

La Contabilidad Pública: una reflexión sobre la teoría, los fines y las normas¹

James L. Chan

Profesor de Contabilidad de la Universidad de Illinois

La Contabilidad Pública y los informes financieros de las entidades públicas tienen por objeto proteger y gestionar mejor el dinero público y descargar responsabilidades. Estos fines, y la naturaleza de los bienes públicos y de la financiación mediante impuestos, explican las diferencias con la Contabilidad Mercantil. En particular, el papel de los informes financieros del sector público es ayudar a los múltiples interesados a predecir las contrapartidas de los gobiernos por sus contribuciones. Esta visión aún no tiene reflejo en las normas de la Contabilidad Pública de los países angloparlantes desarrollados ni en las normas internacionales de contabilidad del sector público. Todas ellas acusan una fuerte influencia de las prácticas del sector privado, que favorecen el principio del devengo y los informes consolidados. En este documento se aboga por un enfoque simétrico gradual del devengo y por una combinación de informes en el ámbito de todo el Estado y de los fondos. Frente las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, tan prolijas, propone algunos principios de contabilidad generales para favorecer la responsabilidad política y económica.

A escala internacional, la Contabilidad Pública ha concitado una atención considerable por distintos motivos. En primer lugar, el sec-

¹ Traducido del original *Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards*, por el servicio de traducción del Tribunal de Cuentas, por deferencia del autor. Este trabajo se publicó en versión original por *Public Money Management*, vol. 23, No. 1 (enero 2003), formando parte del monográfico dirigido por el profesor David Heald.

tor público sigue siendo relevante y de gran tamaño, tanto en términos absolutos como relativos (Banco Mundial, 1997). Cuanto más recursos se gestionan, más necesaria resulta la Contabilidad Financiera. Gestionar menos dinero exige una clase distinta de contabilidad –la contabilidad de costes– con el fin de mejorar la eficacia y la economía. En segundo lugar, la contabilidad se considera un arma contra el fraude y el despilfarro en las entidades públicas. Las naciones y organizaciones internacionales que realizan donaciones se han dado cuenta del valor de la contabilidad en el mantenimiento de un sistema financiero sólido. Sin una contabilidad fiable no saben a dónde fue a parar el dinero, por no hablar de hasta qué punto se gastó bien. En tercer lugar, la profesión contable ha descubierto las posibilidades que conlleva hacer extensivas sus aptitudes y servicios al sector público. Cuarto, las naciones angloparlantes desarrolladas se han unido para defender una nueva clase de contabilidad del Estado. Por último, dos redes globales –la red de Investigación Comparativa en Contabilidad Pública (*Comparative International Governmental Accounting Research*, CIGAR) y la Red Internacional de la Gestión Pública (*International Public Management Network*, IPMN)– han creado foros señalados para el intercambio dinámico entre académicos y profesionales, tanto de carácter internacional como a través del ciberespacio.

DE LA RESPONSABILIDAD A LA CONTABILIDAD

El auge global de la Contabilidad Pública se debe fundamentalmente a la mayor exigencia de responsabilidad en una democracia y en una economía de mercado. El buen gobierno democrático y las transacciones del mercado requieren y fomentan la norma de la reciprocidad –la expectativa del intercambio de beneficios de valor comparable– en los que se basa la responsabilidad. La información contable se puede utilizar para controlar y hacer cumplir las condiciones de los contratos económicos, sociales y políticos. Cuando un gobierno realiza transacciones en el mercado –ya sea la compra o venta de servicios o la concesión u obtención de préstamos– está sujeto a responsabilidad económica. Cuando establece impuestos para financiar servicios públicos, contrae una responsabilidad política.

El desarrollo de la Contabilidad Pública guarda relación con la forma constitucional de las instituciones públicas, que dispone la separación de poderes y los equilibrios y contrapesos entre los poderes legislativo, ejecutivo y judicial del Estado (Chan y Rubin, 1987). Si bien todos los gobiernos se caracterizan por un cierto grado de planificación y control, sólo los gobiernos democráticos tienen la

obligación de facilitar el acceso a sus cuentas: directamente a los auditores, e indirectamente a los ciudadanos a través de los informes financieros. La transparencia fiscal es, por lo tanto, un atributo limitativo para las entidades públicas, por cuanto facilitar información es ceder autoridad. Los funcionarios públicos, como es lógico, no ofrecen de grado más información que la que es obligatoria o favorece sus intereses. No puede, en consecuencia, sorprender a nadie que, si bien cierta contabilidad se lleva a cabo de forma voluntaria, con frecuencia la publicación de los estados financieros sólo se produzca en respuesta a una demanda.

La estructura reglamentaria de la publicación de las cuentas financieras públicas refleja el patrón de responsabilidad en los gobiernos y en el sistema político. En una jerarquía administrativa, el superior hace a sus subordinados responsables y exige que le rindan cuentas de sus resultados. Una asamblea legislativa controla la conducta del poder ejecutivo, por ejemplo, en lo que toca a la ejecución del presupuesto aprobado. Además, uno de los incentivos que tienen los gobiernos para hacer pública la información es inducir a terceros a que le proporcionen recursos. Entre dichos terceros figuran: los compradores potenciales de títulos del Estado; los vendedores de bienes y servicios a crédito, y quienes conceden ayuda económica. En estos intercambios voluntarios, la información se utiliza para predecir la capacidad de los gobiernos para cumplir las condiciones contractuales. Una vez realizadas las transacciones, la información sirve para controlar el cumplimiento de los contratos. Los gobiernos se muestran menos proclives a hacer pública información financiera entre quienes no tienen influencia sobre ellos, al menos en el corto plazo, como son los contribuyentes a título individual. Es en este punto donde las normas de obligado cumplimiento pretenden mejorar el acceso a la información de quienes están en peor disposición para exigirla o de hacer cumplir su derecho a saber.

El ejercicio de la responsabilidad requiere *instituciones* en ambos sentidos de la palabra: a saber, organizaciones, y reglas de juego (Banco Mundial, 2002, pág. 4). En la Contabilidad Pública, dicho término hace referencia a los organismos que dictan las normas y las normas que estos promulgan. Las instituciones de la Contabilidad Pública en los distintos países están ampliamente documentadas en la literatura de CIGAR y no voy a extenderme sobre ellas aquí. Merece la pena, sin embargo, señalar los fines generales de la Contabilidad Pública con el fin de contrastarla con la Contabilidad Mercantil.

FINES DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La Contabilidad Pública tiene tres fines. Su objetivo *básico* es salvaguardar el tesoro público mediante la prevención y la detección de corruptelas y añagazas. En el seno de los gobiernos, la corrupción reviste diversas formas y está nutrida por incentivos (Rose-Ackerman, 1978). Se trata de un problema grave en los países pobres en desarrollo, aunque la corrupción no se limita a ellos (Rose-Ackerman, 2001). Citando un informe reciente del Fondo Monetario Internacional (FMI) y de la Asociación Internacional de Desarrollo, Thomas (2001, pág. 38) señala que los países pobres fuertemente endeudados «carecen de las prácticas y procedimientos necesarios para presupuestar, controlar y realizar informes sobre el empleo de los recursos públicos». Aunque resulte tentador vincular corrupción y dictadura, la corrupción también puede producirse en una democracia, pese a los equilibrios y contrapesos incorporados a la maquinaria gubernamental con el fin de desbaratar y sacar a la luz las malas conductas. Por ejemplo, al cabo de más de un siglo desde su Declaración de Independencia, los Estados Unidos seguían necesitando un movimiento de reforma municipal que hiciera hincapié en la contabilidad financiera básica con el fin de luchar contra la corrupción en los gobiernos locales (Chan, 2001).

El fin *intermedio* de la Contabilidad Pública es facilitar una gestión financiera sólida. La gestión financiera comporta actividades como la recaudación de impuestos y otros ingresos, el pago de gastos y la obtención y devolución de préstamos. En un Estado bien gestionado, estas actividades están presupuestadas o, por lo demás, planificadas. Su realización a través de transacciones debidamente autorizadas se registra en el sistema de la contabilidad financiera. Los reformadores quieren que los Estados funcionen de un modo económico, eficiente y eficaz. En tal caso, los Estados necesitarán asimismo un sistema de gestión o de contabilidad de costes con el fin de conocer el coste –o, mejor aún, el menor coste– de la prestación de servicios por su parte. Hace casi cincuenta años, Herbert Simon y sus colegas recomendaban a los directores financieros de las empresas que fueran más allá de su función de meros tenedores de libros y que llamaran la atención de la dirección sobre los aspectos difíciles y contribuyeran a resolver los problemas (Simon *et al.*, 1954). Ese consejo bien podría aplicarse a los contables del sector público, que se enfrentan a la competencia de otros profesionales, ávidos de proporcionar información y de prestar servicios financieros a las entidades públicas.

El objetivo *avanzado* de la Contabilidad Pública es ayudar a los gobiernos a descargarse de su responsabilidad pública. La responsabi-

lidad pública se articula en tres niveles de la relación principal-agente: la responsabilidad de la burocracia ante el jefe ejecutivo, del ejecutivo ante la asamblea legislativa y de los gobiernos ante los ciudadanos. Este fin se puede conseguir mejor aumentando el incentivo del agente a rendir cuentas y reduciendo los costes de la información para el principal. Downs (1957) ha advertido que el desconocimiento de los votantes resulta razonable a la luz del elevado coste que conlleva informarse.

Hemos etiquetado los fines de básico, intermedio y avanzado con el fin de transmitir cuál es el orden de prioridades en pos de la capacidad máxima de un sistema de Contabilidad Pública. Dicho sistema difiere de la Contabilidad Mercantil en algunos aspectos esenciales.

LA CONTABILIDAD PÚBLICA FRENTE A LA CONTABILIDAD MERCANTIL

A menudo se ha utilizado la contabilidad de las empresas como patrón de referencia para evaluar la Contabilidad Pública. Hace doscientos años, Thomas Jefferson (citado por Arthur Andersen, 1986) anhelaba ver «las finanzas de la Unión tan claras e inteligibles como los libros de un comerciante, para que todos los miembros del Congreso, y todos los hombres de cualquier parecer de la Unión, pudieran comprenderlas con el fin de investigar los abusos y, consecuentemente, controlarlos». ¿Es posible que la Contabilidad Pública y la contabilidad de las empresas sean esencialmente parecidas en algunos aspectos menores, al igual que sucede con la gestión pública y privada (Allison, 1980)? ¿Cuáles son las consideraciones importantes que distinguen la Contabilidad Pública de su homóloga mercantil?

Con el fin de servir a los tres fines señalados, la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión no se pueden compartimentar de forma tan pulcra en el sector público, donde la contabilidad de gestión hace referencia a los presupuestos y al control, más que a una contabilidad exclusivamente al servicio de los gestores. El presupuesto es una expresión de políticas públicas y de preferencias políticas. Es un instrumento de la política fiscal en materia de ingreso y gasto, dirigido a conseguir objetivos macroeconómicos. Proporciona patrones de referencia para los resultados que el sistema contable mide en parte. Dada su estrecha relación, a menudo resulta difícil discernir dónde terminan los presupuestos y dónde empieza la contabilidad. Se refuerzan mutuamente en la demostración y descarga de la responsabilidad fiscal de quienes participan en el gobierno, que

son más numerosos y diversos que los propietarios de una empresa. De hecho, los entes públicos no tienen dueños.

La ausencia de propietarios de un ente público no permite aplicar tan fácilmente al sector público la ecuación contable (activos = pasivo + capital de los propietarios) y su corolario (beneficio = ingresos – gastos). La excepción podrían ser los gobiernos locales. Se trata de corporaciones municipales contratadas desde los gobiernos regionales para prestar determinados servicios públicos que, en muchos casos, son bienes privados (como el agua) o bienes únicamente cuasi-públicos (como la educación primaria). Estas entidades tienen un origen claro y poseen un activo y un pasivo identificables.

Por desgracia, el activo y el pasivo de la administración nacional de un Estado soberano son difíciles de identificar y aún más difíciles de medir desde un punto de vista económico. Con respecto al activo, salvo en casos excepcionales (como la compra de la Louisiana a Francia o de Alaska a Rusia por parte de los Estados Unidos), pocas naciones adquieren nuevos territorios mediante transacciones de compraventa. La mayoría ocupan sus territorios ancestrales y algunas los han adquirido mediante conquistas militares o la colonización. El coste histórico, aunque hubiera datos de ello, no es significativo, pues los precios de mercado, aunque se pudieran justificar, resultarían difíciles de conseguir. Los mismos problemas se suscitan en el caso de los recursos naturales y del patrimonio. En cuanto al pasivo, no es fácil establecer una distinción entre las obligaciones contractuales o legales de un Estado y sus compromisos políticos y sus responsabilidades sociales en el terreno del bienestar general. A diferencia del pasivo limitado de las empresas, los Estados democráticos son proclives a ampliar sus responsabilidades, lo que se traduce en mayores presupuestos y, con frecuencia, en déficit (Buchanan y Wagner, 1977).

Los principios contables permiten a una empresa, ya sea privada o de propiedad estatal, reconocer ingresos únicamente en la medida de los bienes o servicios suministrados. Los Estados únicamente proporcionan bienes de carácter público y los financian a través de los impuestos. Los bienes públicos se consumen de forma colectiva y no se puede excluir a quienes no los pagan, de ahí la necesidad de su financiación mediante impuestos. Estas características rompen el nexo entre la prestación del servicio y el reconocimiento del ingreso, lo que impide conciliar ingresos y gastos (Sunder, 1997). Este problema contable se ve asimismo exacerbado por la naturaleza involuntaria de muchas transacciones entre el Estado y los ciudadanos. El informe de explotación del Estado sigue los flujos de recursos y sólo de

manera casual mide los esfuerzos y los logros del Estado en la prestación de servicios.

Estas características privativas de los gobiernos son la fuente principal de disparidades entre la Contabilidad Pública y la Contabilidad Mercantil. Estas disparidades, señala Sunder (1977, pág. 198), «no constituyen una prueba *prima facie* de que la primera sea deficiente y se deba modificar para amoldarla a la segunda». Más en concreto, Nobes (1988, pág. 198) refuta el aserto de que «la Contabilidad Mercantil anglosajona, con sus estados financieros anuales basados en el principio del devengo, sea necesaria desde el punto de vista de la responsabilidad, control y toma de decisiones de los gobiernos».

Desde la perspectiva de la investigación, las teorías que subyacen a las normas de la Contabilidad Pública son fundamentalmente normativas, en contraste con el desarrollo de la teoría positiva en el campo la contabilidad financiera (mercantil). Esta última (Watts, 1977; Watts y Zimmerman, 1978 y 1990) se inspira en la teoría del coste contractual de la empresa, procedente de Coase (1937). Una revolución conceptual similar se inició de forma incipiente con el texto de Zimmerman (1977) en el que se vinculan los informes financieros de los costes públicos a los incentivos políticos. Ha llegado el momento de reanudar la búsqueda de una teoría positiva sobre las normas de la Contabilidad Pública. Uno de los posibles caminos es basarse en la obra de Chester Barnard y Herbert Simon.

Hacia la misma época, Coase escribió su famoso ensayo en el que explicaba la existencia de la empresa desde el punto de vista de los costes de transacción, Barnard (1938) identificaba las funciones del ejecutivo como garante de la cooperación de las partes con intereses en una organización. La obra de Barnard disfruta en la actualidad de un nuevo auge, gracias fundamentalmente a los esfuerzos de Oliver Williamson (1990). Mucho antes, Simon (1945) aplicaba las intuiciones de Barnard a los gobiernos en su libro *Administrative Behaviour*. En opinión de Simon, una organización se encuentra en equilibrio si el ejecutivo de Barnard consigue garantizar las contribuciones de las partes interesadas ofreciéndoles los incentivos adecuados para que permanezcan en la coalición organizativa. Una empresa se podría contemplar desde ese mismo prisma (Cohen y Cyert, 1965). En ambos tipos de organización, el reto para los gestores es negociar unas condiciones contractuales satisfactorias para mantener intacta la coalición. De acuerdo con dicha teoría, los propietarios son importantes en cuanto que aportan el capital social, pero no son el único grupo al que los gestores intentan contentar. En otras palabras, la teoría de la empresa que gira en torno al propietario y la

teoría de la representación de un único principal no son sino casos especiales de la teoría de la organización de Barnard y Simon.

Esta teoría se puede utilizar para identificar a los potenciales usuarios de la información financiera de las entidades públicas, presuponiendo que utilizan la información para predecir los incentivos que éstas les ofrecen (Chan, 1981). Hace poco, Sunder (1997) aplicaba la teoría del coste contractual para explicar y justificar las diferencias entre la Contabilidad Pública y de las organizaciones sin ánimo de lucro y la contabilidad de las empresas. Será necesario investigar mucho más para que la perspectiva de los interlocutores múltiples pueda tener alguna influencia sobre las normas. Mientras tanto, la Contabilidad Pública se ha aproximado al modelo de la contabilidad (financiera) de las empresas.

¿CAMBIOS A MEJOR?

Entre los numerosos cambios que ha experimentado la Contabilidad Pública en los últimos años, el surgimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards, IPSASs*) sobresale como avance más significativo (véase al respecto Sutcliffe). Por desgracia, el conjunto inicial de las IPSASs ha emulado de forma bastante poco exigente las normas de la Contabilidad Mercantil establecidas por el predecesor del Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad o CNIC (Chan, 2002). Se trata de disposiciones técnicas detalladas diseñadas por contables para contables, no para los responsables políticos cuyo respaldo es esencial para su aplicación satisfactoria. Pese a todo, las IPSASs poseen cierto valor simbólico. Al basarse las IPSASs iniciales en las normas del CNIC, las IPSASs podrían beneficiarse de la noción popular de que la Contabilidad Mercantil (al menos antes del escándalo Enron/Arthur Andersen de 2002) es sinónimo de disciplina financiera e integridad. Además, la literatura sobre la nueva gestión pública ha suscitado expectativas en relación con que la contabilidad pueda conseguir que las entidades públicas sean más eficientes (para una revisión al respecto, véase Olsen, Guthrie y Humphrey, 1998). Las IPSASs podrían elevar el prestigio de los contables de las entidades públicas, a los que se suele contemplar más como burócratas que como profesionales acreditados, como los censores jurados de cuentas. Las IPSASs podrían facilitar la entrada de los contables y auditores del sector privado en el sector público. Es posible que las IPSASs sirvan de catalizador para incorporar la Contabilidad Pública en el *corpus* común de conocimientos que se supone a todos los contables. Por último, el respaldo financiero de or-

ganizaciones internacionales como el Banco Mundial y el FMI constituye una valoración positiva de la contribución prevista de las IPSASs a la responsabilidad financiera de los entes públicos.

Empero, sería ingenuo exagerar la propensión de los gobiernos a reformar sus sistemas de contabilidad tomando como base las IPSASs. Es posible que una nación soberana se reserve celosamente su autoridad para determinar sus propias normas contables en lo que atañe al sector público. La reticencia se podría vencer si la introducción de las IPSASs fuera parte de las condiciones para la concesión de ayudas y préstamos internacionales. El carácter ejecutivo de las IPSASs sería mayor si se las invocara en acuerdos o tratados internacionales similares al Tratado de Maastricht, que especifica los criterios de convergencia en materia de política fiscal. Otra forma de promover las IPSASs sería vincularlas a las obligaciones de los miembros de las organizaciones internacionales, como las Naciones Unidas, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y la Unión Europea. Aunque mejor aún sería que estas organizaciones internacionales dieran ejemplo adoptando ellas mismas las IPSASs, como ha hecho la OCDE.

Sería necesario estar al corriente de la forma que tiene cada país de adoptar las normas de la Contabilidad Pública. Es posible que a los países que cuentan con comités independientes les resulte más fácil incorporar las IPSASs que a los que legislan sobre las normas contables del sector público. Salvo que se produzcan escándalos o crisis financieras vinculadas a malas prácticas contables o informativas, los cambios serán lentos e infrecuentes. Como Maquiavelo (1513, citado por Rogers, 1983) aconsejaba a su *Príncipe*: «Nada hay más difícil de planear, más dudoso en cuanto a su éxito ni más peligros de ejecutar que la creación de un nuevo orden de cosas...» Lüder (1992) hace hincapié en el porvenir incierto de la adopción de las innovaciones en materia de la Contabilidad Pública y en la necesidad de vencer numerosas trabas. Como sucede con los informes contables y financieros de las empresas (Ball, 2001), las IPSASs necesitan del apoyo de las infraestructuras en forma de un sólido ordenamiento jurídico y una cultura de la responsabilidad. La adopción de unas normas contables rigurosas puede ir en contra de los intereses de un gobierno. El respaldo de las instituciones que poseen recursos de valor para los gobiernos –los prestamistas, los donantes y las agencias de calificación crediticia internacional– podría revelarse indispensable.

Las IPSASs y las últimas normas contables de los países anglo-parlantes desarrollados poseen dos cosas en común: ambas favorecen el principio del devengo en contabilidad y la presentación de los

datos financieros correspondientes a todo el sector público. ¿Son cambios a mejor?

El principio del devengo en contabilidad

El argumento a favor del principio del devengo en la Contabilidad Mercantil (incluida la de las empresas de propiedad estatal) es muy sólido: no cabe reconocer ingreso (ni, por tanto, beneficio) en las cuentas ni consignarlo en el informe de ingresos hasta que la empresa ha suministrado bienes y servicios. Como lo que distingue a las entidades públicas de las empresas es la financiación mediante impuestos para la producción de bienes de carácter público, este argumento del «informe de explotación» a favor del principio del devengo en el sector público no resulta especialmente convincente. El razonamiento fundamental a favor del devengo reside en el balance.

Los entes públicos poseen efectivo o sus equivalentes, activos financieros a corto y largo plazo (por ejemplo, los tributos pendientes de cobro) y una variedad de activos de capital (como edificios y equipos de oficinas, equipamiento militar, obras de arte y culturales, infraestructuras o recursos naturales). También tienen deudas a corto plazo (por ejemplo, los salarios) y obligaciones a largo (como los bonos y las pensiones de los trabajadores) y posiblemente pagos en virtud de programas de la seguridad social o de bienestar. A la vista de esta selección de activo y pasivo posibles, los entes públicos tienen que realizar elecciones. Pueden optar por: 1) devengos «ligeros» que reflejen sólo los activos financieros y el pasivo a corto plazo; 2) devengos «moderados» que reflejen además los activos financieros a largo plazo y el pasivo a corto plazo; 3) devengos «fuertes» que incorporen al balance diversas categorías de activos de capital, o quizá incluso 4) devengos «radicales» que obliguen a los gobiernos a reflejar también en el pasivo los derechos sociales legislados. Desde esta perspectiva, la verdadera cuestión no es, por lo tanto, devengo sí o devengo no, sino a qué nivel de la anterior lista se debe descender desde el punto de vista de la contabilización de partidas en el balance (Chan, 1990). Lo preferible sería un enfoque simétrico gradual del devengo. La contabilidad basada en los devengos debe avanzar de manera gradual porque las formas de devengo más fuertes resultan más peligrosas. Crean más problemas de medición, tienen menos respaldo teórico y son más subjetivas. Pocos contables pondrán objeciones a las formas ligeras y moderadas de devengo. Sin embargo, el consenso comenzará a resquebrajarse a partir de los activos de capital, mientras que los devengos radicales apenas contarán con apoyos. Los devengos simétricos suponen alinear activo y pasi-

vo de similar naturaleza y vencimiento. Ello evitaría distorsiones y manipulaciones (como la de reconocer más activo y menos pasivo).

Cuando el presupuesto de un ente público se expresa a través del método efectivo, el principio contable del devengo añade valor a la información financiera de ese ente público. Proporciona una medida más fiable de la situación de solvencia de un ente público en un horizonte a más largo plazo y obliga a hacer público el pasivo no dotado, como las pensiones de jubilación de los empleados públicos y otras prestaciones sociales. La contabilidad del principio del devengo podría, en consecuencia, suscitar debates en torno a la equidad intergeneracional, la idea de que cada generación debería soportar la carga financiera de los servicios que recibe.

Informes de todo el sector público

El principal atractivo de los informes financieros cuyo ámbito es todo el sector público es que podría reducir el coste del análisis y la evaluación de la información para los usuarios. Hace más de cuarenta años, Downs (1957) advirtió que una información cuyo coste fuera elevado desanimaría a los votantes de recabar información cada vez más compleja sobre el sector público. El desconocimiento de los votantes resulta razonable después de sopesar los beneficios y los costes marginales de la búsqueda de información por analogía al comportamiento de los consumidores (Stigler, 1961). Al reducir el volumen de información, los informes financieros de todo el sector público resultarían más accesibles para los ciudadanos en general. También traería consigo otras ventajas. En primer lugar, unos estados financieros de todo el sector público bien estructurados reflejarían la extensión de la responsabilidad en el mismo. Por ejemplo, con independencia del tamaño y complejidad del Estado federal de los Estados Unidos, el Congreso y el Presidente son, en última instancia, responsables. No importa qué entidades especiales se creen ni cuántas –algunas destinadas a sortear las limitaciones constitucionales o legales al endeudamiento–, la línea jerárquica se puede seguir hasta llegar a la más alta autoridad dentro de la estructura del Estado. Los informes financieros a nivel de todo el Estado podrían, por lo tanto, disuadir de la evasión de la responsabilidad. En segundo lugar, la recogida, análisis y resumen de los datos, necesarios para producir dichos informes, tendrían el efecto beneficioso de forzar al Estado a mejorar la calidad de los datos. Por ejemplo, los Estados Unidos tardaron no menos de quince años en desarrollar el mecanismo operativo mediante el que consolidar los centenares de cuentas y resultados de los ministerios. Sólo después de que los mi-

nisterios aprendieron a producir sus propios informes financieros consolidados pudo el Tesoro norteamericano poner en pie los primeros informes financieros auditados de todo el estado (Oficina de Contabilidad General de los Estados Unidos, 1998). En tercer lugar, los informes financieros consolidados coincidirían con el presupuesto unificado del Estado, lo que proporcionaría a éste un mecanismo de información más efectivo.

El argumento de la reducción de costes se ve, en mi opinión, superado por la incapacidad de los informes de todo el Estado de servir para los fines de integridad financiera y gestión económica mencionados con anterioridad. En consecuencia, me inclino por el planteamiento más exigente del Consejo de Normas Contables Públicas (GASB) de los Estados Unidos (Chan, 2001). En el modelo de informes del GASB para los gobiernos estatal y local, a los informes financieros de todo el Estado se suman los de los fondos: entidades creadas para fines de asignación y administración de recursos. Los informes financieros de todo el Estado no sólo abarcan el propio Estado, sino también, en una columna aparte, las entidades jurídicas de las que es responsable. Además, las actividades estatales (entiéndase, privativas del Estado) y las actividades de tipo empresarial se muestran por separado. El planteamiento del GASB es superior porque los usuarios pueden elegir el nivel de detalle que concuerda con sus necesidades y con su capacidad de procesar información.

Como demuestra este análisis de los devengos y del formato de los informes, el establecimiento de las normas contables exige una evaluación de las opciones desde el punto de vista de los costes y los beneficios. Será necesario investigar más para valorar la cuantía y para precisar la incidencia de los costes y los beneficios –preferiblemente de forma cuantitativa– para el sector público y sus interlocutores.

RESUMEN Y PROPUESTA

Durante los últimos veinticinco años se han producido algunas innovaciones institucionales y conceptuales notables en la Contabilidad Pública que han contribuido a una mayor visibilidad e influencia de ésta. Ahora se hace hincapié en informar a los ciudadanos en lo tocante a la responsabilidad por encima del control burocrático. En algunos países, las normas de la Contabilidad Pública ya no las fijan funcionarios de éste, sino comités relativamente independientes. Aunque reconocen la importancia del efectivo –el alma de la Contabilidad tanto Pública como Mercantil–, las normas contables actuales tienen por objeto colegir las consecuencias a largo plazo de las deci-

siones y las acciones. Los funcionarios públicos son responsables de la administración de los activos, tanto financieros como de capital. Por último, no basta con llevar las cuentas escrupulosamente; las cuentas tienen que estar a disposición de los ciudadanos. Cuando éstos no tengan el tiempo ni la capacidad para inspeccionarlas, los gobiernos deberán facilitarse la tarea confeccionando informes financieros comprensibles, además de completos.

Aún quedan muchos retos, sobre todo a nivel global e internacional. Uno de los principales problemas es el adecuado equilibrio entre las normas internacionales y las prácticas internas fruto de la ideología política, el sistema económico y la cultura. Como mecanismo de buen gobierno, la Contabilidad Pública está sometida a las fuerzas políticas, que distribuyen el poder, y a las fuerzas económicas, que determinan la oferta y la demanda de recursos. En consecuencia, salvo que los comités de normas de contabilidad se aliaran con las instituciones capaces de retirar algo que sea de valor para un gobierno —una ayuda, un préstamo, un dictamen de auditoría sin reservas, una clasificación favorable para unos bonos—, sus pronunciamientos seguirán surtiendo escasos o nulos efectos. Por desgracia, a nivel internacional, un organismo como el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables (IFAC) dispone de pocos resortes para hacer cumplir sus normas. Sin embargo, los contables podrían defender que la responsabilidad fiscal es una norma internacional aplicable a todos los gobiernos, con independencia de su sistema político y económico.

Una vez abrazado este valor trascendente de la responsabilidad fiscal, dilucidar los medios para su puesta en práctica queda reducido a una mera cuestión técnica. Entre dichos medios figuran no sólo los informes financieros de final de ejercicio —el eje actual de las IPSASs—, sino también los presupuestos, los controles internos y las auditorías externas. Permítaseme instar al Comité del Sector Público de la IFAC a rectificar su descuido del presupuesto y a incorporar comparaciones del tipo «real frente a presupuestado» en los informes financieros. Asimismo, dejando al margen las diferencias de opinión sobre las opciones contables, todo el prolijo *corpus* de normas debería enmarcarse en un conjunto más general de principios destinados a impulsar la responsabilidad fiscal de los gobiernos, como por ejemplo:

- Los objetos de la Contabilidad Pública son salvaguardar el tesoro público y el patrimonio, cuantificar de forma precisa y transmitir la situación financiera del ente público con el fin de reflejar la responsabilidad financiera, así como facilitar la toma de decisiones.

- El ente público deberá preparar y hacer públicos sus presupuestos, llevar unos registros financieros completos, hacer públicos todos los datos económicos y someterse a auditorías independientes.
- La forma y contenido de los informes financieros se regirán por los derechos y las necesidades de conocerlos de los usuarios a los que están destinados.
- El sistema contable deberá cuantificar el efectivo y las demás consecuencias financieras de las transacciones y acontecimientos pasados, incluida, a título enunciativo, la ejecución del presupuesto.
- El sistema contable deberá ser capaz de realizar un seguimiento de los niveles y cambios del activo, el pasivo, el ingreso y el gasto con relación a las cantidades presupuestadas.

Estos principios no prescriben una u otra elección contable. Más bien constituyen una base para examinar y establecer las normas de la Contabilidad Pública.