios
Yanovsky (1968)	Autoridades Públicas	– Necesidad de formular sus políticas económicas y fiscales.
	Empresas	– Necesidad en conocer la aportación que están realizando a la producción global de la industria en la que pertenecen y en la producción nacional total.
	Organizaciones Laborales	– Necesidad, por parte de las, para orientar la adopción de decisiones en el campo de la distribución de las participaciones de los factores de renta y la correlación de las mismas con la producción.
	Organizaciones Internacionales	– Necesidad, por parte de las, de utilizar las cuentas nacionales para efectuar comparaciones internacionales de producción y de renta.
	Académicos	– Necesario en orden a establecer un método pedagógico de comprensión simple para explicar y analizar la actividad e interdependencias económicas de un país.

Fuente: Elaboración propia a partir del SEC (Eurostat, 1996) y Yanovsky (1968).

A la vista de lo anterior, podríamos sintetizar las necesidades expuestas como sigue:

- Necesidad de conocer agregados macroeconómicos tales como la Renta Nacional, el desempleo, etc., en aras a la determinación y análisis de las políticas económicas a seguir a escala nacional o supranacional. De hecho, esta necesidad ya era puesta de manifiesto en los albores de esta rama contable (Prados Arrarte; 1974, p. 62).
- Necesidad de identificar y comprender, para cada sector institucional, las diferentes fases del proceso económico, realizando una descripción del circuito económico básico de una nación<sup>5</sup>.

En definitiva, a diferencia de la Contabilidad Financiera Pública donde la rendición de cuentas es la expresión de las necesidades más demandada por los usuarios de la información, la contabilidad nacional se constituye, tal como señala el SEC (Eurostat; 1996, párr. 1.03-1.04), como un marco para la elaboración de análisis y políticas económicas y sociales identificándose, de esta forma, con un objetivo de predicción, ligado con los flujos de inversión y financiación de la economía así como con la necesidad de disponer una adecuada información para orientar la toma de decisiones en la gestión económica<sup>6</sup>.

Cabrían plantearse las causas que llevan a esta contraposición de objetivos. En el ámbito de la contabilidad privada Tua Pereda (2002) señala a los distintos niveles de desarrollo de la economía como esenciales para la determinación del objetivo a perseguir por la información contable. Así, determinados niveles de desarrollo económico son compatibles con la implantación de un modelo patrimonialista mientras que, cuando se traspasa un determinado umbral de desarrollo, parece más adecuada la aplicación del paradigma de la utilidad de la información contable.

En el ámbito de la Contabilidad Financiera Pública pensamos que son las diferencias culturales del entorno, además de las establecidas por el desarrollo económico, las que influyen decisivamente en la determinación de las necesidades de la información contable. De forma que, por ejemplo, en países continentales como España, con una fuerte tradición jurídica de rendición de cuentas, la Contabilidad Financiera Pública se ha utilizado, y parece seguir esta tendencia, como un medio o instrumento para facilitar el cumplimiento de este objetivo. Cierto es que los marcos concep-

<sup>5</sup> Prados Arrarte (1974, pp. 11-12) recoge un extracto de una carta enviada por el médico francés François Quesnay a Mirabeau. En la misma, el creador de la tablas económicas (*Tableau Economique*), se manifestaba de la siguiente forma: "...Me he propuesto elaborar un cuadro fundamental de la ordenación económica, para representar en él la distribución y la producción de una forma fácilmente comprensible, mediante la cual sea posible juzgar con claridad los órdenes y desórdenes que puede provocar el Gobierno. Usted verá si he alcanzado mi objetivo...".

<sup>6</sup> Según se establece en la contraportada del documento de Eurostat (1996), "El SEC 1995 constituye un instrumento esencial para gestionar el conjunto de las políticas de la Unión Europea y para la formación de quienes se ocupan del funcionamiento, la comprensión o el análisis de la economía europea".

tuales públicos presentan a la utilidad de la información contable para la toma de decisiones como otro objetivo pero, en nuestra opinión, ni le otorgan la supremacía como objetivo principal ni, por tanto, le hacen prevalecer frente a la rendición de cuentas que sigue ostentando un peso muy significativo en los objetivos operativos que dirigen la elaboración de la información contable pública.

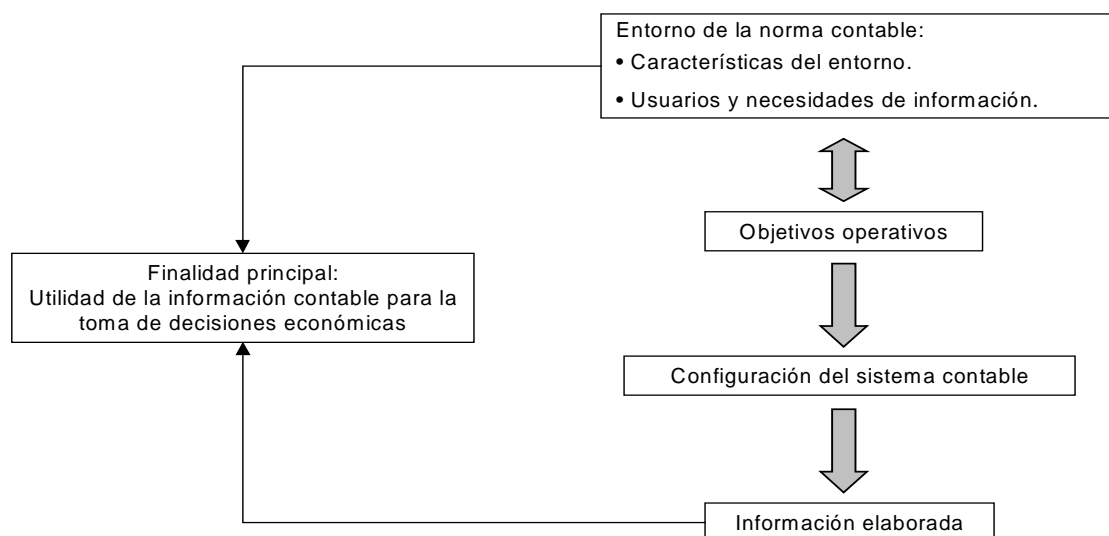
Por su parte, los agregados económicos de la contabilidad nacional no se corresponden con la actuación de una determinada entidad en la economía sino con la interacción del conjunto de la misma dentro del área delimitada para su contabilización. De forma que, aunque existen determinados órganos que adoptan decisiones de políticas económico-sociales que pretenden influir en la consecución de determinados niveles de desarrollo económico, normalmente aparecen externalidades que afectan o pueden afectar a alcanzar tales objetivos, no encontrándose todas bajo el control de las autoridades que gestionan el área económico-política que elabora la información macrocontable. En este orden de cosas, más que controlar se pretende dirigir la economía hacia determinados estadios de desarrollo. Por ello, la predicción se convierte esencial para dilucidar el escenario futuro y determinar para el mismo las políticas más idóneas.

En definitiva, las necesidades principales de los usuarios de la información macrocontable se identifican con una doble perspectiva principalmente. Por un lado, la cualidad descriptiva del sistema macroeconómico de manera que permita su análisis y, por otro, la utilidad de la información contable para la predicción económica y, por ende, para la toma de decisiones económicas. Ambos se convierten en objetivos operativos principales de la Contabilidad Nacional siendo justo resaltar, al igual que realizamos para la Contabilidad Financiera Pública, que la utilidad de la información macrocontable para la toma de decisiones económicas se constituye en el objetivo principal de este sistema contable.

Es, por tanto, la capacidad de la información para poder ser utilizada en un proceso de toma de decisiones ya sea a nivel macroeconómico o a microeconómico la que determina la finalidad del sistema contable. Ahora bien, esta finalidad posteriormente es concretada en objetivos operativos dentro de cada ámbito de la Contabilidad en función a las características que presenta el entorno de su norma contable y, sobre todo, por la determinación de los usuarios principales y sus necesidades de información. Estos objetivos operativos se encuentran en un segundo nivel lo que nos hace calificarlos de "operativos" por ser los que operan en cada ámbito de aplicación contable y, a diferencia de la finalidad principal de la Contabilidad, pueden variar con el transcurso del tiempo como consecuencia de su relación constante con el entorno de la norma contable (véase gráfico n.º 3).

GRÁFICO N.º 3

RELACIÓN ENTRE FINALIDAD PRINCIPAL, OBJETIVOS OPERATIVOS Y ENTORNO DE LA NORMA CONTABLE



Fuente: Elaboración propia.



La distinción entre los objetivos operativos posibles en los distintos ámbitos de la contabilidad es de vital importancia pues sirve para poner de manifiesto las divergencias que se presentan en los demás elementos del marco conceptual entre los que cabrían señalar una diferente jerarquización de las características cualitativas o una distinta definición de los criterios de reconocimiento y valoración de los elementos de los estados financieros. En esta tesitura nos encontramos al analizar la Contabilidad Financiera Pública y la contabilidad nacional en tanto que la primera se dirige a satisfacer, básicamente, las demandas de información relativa al control de legalidad y rendición de cuentas, mientras que la contabilidad nacional presenta como objetivo operativo principal el objetivo de predicción. Es de esperar, por tanto, divergencias significativas entre estos dos ámbitos de la contabilidad en la configuración de los demás elementos conceptuales.

Para finalizar, en el cuadro n.º 4 sintetizamos los planteamientos anteriores respecto a los objetivos operativos en Contabilidad Financiera Pública y Contabilidad Nacional.

**CUADRO N.º 4**  
**OBJETIVOS OPERATIVOS TRADICIONALES EN CONTABILIDAD FINANCIERA PÚBLICA Y**  
**CONTABILIDAD NACIONAL**

Ámbito contable	Usuarios principales tradicionales	Necesidad principal de información/objetivos operativos	Finalidad principal del sistema contable
Contabilidad Financiera Pública	Usuarios internos.	Rendición de cuentas y control legalidad.	Utilidad toma de decisiones.
Contabilidad Nacional	Agentes con capacidad para intervenir en la economía y adoptar decisiones económicas y políticas.	Descripción sistema económico.	Utilidad toma de decisiones.

### 3. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

La presencia de las características cualitativas de la información contable se ha venido a justificar, de manera tradicional, por la confluencia, principalmente, de tres motivos. En primer lugar, se ha considerado necesaria su presencia ante la ausencia de control contable de los usuarios externos de la información. Esto es, teniendo en cuenta que la información contable es elaborada, habitualmente, por otras personas o entidades jurídicas dependientes o independientes de la propia organización donde actúa el decisor<sup>7</sup>, se hace necesaria la imposición, a este tipo de información, de determinadas características cualitativas como un medio de control de calidad de su utilidad para el proceso de toma de decisiones. De hecho, el decisor demanda su presencia como garantía de buena información (AECA; 1999, párr. 78).

En segundo lugar, la presencia de las características cualitativas viene fundamentada en la diversidad de necesidades que presentan los usuarios de la información contable. Esta diversidad llevó al planteamiento científico sobre la necesidad de elaboración de unos estados contables que persiguieran fines generales y comunes, frente a la preparación de unos estados contables que servirían a fines específicos<sup>8</sup>.

La solución final aportada se enfocó en la primera posibilidad lo que implica que unos únicos estados contables deben estar en predisposición de satisfacer una multitud de necesidades presentadas por una, no menos extensa, tipología de usuarios de la información contable. Esta situa-

<sup>7</sup> A estos efectos debe entenderse similar el concepto de decisor al de usuario de la información contable, pues los que utilizan dicha información se dirigen a iniciar un proceso de toma de decisiones.

<sup>8</sup> Vid. Tua Pereda (1989, pp. 266-269).



ción hace que los distintos usuarios demanden la presencia de una serie de atributos dentro de la información elaborada si ésta quiere convertirse en la base para la toma de sus decisiones económicas. En definitiva, quieren asegurarse "...un mínimo de neutralidad para la misma y, en consecuencia, su eficacia" (Tua Pereda; 1983, p. 636).

Como última causa para la incorporación de las características cualitativas de la información contable en la construcción de marcos conceptuales se alude al carácter social de este tipo de información. Esta causa, íntimamente relacionada con las dos anteriores, expone el carácter social que ha alcanzado la información contable siendo ésta categorizada como un bien público –Martínez Conesa (1996, pp. 184-187) y Pina Martínez (1995, pp. 12-17)–.

En nuestra opinión, las causas o motivos que tradicionalmente se han asociado a la necesidad de tener presente a las características cualitativas de la información contable en un entramado teórico contable, no hacen por sí referencia directa a dicha necesidad sino que, más bien, se dirigen al planteamiento teórico de la implantación de la normalización dentro del campo de la ciencia contable.

En cualquier caso, estableciendo procedimientos racionales en la elaboración de la información contable, tal como la línea de investigación del marco conceptual nos propone, es evidente que a la información emitida a través de los diversos avatares por los que ha atravesado la Contabilidad se le haya exigido la presencia, sino explícita si implícita, de una serie de características que creemos son consustanciales a cualquier tipo de información<sup>9</sup>. Las declaraciones conceptuales sólo han supuesto la afloración de éstas mediante su inclusión en el esquema lógico-deductivo de elaboración de la norma contable. De esta forma, intenta darse una coherencia interna al sistema de manera que no se pierda de vista la consecución del fin último asociado a la información contable, a saber, la utilidad de la información contable para la toma de decisiones económicas.

Siendo esto así, se dice que las características cualitativas de la información financiera presentan, como función principal, el potenciar su utilidad para la toma de decisiones económicas –AECA (1999, párr. 77) o IASB (Gonzalo Angulo y Tua Pereda; 1997, p. 106)–. Bajo esta perspectiva, el vínculo características cualitativas-objetivos de la Contabilidad es claro<sup>10</sup>, de manera que sólo se entienden conseguidos los objetivos si estas características se encuentran presentes en la información contable elaborada. Así se comprende también que las características cualitativas hayan sido consideradas como el instrumento esencial para la selección entre las distintas alternativas contables que pueden presentarse ante el reconocimiento, valoración y, en definitiva, representación, de un determinado hecho económico<sup>11</sup>.

Para finalizar, la existencia de una multitud de características cualitativas aplicables hace que, en ocasiones, éstas puedan entrar en conflicto. Esto da lugar al establecimiento de una prelación de determinadas características sobre otras teniendo en cuenta la finalidad última de la información contable, a saber: la utilidad de la información contable para la toma de decisiones económicas. Esta jerarquía supone asimismo la introducción de interdependencias entre las distintas características cualitativas así como la organización de las mismas en cuanto a su aportación para la consecución de las características principales. En cualquier caso, esta jerarquización se dirige a la consecución de los objetivos de la información contable, por lo que es de esperar una diferente concreción en su aplicación a los distintos sistemas contables objeto de nuestro estudio.

---

<sup>9</sup> En efecto, en nuestra opinión, las características cualitativas que se le atribuyen a la información financiera no son conaturales al sistema contable sino que hacen referencia a requisitos exigibles dentro cualquier área donde tenga cabida un sistema informativo.

<sup>10</sup> Sobre este particular puede verse la correspondencia que establece Gabás Trigo (1991, pp. 55-58) entre las características cualitativas y los objetivos de la información contable.

<sup>11</sup> Tanto el FASB (1996, p. 1027) como Gabás Trigo (1991, p. 55), reconocen la existencia de dos niveles en la elección de las diferentes alternativas contables y, por tanto, una doble funcionalidad de las características cualitativas. En un primer momento, sirven como herramientas de análisis a las organizaciones profesionales para establecer y elegir entre los diversos métodos de presentación de los estados financieros así como para eliminar aquellas prácticas contables que, a la luz de las características cualitativas, se estiman indeseables. Por su parte, un segundo nivel viene configurado por las elecciones contables de determinadas prácticas que se desarrollan a nivel particular en cada entidad por los profesionales o auditores cuando se enfrentan ante un hecho económico que no se encuentra recogido en ninguna norma contable y para lo que es necesaria la aplicación de cierta discrecionalidad.

### 3.1. Las características cualitativas de la información contable en Contabilidad Financiera Pública

En Contabilidad Financiera Pública, los estudios versados sobre esta materia se caracterizan por su escasez debido, sobre todo, a la falta de importancia que le ha sido atribuido al esquema lógico-deductivo (Vela Bargues; 1992, p. 183). Además, los autores dentro de este ámbito han realizado una breve descripción de las características cualitativas de la información contable, limitando su enumeración en una lista de características muy poco extensa (cuadro n.º 5).

**CUADRO N.º 5**  
**LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE RECOGIDAS EN DISTINTOS PRONUNCIAMIENTOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA PÚBLICA**

	NCGA N.º 1	AAA 1979	Gasb N.º 1	Glynn 1987	Jones y Pendlebury 1988	IFAC 1991	IGAE 1991	PGCP 1994	CIPFA	AECA 2001
Relevancia	X	X	X			X	X	X	X	X
Carácter completo	X									X
Identificabilidad							X	X		X
Claridad	X		X			X	X	X	X	X
Comparabilidad	X		X		X				X	X
Economicidad					X		X	X	X	X
Importancia relativa					X	X				X
Disponibilidad	X								X	
Fiabilidad	X		X			X				X
Imparcialidad			X				X	X	X	X
Objetividad				X	X		X	X		X
Verificabilidad			X				X	X		X
Consistencia			X		X	X			X	
Representación fiel		X	X							X
Oportunidad	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Razonabilidad							X	X		X
Sustancia sobre forma										X
Prudencia										X

*Fuente:* Jones y Pendlebury (1988); Henley *et al.* (1989); Glynn (1987); IFAC (1991); Bailey (1993); GASB (2000); Vela Bargues (1992); PGCP (1994); AECA (2001), e IGAE (1994).

En este orden de cosas, cabría reflexionar sobre si esta relación poco extensa de características cualitativas en Contabilidad Financiera Pública supone, realmente, una menor presencia de éstas en este ámbito de la Contabilidad respecto a otros, como el ámbito privado, o si, contrariamente a esta opinión, debieran ser las mismas.

Desde nuestro punto de vista, teniendo presente la concepción de requisitos de la información contable que ya abordamos con anterioridad, no deberíamos distinguir a las características cualitativas en función del ámbito en el que se apliquen. En este sentido, pensamos que en Contabilidad Financiera Pública, la lista de características cualitativas debiera de ser, cuando menos, igual de extensa que en otros ámbitos de la contabilidad en tanto que, como características cualitativas, serían exigibles en cualquier área de investigación contable (FASB; 1996, p. 1144). Por tanto, nosotros entendemos que el hecho de no aparecer en los distintos documentos conceptuales no implica su no aplicabilidad sino la falta de desarrollo normativo en este ámbito de la contabilidad.

Ahora bien, el hecho de que pueda apropiarse una misma relación de características cualitativas en cualquiera de los ámbitos contables que estamos analizando no significa que ostenten idéntica importancia o preeminencia. En este sentido, las características del entorno de la norma contable así como los usuarios de la información y las necesidades mostradas por los mismos adquieren una gran importancia en orden al establecimiento de una jerarquización *ad hoc* para cada uno de ellos.

En este sentido, hay características cualitativas que deben ser tenidas en cuenta en Contabilidad Financiera Pública aunque la importancia que se les atribuye puede ser especial respecto a la que se presenta en otros ámbitos de la Contabilidad. Otras, por su parte, no presentan una situación tan predominante en Contabilidad Financiera Pública y, por tanto, puede quedar relegada su presencia a un segundo plano. Por último, puede ser que, como consecuencia de las características propias de las entidades del sector público, aparezcan algunas características cualitativas que ostenten significación en Contabilidad Financiera Pública y no hayan sido tenidas en cuenta en otros ámbitos de la Contabilidad.

Adentrándonos en el primer grupo que se ha señalado, estimamos necesario destacar la importancia que pueden adquirir las características de comparabilidad, fiabilidad, claridad o comprensibilidad y oportunidad en Contabilidad Financiera Pública.

La primera de ellas ha sido destacada por varios autores como la característica cualitativa principal en Contabilidad Financiera Pública –Vela Bargues (1992, p. 187), Jones y Pendlebury (1988, p. 144) o Hepworth y Vass (1984, p. 38)–, si bien tal esquematización o relevancia adquirida por la comparabilidad no pone de manifiesto sino el nivel de evolución normativa sufrida por esta rama de la Contabilidad y los problemas que encuentra en su normalización. De hecho, la heterogeneidad presentada en las entidades que componen el sector político-administrativo público así como en las actividades que tienen encomendadas, hace que la comparabilidad de la información contable pública siga siendo aún difícil de conseguir.

Por su parte, la característica de fiabilidad ha sido ampliamente tenida en cuenta tanto desde el punto de vista del elaborador de la información contable financiera pública (característica de imparcialidad), así como desde el punto de vista del propio sistema contable (características de objetividad y verificabilidad). No debe olvidarse la existencia de conflictos de intereses implícitos en las entidades públicas que "*..determinan que la neutralidad resulte esencial en el diseño de la información*" –Wyatt (Vela Bargues; 1992, p. 186)–.

La claridad o comprensibilidad de la información contable pública ha sido otra de las características cualitativas con mayor presencia en los documentos conceptuales públicos por la preocupación, aún existente, de que los empleados del sector público no posean los conocimientos necesarios, ni para la elaboración de la información, ni para su posterior análisis. Algunos trabajos empíricos realizados al efecto en los países sudamericanos (Caba Pérez; 2001) así como en entidades locales españolas (Brusca Alijarde; 1996), ponen de relieve este aspecto, si bien en los últimos años se están incorporando cada vez más a la Administración Pública personal cualificado en materia de Contabilidad Financiera Pública.

Para finalizar con el primer bloque de características cualitativas que pretendíamos analizar, la aplicación de la característica de oportunidad de la información contable a la Contabilidad Financiera Pública es uno de los grandes problemas existentes en este ámbito de la contabilidad ya que pocas veces esta información es suministrada con la debida regularidad para servir de base en un proceso de toma de decisiones. En nuestra opinión, son tres las causas más representativas que han podido dar lugar a la falta de oportunidad en la información financiera pública. Por una parte, podría existir una insuficiente falta de medios técnicos y humanos, especializados y dedicados, en la elaboración de la información contable pública. Por otro lado, pensamos que la fragmentación del poder existente en este tipo de entidades informativas contables ha dado lugar a una disgregación de la responsabilidad en la que la oportunidad de la información ha salido bastante perjudicada. Por último, la reticencia de los empleados públicos a ser controlados en sus actividades (gastos e ingresos), y la influencia que pueden ejercer los políticos sobre éstos para retrasar, en cierta medida, la publica-



ción de datos financieros, podría ser otra de las causas que podrían contribuir a la falta de oportunidad –Ballart (1992, pp. 46-49) y Parry (González-Páramo; 1998, p. 18)–.

Por otra parte, otras características cualitativas, como las de prudencia o conservadurismo contable y la de sustancia sobre forma quedan relegadas a un segundo plano en Contabilidad Financiera Pública, debido a la presencia en las entidades públicas de la característica de indefectibilidad (García Villarejo y Salinas Sánchez; 1987, p. 28), así como de la influencia que la legislación ejerce sobre cualquier acto realizado por la Administración como consecuencia de que la financiación coactiva supone la principal fuente de financiación de este tipo de entidades<sup>12</sup>.

Para finalizar, nuestro tercer grupo de características cualitativas, estaba conformado por aquéllas que, como consecuencia de las características propias de las entidades del sector público, pensamos que ostentan una significación suficiente para tenerlas en cuenta en Contabilidad Financiera Pública aún cuando no se hubieran presentado para otros ámbitos contables. En este orden de cosas, somos partidarios de introducir en Contabilidad Financiera Pública la característica de "*disponibilidad*". En nuestra opinión, este requisito tiene su razón de ser en la fragmentación de poder y en la excesiva burocracia que inviste cualquier actuación en el sector de la administración público-político-administrativa, que hace que la información que se custodia dentro del ente público sea, en muchas ocasiones, difícil de conseguir, sobre todo, por los usuarios externos de la información contable como, por ejemplo, un ciudadano<sup>13</sup>.

En lo que a la jerarquización de las características cualitativas se refiere, nuestra consideración sobre este tema nos lleva a destacar a la relevancia de la información contable como característica cualitativa principal. Todas las demás características cualitativas formarán parte de ésta, bien como componentes de la misma, bien como restricciones a su aplicación.

En nuestra opinión, la fiabilidad, que se ha destacado como esencial en otros ámbitos contables (por ejemplo, en la Contabilidad Financiera Privada), pierde tal carácter en el ámbito contable público. El motivo que nos lleva a pensar en esta divergencia es la juridicidad en la que se encuentra enmarcada la actuación pública como consecuencia del sistema de financiación utilizado por las entidades informativas públicas. Esto hace que la fiabilidad aunque sigue siendo importante queda subsumida como un componente más de la relevancia de la información contable<sup>14</sup>.

En general, siguiendo un criterio de funcionalidad, llegamos a discriminar en la jerarquización de las características cualitativas tres aspectos claramente identificados: aspectos formales, aspectos procedimentales y aspectos conceptuales. Los primeros hacen alusión a los requisitos de la información contable que pueden asociarse a la identificación y manera en la que la misma se encuentra, de manera que su no presencia puede afectar a la relevancia de la información. Los segundos se refieren a las características cualitativas que se relacionan, fundamentalmente, con la forma o proceso de elaboración de la información mientras que los terceros recogen aquellas otras características que, básicamente, afectan a los contenidos que deben tenerse en cuenta dentro de la información contable. Finalmente, como característica que cumple las condiciones de los aspectos procedimentales y conceptuales aparece la consistencia o uniformidad de la información financiera. Una representación gráfica de esta jerarquización, puede verse en el gráfico n.º 4.

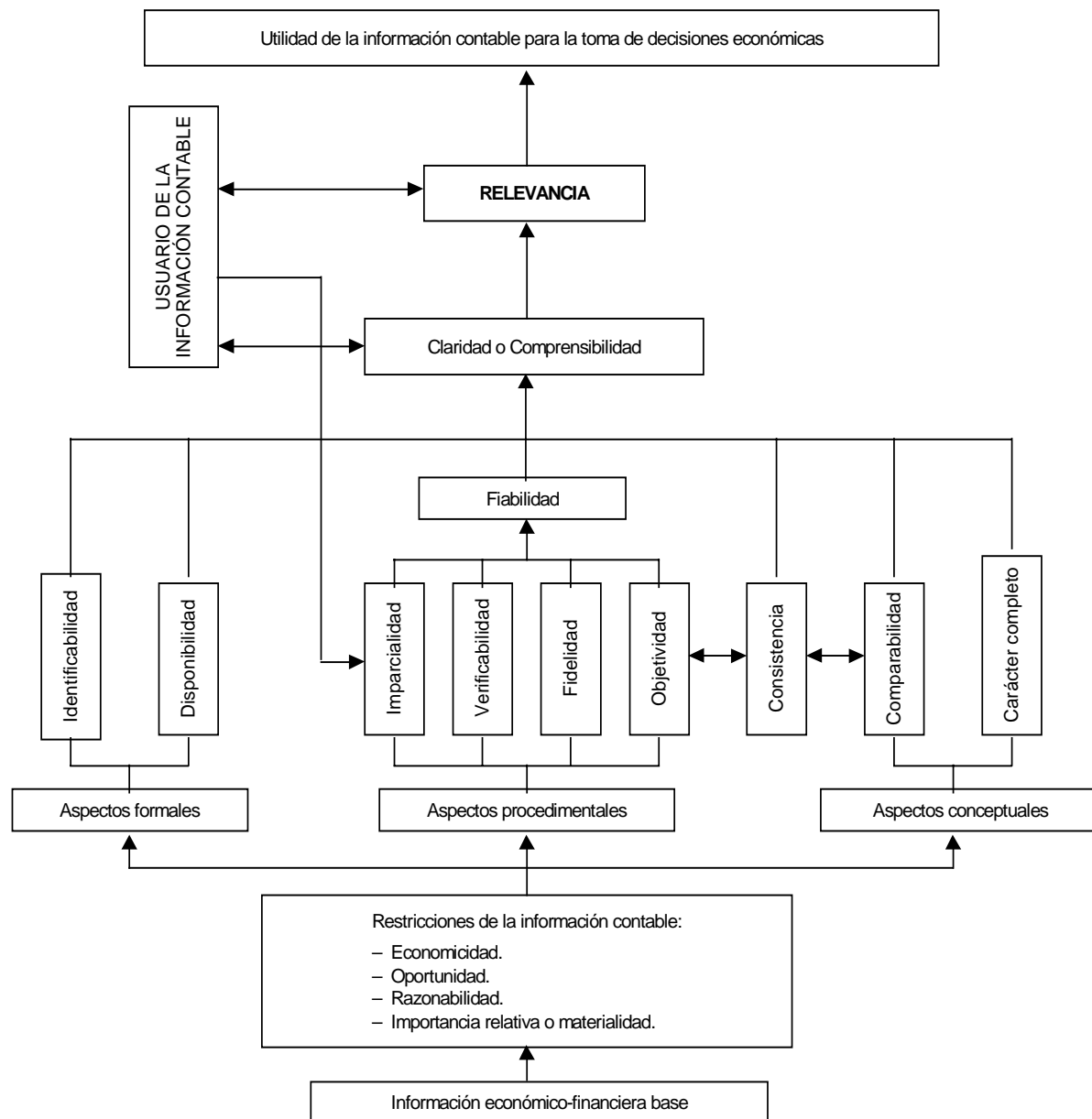
Como se observa, la relevancia se presenta en la característica cualitativa esencia en Contabilidad Financiera Pública y es obtenida por la conjunción de los demás requisitos de la información contable que se convierten, como se ha comentado, en elementos de la misma o en restricciones a su aplicación. Así, como elementos indispensables para su consecución dentro de este ámbito de investigación contable entendemos que deberían considerarse las características de comprensibilidad, fiabilidad y comparabilidad.

<sup>12</sup> El nuevo marco conceptual de AECA (2001) para las Administraciones Públicas muestra algunos ejemplos clarificadores sobre esta cuestión. Léase a modo de ejemplo, el concepto de entidad contable (AECA; 2001, párr. 13 y 19).

<sup>13</sup> Para algunos autores, la falta de información del ciudadano es causa de una especie de tradición de no difundir información en el sector público por miedo a la publicidad de ésta (Cortés Fleixas; 1999, pp. 21 y 23).

<sup>14</sup> A este respecto, véase el marco conceptual del GASB (2000, p. 7019) o IFAC (1991, párr. 69).

**GRÁFICO N.º 4**  
**PROPUESTA DE JERARQUIZACIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA**  
**INFORMACIÓN EN CONTABILIDAD FINANCIERA PÚBLICA**



Fuente: Elaboración propia.

### 3.2. Las características cualitativas de la información contable en Contabilidad Nacional

Teniendo presente la diferente orientación a la que se dirige el sistema macrocontable frente al ámbito contable público, se espera que en las características cualitativas, así como en su jerarquización, puedan surgir algunas divergencias.

En concreto, puede decirse que la no existencia de un marco coherente de elaboración de normas contables nacionales<sup>15</sup>, su no armonización con los establecidos para la contabilidad finan-

<sup>15</sup> De hecho, en ocasiones se prescinde de considerar a las prácticas contables en beneficio de los principios teóricos de la economía. En este orden de cosas, el Sistema de Cuentas Nacionales de la ONU (Naciones Unidas; 1993, párr. 1.59, 11) indica que "Cuando las prácticas contables de negocios entren en conflicto con los principios económicos, se les dará prioridad a estos últimos, ya que el Sistema está diseñado inicialmente para propósitos de análisis económico y toma de decisiones políticas".



ciera privada y pública<sup>16</sup>, y las propias deficiencias de la información a nivel microeconómico<sup>17</sup>, ha llevado a que la contabilidad nacional utilice la herramienta de la estimación como instrumento para la obtención de la información contable base y la formación de los distintos macroagregados.

El empleo de estas estadísticas conlleva el que cualquiera que sea el método adoptado, contendrá siempre una amplia dosis de estimación, por no decir suposición y, por tanto, un cierto margen de error; sería simplemente una casualidad que los distintos métodos nos llevaran al mismo resultado (Beckerman; 1970, p. 33). En definitiva, "...la contabilidad nacional se enfrenta con un problema de elección, una cuestión de juicio, donde tiene considerable dificultad de elección que implica una gran responsabilidad" (Ohlsson; 1957, p. 44).

En un intento de paliar esta dificultad, diversos organismos internacionales se han dirigido hacia el establecimiento de acuerdos entre los diversos países (en nuestro caso, los pertenecientes a la Unión Europea) para convenir la definición y metodología de los distintos macroagregados económicos. No obstante, esta fórmula sigue representando la aplicación de un juicio de valor y, por tanto, las estimaciones económicas no son tan objetivas como pudieran parecer en principio (Carrasco Canals; 1999, p. 14). Además, muchas veces los distintos Sistemas de Cuentas Nacionales suelen prescindir de la objetividad buscando una mayor relevancia de la información. Ejemplo particular de ello lo encontramos en la definición de los distintos criterios de valoración.

De todo cuanto antecede, pensamos que la objetividad de la información en Contabilidad Nacional pierde gran relevancia frente a la importancia que adquiere esta característica en Contabilidad Financiera Pública. El principal motivo de esta discrepancia se encuentra en la delimitación de las necesidades de los usuarios de la información contable y, como reflejo de éstas, en los fines asociados a los distintos sistemas contables. Así, consecuencia de la relación de agencia existente entre los gestores públicos, y la utilización de recursos públicos –detráidos de manera coactiva a los ciudadanos–, ha dado lugar a que uno de los principales objetivos operativos en Contabilidad Financiera Pública haya sido la utilización de la información contable para la rendición de cuentas (objetivo de control). Bajo este contexto, la presencia de la objetividad de la información ha sido necesaria para alcanzar tal objetivo.

Por su parte, en la Contabilidad Nacional la rendición de cuentas adquiere una importancia residual como necesidad de información, siendo la utilidad para la toma de decisiones, la descripción del sistema económico y la obtención de magnitudes macroeconómicas las que se presentan como principales<sup>18</sup> (objetivo de predicción). Siendo esto así, las características cualitativas asociadas a la fiabilidad, y en particular, la objetividad de la información contable, ha perdido relevancia dentro de este sistema contable.

Sin perjuicio de lo comentado con anterioridad, se han arbitrado diversos procedimientos para, al menos, disminuir los niveles de imparcialidad dentro de la información macrocontable. Algunas veces ha sido sometida a una especial vigilancia. En otras ocasiones se ha promovido el desarrollo de diversos trabajos macrocontables sobre un determinado área ya que esta manera de proceder permite descubrir y corregir ciertos errores o sesgos de las estadísticas recopiladas independientemente (Yanovsky; 1968, p. 26).

Esto entronca, igualmente, con la no aplicación de la característica de conservadurismo contable o prudencia y la dificultad, en Contabilidad Nacional, de representar de manera fiel la actividad económica de una determinada nación que se pone de manifiesto por la inexactitud de las estimaciones estadísticas que se llevan a cabo para el cálculo y análisis de los distintos macroagregados económi-

<sup>16</sup> Como señala el Sistema de Cuentas Nacionales de la ONU (Naciones Unidas; 1993, párr. 1.65, 12), "Incluso cuando las unidades institucionales individuales guarden cuentas o registros sobre los conceptos que se necesitan o son apropiados a un nivel microeconómico, éstos pueden no estar disponibles a un nivel macroeconómico. Las unidades individuales pueden estar obligadas a utilizar conceptos diseñados para otros propósitos como la imposición. Las convenciones contables y métodos de valoración utilizados a un nivel micro pueden diferir de los requeridos por el Sistema".

<sup>17</sup> En numerosas ocasiones, los sistemas microcontables existentes son insuficientes en tanto que no se puede conocer con exactitud sus registros contables (Uriel Jiménez; 1997, p. 54). Por otra parte, algunas entidades informativas microeconómicas llevan una contabilidad deficiente.

<sup>18</sup> Léase el estudio dedicado a los usuarios, necesidades y fines de la información contable.

cos. Como indica Ohlsson (1957, p. 43), "*Es un rasgo bastante característico de nuestra experiencia estadística diaria que la realidad no es igual a nuestros modelos económicos y nuestras definiciones*".

A la vista de lo comentado huelga cualquier indicación sobre la verificabilidad de la información macrocontable si, como se ha comentado, ésta se fundamenta en estimaciones estadísticas y no en cifras contables y, por tanto, en transacciones jurídicas perfectamente delimitadas.

En cuanto a la economicidad, es patente que siempre que se desarrolla cualquier tarea, sea del índole que sea, ésta debe estar revestida de su utilidad y, en concreto, debe cumplir la máxima de que las consecuencias o efectos derivados de dicha actividad siempre exceda a los esfuerzos dedicados para desarrollarla. La información macrocontable no es una excepción en este sentido, si bien el término utilidad hay que entenderlo en un sentido más amplio. Esto es, aún cuando se estima conveniente la emisión de la misma cuando los beneficios de ésta supera el coste de su elaboración, los primeros no siempre vienen referidos en términos económicos sino que, ante el alcance general que tiene este tipo de información así como la utilidad que ostenta, es habitual desarrollar valoraciones en términos sociales.

Adentrándonos en la diferente jerarquización que pueden sufrir las características cualitativas en uno y otro ámbito, mientras que en Contabilidad Financiera Pública se destaca a la fiabilidad como una característica importante, a nuestro modo de entender, ésta sólo se establece como una restricción en macrocontabilidad.

La explicación de nuestra afirmación puede encontrarse en la diferente orientación hacia la que se dirige el sistema contable (objetivo de control *versus* objetivo de predicción), ya que mientras que en el ámbito contable público la fiabilidad adquiere relevancia por su asociación con el objetivo de rendición de cuentas, en contabilidad nacional, teniendo presente los comentarios vertidos previamente sobre la objetividad, imparcialidad y representación fiel, la fiabilidad se instaura como una característica a cumplir únicamente en un grado suficiente tal que el usuario de la información contable se vea motivado para utilizarla en la toma de sus decisiones.

En este sentido entendemos por nivel aceptable aquél que se encuentra presente en las informaciones contables nacionales emanadas, normalmente, de poderes públicos (gobiernos) o de organismos internacionales de reconocido prestigio (OCDE, ONU, etc.)<sup>19</sup>. Asimismo, otra forma de otorgar una mayor confianza respecto a la fiabilidad de la información ha venido de la mano de emitir documentos oficiales que respaldaran la presencia de ésta en la información macrocontable elaborada<sup>20</sup>.

Afirmar lo contrario sería inviable pues los usuarios de la información macrocontable no la usarían para fundamentar sus procesos de toma de decisiones económicas por lo que la información elaborada carecería de sentido alguno perdiendo, de esta forma, su utilidad.

Las demás características presentan similar significación en uno u otro ámbito, destacándose las características de carácter completo, comparabilidad y comprensibilidad frente a las demás. La primera de ellas adquiere una gran relevancia ante la imposibilidad de exigir toda la información de base microeconómica como medio para la elaboración de la correspondiente a niveles macroeconómicos. Por su parte, la comparabilidad ha sido muy importante en Contabilidad Nacional y se ha manifestado, a través de la planificación, en la elaboración de diversos Sistemas de Cuentas Nacionales. Ahora bien, una información no es útil si, cumpliendo con las características de consistencia y comparabilidad, no es comprensible. La necesidad de comprensibilidad de la información macrocontable se ve aún más acentuada en las empresas, que precisan de este tipo de información para adoptar decisiones de carácter económico-social<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Ejemplo de búsqueda de un nivel aceptable de fiabilidad puede mencionarse que, aún permitiéndose como método de valoración el valor actual de los rendimientos futuros esperados de un determinado bien o derecho, "*...debido a su escasa fiabilidad, este método debe utilizarse únicamente como último recurso*" (Naciones Unidas; 1993, párr. 1.52, 14).

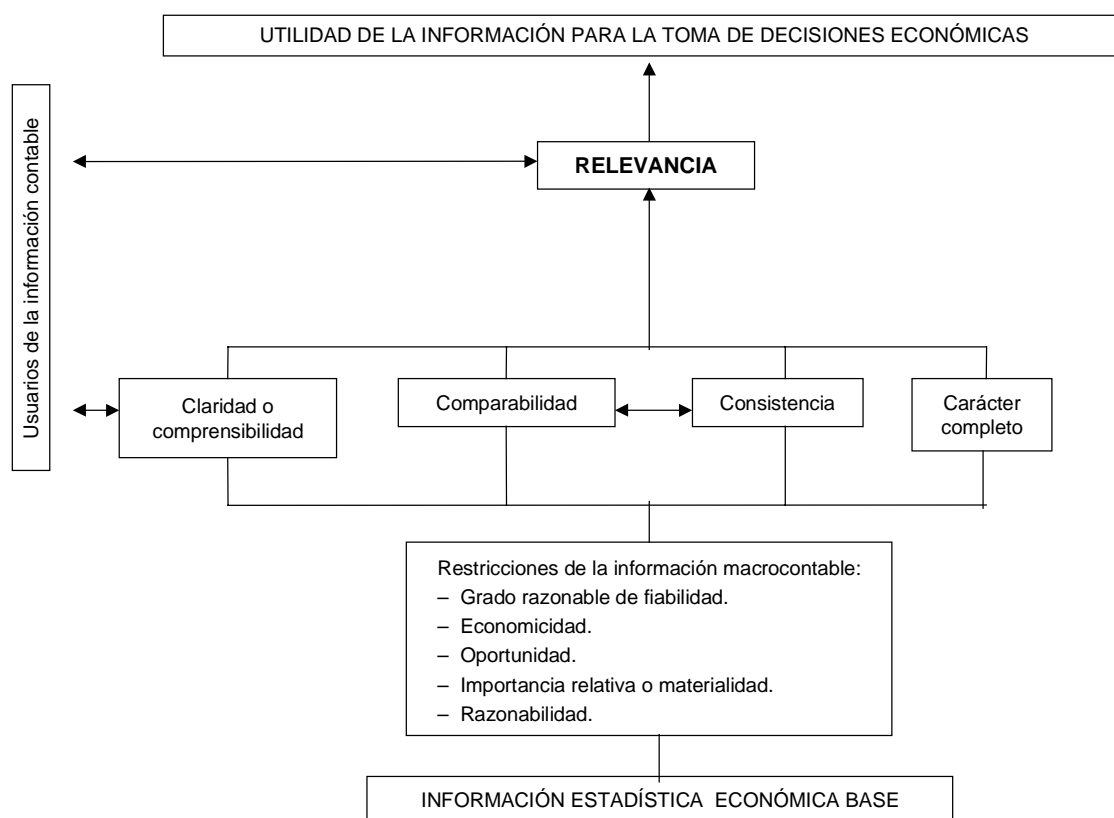
<sup>20</sup> Como ejemplo ilustrativo de esta forma de proceder puede mencionarse a los documentos emitidos por la Unión Europea a través del Consejo de la Unión como el publicado en el Diario Oficial n.º C 395 de 31/12/1996 P. 0005-0009 (CUE; 1996) o en el Diario Oficial n.º C 336 de 27/11/2000 P. 0001 (CUE; 2000).

<sup>21</sup> Gonzalo Angulo (1988, p. 415) comparte esta idea, llegando a indicar en su estudio sobre la Balanza de Pagos, como una de las justificaciones del análisis, "*...la creciente necesidad que en las empresas se siente por comprender las estadísticas de las transacciones internacionales, y tanto más si se trata de corporaciones transnacionales, entidades financieras con operaciones en el extranjero o empresas dedicadas al comercio exterior*".

Sea como fuere, estas características no hacen sino cumplimentar la característica cualitativa de relevancia de la información contable lo que hace que, a nuestro modo de ver, se convierta en la característica principal en Contabilidad Nacional adquiriendo así preeminencia frente a la fiabilidad y a la comparabilidad. El resto de características cualitativas no son sino restricciones a la información macrocontable y se presentan de manera análoga a lo establecido para la Contabilidad Financiera Pública por lo que se obvia cualquier referencia expresa a las mismas.

A modo de síntesis, y a tenor de lo comentado, en nuestra opinión, la jerarquización de las características cualitativas de la información en Contabilidad Nacional podría venir representada tal como se recoge en el gráfico n.º 5.

**GRÁFICO N.º 5**  
**PROPUESTA DE JERARQUIZACIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN EN CONTABILIDAD NACIONAL**



Fuente: Elaboración propia.

#### 4. HIPÓTESIS BÁSICAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Según AECA (2001, párr. 175), las hipótesis básicas deben ser entendidas como "...las reglas fundamentales que rigen la elaboración de la información financiera". Aún cuando pocas veces se ha aludido de manera explícita a esta fase conceptual en Contabilidad Financiera Pública dentro de la construcción de un entramado teórico, si ha estado presente, sobre todo, para el caso particular de la aplicación de las distintas bases de contabilización y su repercusión en los estados financieros. Además, Las posturas adoptadas al respecto no han sido unívocas en los distintos pronunciamientos



profesionales. Así, de aquellos organismos profesionales que apuestan por introducir, como hipótesis básica, principalmente al criterio de devengo para delimitar, de esta forma, un modelo contable público concreto<sup>22</sup>, han aparecido otras que, aunque han expresado también su predilección por el criterio de devengo porque permite la satisfacción de un mayor número de necesidades de información (IFAC; 1991, párr. 101), han tratado de manera profusa la base de contabilización de caja intentando elaborar, de esta forma, un entramado teórico que permitiera recoger a una mayor variedad de sistemas contables (IFAC; 1991, 1993 y 2000). En cualquier caso, las hipótesis básicas de gestión continuada y de devengo han sido las que normalmente se recogen por los organismos profesionales como principales para la Contabilidad Financiera Pública (AECA; 2001).

La primera se relaciona con las características del entorno económico-jurídico de las entidades microeconómicas públicas y se pone claramente de manifiesto a través de su finalidad principal, a saber, la prestación de servicios públicos a la colectividad a título gratuito o semigratuito, y/o efectuar operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional (AECA; 2001, párr. 12). Es de esperar que, habiendo surgido las entidades microcontables públicas para la satisfacción de una serie de necesidades colectivas mediante la prestación de una serie de servicios que, de otra forma, no se prestarían<sup>23</sup>, éstas hayan aparecido con la característica de indefectibilidad<sup>24</sup>.

A esta característica, aún estando íntimamente ligada al tema valorativo, no se le otorga toda la influencia que cabría esperar dentro del nuevo marco conceptual público de AECA ya que, teniendo presente el objetivo de control y rendición de cuentas al que se dirige la información contable pública, se introduce el concepto de prudencia valorativa en el párrafo 18 del texto conceptual (AECA; 2001, párr. 18).

En nuestra opinión, en el ámbito macrocontable, la gestión continuada no es que se configure como una hipótesis básica sino como una característica esencial en la base del propio sistema contable. Por tanto, pensamos que este principio es igualmente aplicable si bien entendemos que, a diferencia de lo comentado para la Contabilidad Financiera Pública opera, en términos valorativos, en toda su extensión.

Respecto al criterio de devengo, el marco conceptual público de AECA pretende introducir la normativa contable española especificada a través del principio contable de devengo incluido en el Plan General de Contabilidad Financiera Pública. Es evidente que la inclusión de este criterio viene justificado por la necesidad del establecimiento de bases para el reconocimiento de los ingresos y gastos tanto económicos como presupuestarios. No obstante, estos últimos no siguen una base de devengo completo pues deberán registrarse en el momento de imputación de derechos y obligaciones a presupuesto lo que se puede, para determinados casos, apartar del criterio general.

Por su parte, el SEC, acorde asimismo con la base de devengo, señala, como principio general, que las transacciones entre las unidades institucionales tienen que ser registradas cuando se crea, transforma o extingue el valor económico, o cuando nacen, se transforman o se cancelan los derechos y las obligaciones. Afecta a todos los flujos, tanto monetarios como no monetarios, internos o entre unidades (Eurostat; 1996, párr. 1.57).

En principio se podría decir que mantiene un criterio similar al establecido en Contabilidad Financiera Pública. No obstante, derivado de su interés por el análisis económico de los distintos flujos durante el período registrado en cumplimiento de obtener información contable con objeto de

---

<sup>22</sup> Póngase, como ejemplos, el marco conceptual público de AECA (2001, párr. 180-184), el National Council on Governmental Accounting (NCGA) (Granof; 1998, p. 169) y el GASB estadounidense (GASB; 2000, p. 1121).

<sup>23</sup> Según Greathouse (1980), las razones por las que tales servicios no se prestarían por entidades privadas atienden a los siguientes motivos:

- La competitividad crearía duplicidades innecesarias en la prestación del servicio.
- El ciudadano no estaría dispuesto a adquirir de manera individual algunos de los servicios prestados por las administraciones públicas (ej. Seguridad).
- Los proveedores de los recursos generalmente no concuerdan con los beneficiarios del mismo.

<sup>24</sup> Según García Villarejo y Salinas Sánchez (1987, p. 28), la indefectibilidad se configura como "...la vocación de permanencia de los Entes públicos a lo largo del tiempo".

predicción, y su desvinculación completa a la rendición de cuentas que, entre otras cosas, se manifiesta en los distintos sistemas contables por su orientación hacia el control de los movimientos de la tesorería, hace que, para determinados casos específicos, se flexibilice el criterio de devengo al utilizar aproximaciones para transformar, a esta base de contabilización, los registros microcontables realizados en base de caja<sup>25</sup> (Eurostat; 1996, párr. 1.57).

## 5. CRITERIOS DE VALORACIÓN

La aplicación de distintos criterios de valoración ha sido, y sigue siendo, un debate abierto en la literatura contable. El reconocimiento de una multitud de usuarios y de las distintas necesidades que éstos muestran lleva a que, la utilización de un único criterio valorativo, no sea suficiente para elaborar la información financiera de manera que ésta satisfaga dichas necesidades.

Bajo esta premisa, los distintos marcos conceptuales, ya sea privados o públicos, han ofrecido una gran variedad de criterios valorativos a aplicar a los distintos elementos de los estados financieros. Más aún si tenemos presente que la aplicación de un criterio valorativo debería atender a las características del sistema contable y a las del elemento en cuestión. Desde esta perspectiva, y basándonos en nuestros análisis previos, pretendemos en este apartado reflexionar sobre los criterios valorativos aplicados en Contabilidad Financiera Pública y en Contabilidad Nacional.

En Contabilidad Financiera Pública, derivado de la utilización de recursos financieros procedentes de aportaciones coactivas de los ciudadanos, el concepto de rendición de cuentas y de control de la legalidad ha estado muy enraizado destacándose como una necesidad principal de los usuarios de la información contable. En este contexto, la juridización de los hechos económicos adquiere su máxima expresión y la aplicación del coste histórico ha sido la base principal de valoración. No obstante, debemos recordar, por un lado, que la finalidad del sector público se dirige a la prestación de bienes y servicios de forma gratuita o a precios económicamente no significativos, así como a la realización de operaciones de redistribución de renta y de la riqueza nacional. Además, la descapitalización adquiere, como problemática, una menor relevancia en las entidades pertenecientes a este ámbito contable, si tenemos presente la característica de indefectibilidad de este tipo de entidades informativas contables. Por último, en las últimas décadas se han ampliado notablemente los fines de la información contable financiera pública.

Visto lo anterior, el principio de conservadurismo contable encuentra una menor presencia en Contabilidad Financiera Pública, lo que nos hace pensar en la posibilidad de introducción de otros criterios valorativos distintos al de coste histórico de manera que se facilite aumentar la relevancia de la información contable. Siendo esto así, y trasladando los avances de la Contabilidad Financiera Privada al ámbito de la Contabilidad Financiera Pública, recientemente se está proponiendo la introducción del *fair value* como un criterio de valoración alternativo al de coste histórico para la elaboración de los estados financieros. En este orden de cosas, se ha propuesto su aplicación a los instrumentos financieros (IFAC; 2001a), a las propiedades de inversión o inmobiliarias (IFAC; 2001b) y a los inmovilizados materiales (IFAC; 2001c).

Nosotros, al igual que Navarro Galera (2002) y Fernández García y Zornoza Boy (2002), también somos partidarios de la introducción del *fair value* a la Contabilidad Financiera Pública española, tanto en lo que a los instrumentos financieros se refiere como con respecto a las inversiones en inmovilizado material, ya que permite mejorar sensiblemente la relevancia de la información contable a través de la satisfacción de determinadas necesidades que hoy día no es posible con los estados contables tradicionales.

---

<sup>25</sup> El SEC (Eurostat; 1996, párr. 1.57) llega a poner, como ejemplo típico, las recaudaciones de impuestos y otros flujos en los que intervienen las administraciones públicas y que su registro atiende, a menudo, a un criterio de caja.

Además, la introducción del *fair value* en Contabilidad Financiera Pública queda justificada por la posibilidad de cumplir dos objetivos, para nosotros, esenciales. Por una parte, permitiría alcanzar el objetivo de equidad intergeneracional perseguido como mantenimiento de capital dentro de este tipo de organizaciones ya que la información contable pública bajo el criterio de coste histórico no lleva a su cumplimiento (Navarro Galera; 2002, p. 369). Por otro, permitiría alinear a la Contabilidad Financiera Pública con la Contabilidad Nacional, de manera que las Administraciones Públicas pudieran valorar mejor la contribución de sus actuaciones en el ámbito macroeconómico y que la Contabilidad Nacional pudiera basar su información en la obtenida de manera microeconómica abandonando, cada vez más, los métodos estadísticos para fundamentarse en la información contable pública.

Por otra parte, la Contabilidad Nacional ha estado inspirada tradicionalmente en la consecución de un objetivo de predicción y no de control, dando lugar al establecimiento de un marco para la elaboración de análisis y políticas económicas y sociales. Asimismo, ha estado ligada a los flujos de inversión y financiación de la economía (Eurostat; 1996, párr. 1.03-1.04). En este orden de cosas, más que controlar –necesidad manifiesta de los usuarios de la Contabilidad Financiera Pública– pretende dirigir la economía hacia determinados estadios de desarrollo convirtiéndose así la predicción en esencial para determinar las políticas más idóneas.

Esta distinción entre objetivos de control y de predicción resulta fundamental para entender las divergencias que han aparecido de manera tradicional en los criterios valorativos aplicables entre la Contabilidad Financiera Pública y la Contabilidad Nacional. Así, esta situación ha dado lugar a que tanto la característica de fiabilidad como la de conservadurismo contable no hayan tenido la importancia que han adquirido en Contabilidad Financiera Pública. Recuérdese para ello que, en lo que a nosotros respecta, pensamos que derivado de las necesidades de información de los usuarios en Contabilidad Nacional, la característica cualitativa de conservadurismo contable encuentra difícil articulación dentro de este ámbito contable. Por su parte, la fiabilidad sólo la contemplamos como una restricción de la información, lejos, por tanto, de la importancia adquirida por esta característica en Contabilidad Financiera Pública. Esto, junto a la capacidad que presenta el valor de mercado para representar la sustancia económico-financiera de los distintos elementos, ha llevado finalmente a instaurar a este criterio valorativo como criterio principal en Contabilidad Nacional –SEC (Eurostat; 1996, párr. 1.51) y Naciones Unidas (1993, párr. 2.68)–.

El coste histórico queda relegado, de esta forma, a uno de los últimos lugares de prevalencia en la escala de criterios valorativos dentro de la Contabilidad Nacional, dejando paso a los precios de mercado o, en caso de ausencia de los mismos, al valor de mercado de bienes y servicios similares. Si ninguno de estos métodos es viable, la última solución se aporta con el valor actual de los rendimientos futuros esperados –SEC (Eurostat; 1996, párr. 1.52) y Naciones Unidas (1993, párr. 2.68)–.

En otro orden de cosas debe destacarse la necesidad de valorar los distintos flujos y *stocks* de la economía bajo una doble perspectiva: por un lado, para facilitar la comparabilidad de la información contable intertemporal se introduce la disquisición entre el concepto de valoración en términos nominales y constantes y, por otro, en orden a su comparabilidad interentidad se presenta una conjugación de los métodos valorativos que normalmente se barajan en el ámbito microcontable proponiendo valores corrientes a los tradicionales de coste histórico.

La contrastación de la valoración nominal y constante persigue descomponer las variaciones de los valores registrados en los flujos y *stocks* durante los distintos ejercicios en variaciones de precios y variaciones de volumen. Esta distinción, si bien pensamos que sería interesante en el ámbito microcontable, es fundamental en la macrocontabilidad donde la producción en términos físicos, entendida en toda su extensión, ostenta una gran relevancia.

En cualquier caso, a nuestro entender, los dos sistemas contables que se analizan están convergiendo en sus criterios valorativos (sobre todo con la posible aplicación futura del *fair value* a la Contabilidad Financiera Pública) otorgando, cada vez más, una mayor supremacía a la relevancia frente a la fiabilidad de forma que la estructura de la jerarquización de las características cualitativas podría finalmente confluir a una estructura común cercana a la propuesta para la Contabilidad Financiera Pública o para la Contabilidad Nacional.

Es más, pensamos que es necesaria esta convergencia pues, con independencia de la mejora de la relevancia en la información contable financiera pública, se facilitaría la coherencia entre los distintos sistemas contables y la integración de esta contabilidad dentro del modelo de la Contabilidad Nacional. Así, éste último ámbito de la Contabilidad podría decidirse finalmente por la aplicación de una lógica contable mediante la agregación de la información contable a nivel microeconómico abandonando, cada vez más, la metodología estadística.

En nuestra opinión, ésta podría ser una de las posibles tendencias de la Contabilidad Nacional que dotaría de mayor coherencia a la Contabilidad a través de la interrelación entre los distintos ámbitos que se analizan en este trabajo. Asimismo, permitiría conocer el efecto macroeconómico de las distintas medidas adoptadas a nivel microeconómico por las Administraciones Públicas, así como evaluar, con una mayor precisión, el efecto microeconómico de las medidas adoptadas a nivel macroeconómico. Todo ello redundaría en una más eficiente toma de decisiones al disponer de una información que, en nuestra opinión, es más relevante.

Ahora bien, el reflejo de los criterios valorativos no siempre han tenido la misma forma de representación. Para la Contabilidad Financiera Pública, en los países de corte anglosajón se han ido introduciendo paulatinamente la utilización de estos criterios dentro del Balance así como reflejando su incidencia en la cuenta de resultados. En los países de corte continental, influenciados por el objetivo de control bajo una extensa legislación jurídica, la solución aportada ha sido resaltar el papel de las notas adicionales o memoria como medio de incorporación todos aquellos métodos de valoración no acordes con la normativa contable vigente pero que pueden incrementar la relevancia de la información para la toma de decisiones económicas.

Para el caso de la Contabilidad Nacional el valor de mercado se ha representado siempre en los estados contables nacionales con la finalidad de representar cada año la evolución macroeconómica del país a través de los flujos económico-financieros habidos durante el mismo, así como la contrastación de diferentes Balances Nacionales que muestran, en todo momento, una representación actual de su valoración en el mercado. Téngase en cuenta que la macrocontabilidad ha sido muchas veces definida como una contabilidad de flujos (Uriel Jiménez; 1997, p. 49), si bien durante las últimas décadas ha tomado fuerza el análisis y estudio de la contabilidad de fondos<sup>26</sup>.

En síntesis, en este documento se debaten dos posturas diferentes (control versus predicción) que afectan ineludiblemente a los criterios valorativos en tanto que la primera, tradicional en la Contabilidad Financiera Pública, se muestra rígida (aún cuando se está intentando flexibilizar en los últimos tiempos) y otorga prevalencia a los hechos o transacciones pasados, mientras que la segunda –la representada por la Contabilidad Nacional– se desarrolla con fines de análisis y decisiones para el establecimiento de escenarios futuros. A nuestro modo de entender, en orden a la relevancia de la información contable, la segunda se muestra con un mayor potencial para la satisfacción de las necesidades de información.

## 6. CONCLUSIONES

De lo anterior cabe destacar, de manera esquemática, las siguientes consideraciones:

1. Es necesario una investigación conceptual en el ámbito de la macrocontabilidad para la previa armonización de conceptos a la elaboración de cualquier normativa contable que permita la agregación de información de nivel microeconómico.

<sup>26</sup> De hecho, en el SEC de 1995 se definen ambos tipos de información y los asume como parte integrante del sistema de cuentas nacionales, diciendo que "El sistema registra dos tipos básicos de información: los flujos y los stocks. Los flujos se refieren a las acciones y a los resultados de los acontecimientos que tienen lugar durante un período determinado de tiempo, mientras que los stocks se refieren a la situación en un momento determinado" (Eurostat; 1996, párr. 1.31).

2. Hoy día existe una diferente orientación del sistema contable público frente al sistema macrocontable en general y, en particular, frente al representado por el SEC en el ámbito europeo.

3. La diferente orientación (objetivos de control *versus* objetivos de predicción) tiene una gran influencia en las subsiguientes fases lógico-deductivas que conforman la estructura de un marco conceptual y entre las que hemos destacado, por su importancia, a los usuarios, necesidades y fines del sistema contable, características cualitativas de la información financiera, hipótesis básicas de reconocimiento y criterios de valoración.

4. El análisis de los usuarios de la información contable no presenta divergencias significativas entre uno u otro ámbito, destacando su universalidad como característica general. No obstante, sus necesidades de información si se ven dispares dando lugar a la existencia de una finalidad de control en el ámbito contable público frente a la de predicción en macrocontabilidad.

5. La distinción entre estos objetivos conlleva una distinta enumeración y significación de las características cualitativas así como una diferente jerarquización.

6. Por su parte, salvo excepciones, los criterios de reconocimiento especificados en las hipótesis básicas se muestran similares en los dos ámbitos contables analizados.

7. Quizás las diferencias más sustanciales se encuentren en la determinación de los criterios de valoración aplicables.

8. En síntesis, hoy día, según la configuración de los sistemas contables analizados se torna difícil la mera agregación de la información contable pública en la contabilidad nacional sin la existencia previa de determinados ajustes. Esperamos que, en el futuro, mediante la elaboración de un marco conceptual para la rama macrocontable, y la futura investigación en este ámbito, permita la agregación o, cuando menos, una mayor afinidad, entre la Contabilidad Financiera Pública y la Contabilidad Nacional.



## BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2001): "Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas", *Documento de Sector Público* Núm. 1, AECA, Madrid.
- (1999): "Marco Conceptual para la Información Financiera", *Documento de Principios Contables* Núm. 22, AECA, Madrid.
- BAILEY, L. P. (1993): *Comprehensive Governmental GAAP Guide 1993*. Harcourt Brace Jovanovich Professional Publishing Incorporation, Orlando, Florida, USA.
- BALLART, X. (1992): "¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso", *Colección Estudios, Serie Administración del Estado*, Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid.
- BECKERMAN, W. (1970): *Análisis de la renta nacional*. RIALP S. A., Madrid.
- BRUSCA ALIJADE, I. (1996): "La información contable en la Administración Local: implantación de la ICAL y su utilidad", Comunicación presentada al *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Tomo III, Barcelona, Junio: 113-135.
- (1997a): "Una nueva perspectiva de los informes financieros en Contabilidad Pública: Los indicadores de gestión", *Revista de Contabilidad*, ASEPUC, vol. 0, núm. 0, Enero-Diciembre: 27-56.
- (1997b): "En las Administraciones Públicas: ¿cuadro de financiación y/o estados de flujos de tesorería?", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVI, núm. 92, Julio-Septiembre: 623-655.
- (1997c): "El sistema de información contable en la Administración Local", *Auditoría Pública*, núm. 7, Octubre: 48-53.
- CABA PÉREZ, C. (2001): *Los sistemas contables públicos en Iberoamérica: Una propuesta para su comparación*. Tesis doctoral, Universidad de Granada, Octubre.
- CARRASCO CANALS, F. (1999): *Fundamentos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 1995)*. Pirámide, S. A., Madrid.
- CARRASCO DÍAZ, D. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. (1994): "La información contable en el sector público: su enfoque para la Administración Local", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 79, Abril-Junio: 463-480.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) (1996): "Declaración de fiabilidad sobre las actividades del Presupuesto general del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 1995. Declaración número 396Y1231(03)", publicado en el *Diario Oficial* n.º C 395 de 31/12/1996: 0005-0009.
- (2000): "Informe especial núm. 17/2000 sobre el control por parte de la Comisión de la fiabilidad y comparabilidad de los PNB de los Estados miembros, acompañado de las respuestas de la Comisión. Declaración número 300Y1127(01)", publicado en el *Diario Oficial* n.º C 336 de 27/11/2000: 0001.

- CORTÉS FLEIXAS, J. L. (1999): "El ciudadano como usuario de la información contable", Auditoría Pública, núm. 19, Diciembre: 17-24.
- DREBIN, A. R. (1981): "Is Accounting that's good for General Motors good for Detroit?", *The Government Accountants Journal*, Spring: 32.
- EUROSTAT (1996): *Sistema Europeo de Cuentas. SEC 1995*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.
- FERNÁNDEZ GARCÍA, J. y ZORNOZA BOY, J. (2002): "El valor razonable: su posible aplicación a la contabilidad pública", Comunicación presentada al X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Santiago de Compostela, Mayo-Junio.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1996): *Original Pronouncements. As of June 1995*. Volume II. John Wiley & Sons, Incorporation, Standford, Conneticut: 1005 - 1161.
- FUENTES QUINTANA, E. (1973): *Hacienda Pública. Introducción, presupuesto e ingresos públicos*. Publicaciones Rufino García Blanco, Madrid.
- GABÁS TRIGO, F. (1991): "El marco conceptual de la Contabilidad Financiera", *Monografía* núm. 17 de AECA, AECA, Madrid, Febrero.
- GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J. (1987): *Manual de Hacienda Pública General y de España*. Tecnos S.A., primera reimpresión, Madrid.
- GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO) (1980): *Objectives of Accounting and Financial Reporting in the Federal Government*. General Accounting Office, Washington, USA.
- (1997): *Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards*, volume I. *Original Statements*. Washington, USA.
- GLYNN, J. J. (1987): *Public Sector Financial Control & Accounting*. Basil Blackwell Ltd., Oxford.
- GONZÁLEZ GIMÉNEZ R. y SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA-CALVO F. (1995): "La utilidad de la información contable pública". *Actualidad Financiera*, núms. 1 y 2, Enero: C-79-C-93.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. (1998): "Cambios organizativos al servicio de la gestión pública", Conferencia inaugural del IV Seminario sobre Gestión Pública Local, Asociación de Diplomados en Gestión y Administración Pública (ADIGAP), Gijón, Abril: 9-59.
- GONZALO ANGULO, J. A. (1988): "Un sistema contable denominado Balanza de Pagos", Incluido en Instituto de Planificación Contable [1988]: *XXV años de Contabilidad Universitaria de España*. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda: pp. 411-460.
- GONZALO ANGULO, J. A. y TUA PEREDA, J. (1997): *Normas Internacionales de Contabilidad del IASC*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas, cuarta edición, Madrid.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (2000): *Governmental Accounting and Financial Reporting Standards. Original Pronouncements. As of June 2000*. Governmental Accounting Standards Board (GASB), Norwalk, USA.
- GRANOF, M. H. (1998): *Government and Not-For-Profit Accounting. Concepts and Practices*. John Wiley and Sons, Inc., New York, USA.
- GREATHOUSE, F. L. (1980): "Objectives of Governmental Accounting and Financial Reporting", *The Government Accountants Journal*, Spring: 43-50.
- HENKE, E. O. (1988): *Introduction to Nonprofit Organization Accounting*. PWS-KENT Publishing Company, Third Edition, Boston, USA.
- HENLEY, D.; HOLTMAN, C.; LIKIERMAN, A., y PERRIN, J. (1989): *Public Sector Accounting and Financial Control*. Chapman and Hall, Third Edition, Cornwall, Great Britain.



- HEPWORTH, N. y VASS, P. (1984): "Accounting Standards in the Public Sector", Incluido en HOPWOOD, A. y TOMKINS, C. (1984): *Issues in Public Sector Accounting*. Philip Allan Publishers Limited, Oxford: 35-60.
- HOPWOOD, A. y TOMKINS, C. (1984): *Issues in public sector accounting*. Philip Allan Publishers Ltd., Oxford.
- INGRAM, R. W. y COPELAND, R. M. (1981): "Municipal Accounting Information and Voting Behaviour", *The Accounting Review*, vol. LVI, núm. 4, October: 830-843.
- INGRAM, R. W.; PETERSEN, R. J., y WORK MARTIN, S. (1991): *Accounting and Financial Reporting for Governmental and Nonprofit Organizations: Basic Concepts*. Mc-Graw Hill Inc. New York.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1991): *Financial Reporting by National Governments*. PSC Study 1, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, March.
- (1993): *Elements of the Financial Statements of National Governments*. PSC Study 2, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, July.
- (2000): *Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting*. Exposure Draft 9, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, May.
- (2001a): *Financial Instruments: Disclosure and Presentation*. International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) number 15, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, December.
- (2001b): *Investment Property*. International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) number 16, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, December.
- (2001c): *Property, Plant and Equipment*. International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) number 17, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA, December.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): *Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8*. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- JONES, R. H. y LÜDER, K. G. (1996): "The relationship between National Accounting and Governmental Accounting: State of the Art and Comparative Perspectives", incluido en CHAN, J. L.; JONES, R. H., y LÜDER, K. G. (1996): *Research in Governmental Nonprofit Accounting*. Volumen 9, Jai Press Inc., Greenwich, Connecticut, London, England: 59 - 78.
- JONES, R. y PENDLEBURY, M. (1988): *Public Sector Accounting*. Second Edition, Pitman Publishing, London.
- LEY 18/2001, de 12 de Diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (BOE de 13 de Diciembre de 2001).
- LEY ORGÁNICA 5/2001, de 13 de Diciembre, complementaria a la General de Estabilidad Presupuestaria (BOE de 14 de Diciembre de 2001).
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. y CABA PÉREZ, C. (2003): "Utilidad y requerimientos de la información contable pública local para la toma de decisiones de las entidades de depósito", *Revista de Contabilidad*, vol. 6, Núm. 12 (pendiente de publicación).
- MARTÍNEZ CONESA, I. (1996): *Marco conceptual de la contabilidad financiera en España: comparabilidad internacional*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- MASHMEYER, R. A. y VAN DANIKER, R. P. (1982): "Financial Information Needs of State and Local Officials", incluido en VARGO, R. J. y DIERKS P. A. (1982): *Readings and cases in Governmental and Nonprofit Accounting*. Dame Publ. Inc., Houston, Texas: 40-44.
- MAUTZ, R. K. (1982): "Financial reporting: Should government emulate business?", incluido en VARGO R. J. y DIERKS P.A. (1982): *Readings and cases in Governmental and Nonprofit Accounting*. Dame Publications Inc., Houston, Texas: 60-66.

- MIAJA FOL, M. (1997): "El desarrollo de la Contabilidad Financiera Pública", *Auditoría Pública*, núm. 8, Enero: 30-34.
- MONTESINOS JULVE, V. y VELA BARGUES, J. M. (2000): "Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: A Critical Perspective", *Financial Accountability & Management*, vol. 16, núm. 2, May: 129-150.
- NACIONES UNIDAS (1993): *System of National Accounts 1993*. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Oficina de Estadística de las Naciones Unidas, New York, USA.
- NAVARRO GALERA, A. (2002): "Análisis de los métodos de valoración del inmovilizado en el contexto internacional de la contabilidad pública española", Comunicación presentada a las *VII Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC) Murcia, Abril: 361-387.
- NIÑO AMO, M. (1994): "Estudio comparado de los principios contables aplicables en la elaboración de la información contable de las unidades económicas privadas y públicas", *Actualidad Financiera*, núm. 20, Mayo: C-379-C-395.
- OHLSSON, I. (1957): *Contabilidad Nacional*. Ediciones Aguilar S. A., Madrid.
- PATTON, J. M. (1978): "An Experimental Investigation of Some Effects of Consolidating Municipal Financial Reports", *The Accounting Review*, vol. LIII, núm. 2, April: 402-414.
- PINA MARTÍNEZ, V. (1993): "El Cuadro de Financiación del borrador del Plan General de Contabilidad Pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, núm. 77, Octubre-Diciembre: 809-833.
- (1995): "El marco conceptual: una evaluación,. Comunicación presentada a las *I Jornadas de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad*, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Madrid, Febrero: 7-22.
- PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA aprobado por la Orden de 6 de Mayo de 1994 (BOE de 20 de Mayo de 1994).
- POU DÍAZ, J. (1995): "Una opinión sobre el concepto de Contabilidad Pública,. *Auditoría Pública*, núm. 1, Abril: 38-52.
- PRADOS ARRARTE, J. (1974): "La Contabilidad Social", *Estudios de Economía Política*, Guadiana de Publicaciones S.A., Segunda Edición, Madrid.
- ROBBINS, W. A. (1984): "Consensus between Preparers and Users of Municipal Financial Reports: An Empirical Analysis", *Accounting and Business Research*,. Spring: 157-162.
- (1988): "The Importance of Selected Information Items to Municipal Bond Analysis and their Disclosure in Municipal Annual Reports: An Empirical Assessment", incluido en CHAN, J. L. y JONES, R. H. A. (1988): *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Jai Press, vol. 4, Londres: 103-127.
- SCHEID, J. C. (1995): "De las relaciones entre Contabilidad Financiera Pública y Contabilidad Financiera Privada a las relaciones entre Contabilidad Nacional y Contabilidad Financiera Pública", Conferencia de Clausura de las *III Jornadas de trabajo sobre Contabilidad Financiera Pública. Análisis y Contabilidad de gestión en el sector público*, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Málaga, Abril: 227-241.
- STONE, R. y CROFT-MURRAY, G. (1969): *Renta nacional, contabilidad social y modelos económicos*. Oikos-tau S.A., Barcelona.
- TUA PEREDA, J. (1983): *Principios y normas de contabilidad*. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- (1989): "Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable", *Técnica Contable*, núm. 486, Junio: 261-280.
- (2002): "El marco conceptual y la reforma contable", *Partida Doble*, núm. 136, Septiembre: 52-59.

URIEL JIMÉNEZ, E. (1997): *Contabilidad Nacional*. Ariel Economía S. A., Barcelona.

VATTER, W. J. (1979): "State of the Art-Non business Accounting", *The Accounting Review*, vol. LIV, número 3, July: 574-584.

VELA BARGUES, J. M. (1992): *Conceptos y principios de Contabilidad Financiera Pública*. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

YANOVSKY, M. (1968): *Sistemas de Contabilidad Social*. Ediciones RIALP S.A., Madrid.



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

**2000**

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

**2001**

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

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

## 2002

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

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

## 2003

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

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.