

EL DESARROLLO DEL DEVENGO EN LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL. UN ESTUDIO EMPÍRICO EN CINCO PAÍSES.

Dr. Marco Lara

Universidad Autónoma de Chiapas (México)

Dr. Vicente Pina

Universidad de Zaragoza (España)

Dra. Lourdes Torres

Universidad de Zaragoza (España)

Área Temática: F) Sector Público

Palabras clave: contabilidad de devengo, Administración regional, IPSAS

EL DESARROLLO DEL DEVENGO EN LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL. UN ESTUDIO EMPÍRICO EN CINCO PAÍSES.

Resumen

Este trabajo analiza el nivel de aplicación de la contabilidad de devengo en las regiones de Australia, Canadá, España, EEUU y México, tomando como referencia las IPSAS de la IFAC. También trata de explicar el papel de factores externos en el desarrollo de estos sistemas contables. Aunque la implantación del devengo es ya un hecho a nivel regional, los resultados muestran mayor facilidad de adaptación al sistema en activos y pasivos circulantes, y menor en activos fijos y depreciación. La gobernanza, el desarrollo humano y el e-gobierno han resultado factores clave para reducir la heterogeneidad contable observada entre estas regiones.

EL DESARROLLO DEL DEVENGO EN LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL. UN ESTUDIO EMPÍRICO EN CINCO PAÍSES.

Introducción y objetivos.

Las reformas contables orientadas a la implantación del devengo se iniciaron en los años ochenta en el Reino Unido, EEUU, Canadá, Nueva Zelanda, Australia y España, como vía para mejorar la información económica y financiera necesaria para la rendición de cuentas y la toma de decisiones de los distintos usuarios. En el entorno del New Public Management (NPM), la modernización de la contabilidad pública recibió un impulso importante con el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS). Esta normativa, emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), pretende aumentar la calidad de la información contable de los gobiernos y otras entidades del sector público y armonizar a nivel mundial la información económico-financiera basada en el principio de devengo, aunque, en la práctica, estas reformas no se han aplicado de una forma homogénea, generando cierta diversidad contable. Organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la OCDE, han recomendado las IPSAS como vía para mejorar la gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas. Estas iniciativas de modernización contable se han visto favorecidas por la creciente globalización y el desarrollo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) que han facilitado su introducción, avanzando en la armonización y comparabilidad internacional.

En los últimos años, una serie de estudios han utilizado la Teoría Institucional para analizar el proceso de cambio en la contabilidad (véase Scapens, 1994; Burns y Scapens, 2000; y Pina, Torres y Yetano, 2009) a partir del análisis de la influencia internacional en las organizaciones en el marco de la globalización y las buenas prácticas de los gobiernos. También la Teoría de Agencia facilita algunas claves en el estudio de la alineación de intereses y del flujo de información entre el gobierno y ciudadanos a través de la rendición de cuentas (Mayston, 1993; Laswad et al, 2005).

En este trabajo analizamos la implantación de las IPSAS en las Administraciones Regionales de Australia, Canadá, España, EEUU y México. Aunque en los últimos

años se han realizado algunos estudios aplicados a la Administración central y local de diversos países, la Administración Regional apenas ha sido foco de atención. Los datos proceden de la información de las cuentas públicas regionales difundidas a través de Internet. Nuestro objetivo es determinar el nivel de aplicación de la contabilidad de devengo en este nivel, tomando como referencia las IPSAS por considerarse de forma generalizada fuente de buenas prácticas. También trataremos de explicar el papel de factores externos como la gobernanza, y otros de carácter socio-económico y tecnológico, en la modernización de los sistemas contables de las regiones de estos cinco países. Razones históricas, políticas y culturales, explican que los sistemas de Administración Pública en los países de la OCDE se hayan desarrollado de forma distinta en unas zonas geográficas y en otras (Hood, 1995; Pollit, 2001; Torres 2004). Los resultados de este trabajo nos permitirán identificar el nivel de implantación del devengo en la información contable de las Administraciones Regionales con respecto a la normativa internacional, y comparar en un plano internacional, el nivel de modernización de los sistemas contables regionales en los países estudiados.

El devengo en las Administraciones Públicas.

A lo largo de las dos últimas décadas, la IFAC, primero a través del Public Sector Comité (PSC) constituido en 1986 y posteriormente a través del Internacional Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) ha llevado a cabo la publicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público¹ (Internacional Public Sector Accounting Standards, IPSAS), normas contables de alta calidad, generalmente aceptadas a nivel internacional, que persiguen facilitar una mayor comprensión y comparabilidad de la información. Hasta el momento se han emitido 31 IPSAS sobre la base contable de acumulación (o devengo), más dos sobre la base de efectivo.

Las IPSAS, aplicables a todos los niveles de gobierno -central, regional y local-, toman como referencia las normas internacionales de contabilidad del sector empresarial (NIIF). Sin duda, han marcado el antes y después en cuanto a la forma de presentar información con dimensiones más económicas y financieras, estableciendo

¹ El término “sector público” se refiere a los gobiernos centrales, Regionales y locales y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, las agencias).

las directrices para la aplicación de criterios contables de los ingresos, gastos, activos y pasivos de las administraciones públicas. Las ventajas de adoptar el criterio de devengo, según la IFAC (2000c), son que facilita una información más detallada y amplia, fomentando la rendición de cuentas y permitiendo a los usuarios evaluar el rendimiento y la situación financiera de la entidad. Así, la divulgación del endeudamiento, y de los ingresos y gastos, ayuda a los ciudadanos y gobiernos a tener una idea más clara de la necesidad de recursos para la atención de las demandas ciudadanas, del costo de los servicios y de las políticas a seguir para la mejora de éstos.

En el desarrollo de las reformas contables, las instituciones no gubernamentales y académicas ha jugado un papel muy importante (Dondog, 2004), así como organismos internacionales como el FMI, el BM y la OCDE. Como estos organismos no pueden obligar a los gobiernos a adoptar sus recomendaciones, se observa una cierta diversidad en la información financiera básica (Balance y Estado de resultados), que difiere de un país a otro a nivel regional como veremos más adelante.

Desde la década de los ochenta, algunos países de la OCDE como los EEUU, Canadá, el Reino Unido, España, Nueva Zelanda, Australia y Suecia acometieron un profundo proceso de reforma de sus sistemas de información contable públicos, adecuándolos a las nuevas necesidades de información. La contabilidad pública resurgió a partir de los años ochenta (Pallot, 1992) después de un período de abandono injustificado, a diferencia de la contabilidad de la empresa privada que fue objeto de un amplio desarrollo teórico y normativo, y de un gran número de estudios comparados sobre la aplicación de las normas internacionales de contabilidad (Doupnik y Taylor, 1985; Ruland *et al*, 2007). El desarrollo de las IPSAS ha dado un impulso definitivo a los procesos de reformas de la contabilidad pública en los distintos países, al proponer un marco de las mejores prácticas.

Los estudios empíricos que contrastan la aplicación de las IPSAS en la práctica, además de escasos, son recientes. La mayor parte se centran en la Administración central y local (Pina y Torres, 2002, 2003; Caba y López, 2003; Torres, 2004; Barton, 2005; Van Der Hoek, 2005; Baptista *et al*, 2007, Benito *et al* , 2007, Navarro *et al*, 2007). Sobre los gobiernos Regionales no encontramos ninguna referencia aunque la descentralización de los servicios públicos y de los sistemas fiscales hace que los

gobiernos regionales se sumen al debate de la rendición de cuentas y la transparencia (Ugalde, 2002). En los últimos años, la rápida implantación de páginas *Web* en las AAPP de todo el mundo, ha permitido la realización de estudios a partir de las mismas, enmarcados en la línea de investigación del e-government.

Metodología del trabajo.

Este trabajo compara las cuentas anuales presentadas por 107 regiones² de cinco países -Australia (8), Canadá (10), España (16), los EEUU (49) y México (24)- con las IPSAS de la IFAC. Se trata de cuentas anuales publicadas en 2007 en sus páginas *Web*³ y abarcan el 91% del total de regiones o estados de estos países. El resto de información se obtuvo de las páginas *Web* de la oficina del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD, 2007), de las Naciones Unidas (UN, 2008), del Banco Mundial (WB, 2007) y de Transparencia Internacional (TI, 2007). Además de la IPSAS 1, sobre presentación de los estados financieros, se han tenido en cuenta las IPSAS 3, 5, 12, 14, 17 y 19.

A partir de la información seleccionada, se definieron dos bloques de datos. El primero, sobre Información general, se refiere a las características cualitativas comparables que permiten conocer las políticas contables adoptadas por la entidad para la preparación de los estados financieros. Estas características se codificaron como variables dicotómicas, que adoptan los valores 0 ó 1 (Tabla 1).

Tabla 1: Variables de Información general.

Apartado	Referencias
País	Nominal codificada del 1 al 5 donde: Australia (1), Canadá (2), España (3), EEUU (4) y México (5)
Región	Nominal "nombre de la Región"
Año	Nominal año de los estados financieros
Información general	Partidas por principios de contabilidad Comparativo con períodos previos Cambios en las políticas contables Dictamen del auditor

² La información de las regiones no estudiadas no estaba disponible en el momento de la recogida de datos, o presentaba limitaciones, o el período de la cuenta general era anterior al de la fecha de entrada en vigor de la IPSAS 1 (2001).

³ Correspondientes al período 2003-2006.

Informes financieros	Balance bajo la base de incremento modificado Balance incluyendo depreciación Balances con activos y Pasivos financieros Balance con determinación de activo neto
Informes de operaciones del Balance	de Forma de lista del Forma contable Notas o memoria Estado de rendimiento financiero
Otros estados financieros	Flujo de efectivo o de caja Estado de cambios en activos/patrimonio neto Estado de origen y aplicación de fondos

El segundo bloque contiene la información obtenida de los informes financieros considerados típicos por la OCDE y la IFAC, en sistemas de contabilidad basados en el criterio de devengo. Este bloque incluye 25 variables obtenidas del Balance y del Estado de Resultados, segmentadas en seis apartados. Todos los indicadores están basados en los requisitos de información financiera recomendados por la IPSAS 1.

Tabla 2: Variables de los estados financieros.

Apartado	Referencias
Información general del Balance	Notas Métodos de pensiones Activos y Pasivos contingentes Eventos después del cierre
Propiedad, planta y equipo	Terrenos y edificios Planta y equipo Infraestructura Depreciación acumulada
Inversiones financieras a LP	Inversiones Cuentas por cobrar Activos intangibles
Circulante	Efectivo y bancos Cuentas por cobrar a CP Inventarios Pagos anticipados

Obligaciones	Préstamos a bancos Parte circulante de Pasivo a LP Cuentas por pagar Otras Obligaciones y provisiones
Estado de Resultados (ER)	Ingresos Depreciación Beneficios por Inversiones Gastos financieros Gastos extraordinarios Créditos extraordinarios

Nota: las variables son dicotómicas: Si=1 y No=0.

La utilización de índices es habitual para medir el contenido de la información revelada en los estados financieros tanto del sector privado como del público (Ingram, 1986; Amernic y Maicco, 1981; Cooke, 1989; Fischer *et al*, 2004; Pina y Torres, 2003; Torres, 2004). En particular, Pina y Torres (1996, 2003) y Torres (2004) han utilizado el índice de Cooke en estudios empíricos para determinar el nivel de aplicación de las IPSAS en estados financieros de las Administraciones Públicas.

El índice de Cooke (1989) es un ratio que pondera la información facilitada por una organización (TD) -en nuestro caso las regiones- en relación a la cantidad máxima posible esperada (M). M puede variar entre países, aunque en nuestro estudio todos los componentes son considerados relevantes y en consecuencia M es constante:

$$TD = \sum_{i=1}^m d_i$$

donde:

$d = 1$ si el ítem d_i es revelado y 0 en caso contrario; $m \leq n$

$$M = \sum_{i=1}^n d_i$$

d = Elemento de información que cabría esperar ser revelado; n = número de elementos que se espera sean revelados por una entidad determinada.

$$TI = TD/M$$

La puntuación del índice (TI) se calcula como el cociente entre TD/M (información revelada/información total), que medirá la información facilitada en términos de la IPSAS 1. A partir de la puntuación final derivada del índice de Cooke se construye el Ranking que se presenta en Grupos ordenados por Regiones en rangos ordenados de diez en diez.

Tabla 3: Partidas analizadas

Apartado	Referencias
	Información general ⁴
	Balance ⁵
	Estado de Resultados (ER) ⁶
	Activos ⁷
Índice Cooke	Pasivos ⁸
	Propiedad, planta y equipo ⁹
	Inversiones financieras a LP
	Activo circulante
	Obligaciones

Nota: A partir de Pina y Torres (1996) y Torres (2004).

En la segunda parte del trabajo, para explicar si la gobernanza y otros factores socio-económicos y tecnológicos están relacionados con la modernización del sistema contable, aplicamos el coeficiente de correlación Pearson y Spearman. Ello nos permite analizar la existencia de asociación lineal entre la variable dependiente “puntuación final” (índice de Cooke) y las variables independientes, obtenidas de diversas fuentes oficiales¹⁰: tamaño de la Región (*city population*), gobernanza (índices de control de la corrupción y de rendición de cuentas), desarrollo humano (índices de desarrollo humano y de educación) y desarrollo tecnológico (índice de desarrollo del *e-gobierno*) (Tabla 4).

⁴ Contiene el % de divulgación de las variables: Notas, Métodos de pensiones y activos y Pasivos contingentes.

⁵ Contiene el % de divulgación de las variables que conforman el activo y el Pasivo.

⁶ Contiene el % de divulgación de las variables: Ingresos, Depreciación, Beneficios por Inversiones, Gastos financieros, Gastos extraordinarios y Créditos extraordinarios.

⁷ Contiene el % de divulgación de las variables de los activos circulante y fijo.

⁸ Contiene el % de divulgación de las obligaciones contenidas como Pasivos.

⁹ Contiene el % de divulgación de las variables: Terrenos y edificios, Planta y equipo, Infraestructura y Depreciación.

¹⁰ WB, UN, PNUD y la oficina estadística de la ONU.

Como la mayor parte de las políticas públicas tanto de información como de prestación de servicios, están diseñadas para el beneficio de los ciudadanos, consideramos que podría existir una relación entre el tamaño de la Región, expresado en términos de población, y el desarrollo de la contabilidad pública. Los índices de control de la corrupción y de rendición de cuentas permiten establecer una relación entre las políticas internacionales encaminadas a combatir la corrupción y mejorar la rendición de cuentas y el desarrollo de la contabilidad. El *Índice de Desarrollo Humano*, que mide el avance promedio de un país en función de tres dimensiones básicas del desarrollo humano -vida larga y saludable, acceso a conocimientos y nivel de vida digno- pretende analizar si el desarrollo humano implica una mayor demanda de rendición de cuentas a las instituciones. En la misma línea, el *Índice Educación* que contiene las tasas de escolarización, alfabetización, y de estudios primarios, secundarios y universitarios de cada país, permite analizar si el nivel cultural está asociado con la demanda a las instituciones de rendición de cuentas. El Índice de desarrollo del *e-gobierno*. que contiene parámetros de desarrollo de la infraestructura en telecomunicaciones y de capital humano, también puede incidir en el desarrollo de los sistemas contables.

Tabla 4.: Factores del entorno

Apartado	Referencias
Tamaño de la Región	City Population
Gobernanza	Índice de control de la corrupción (<i>Worldwide Governance Indicators, WB</i>) Rendición de cuentas (<i>Worldwide Governance Indicators, WB</i>)
Desarrollo Humano	Índice de Desarrollo Humano (IDH), Programa de las Naciones Unidas (PNUD, 2007) Índice educación (United Nations, 2008),
Tecnológicos	Índice de desarrollo del <i>e-gobierno</i> (<i>United Nations, 2008</i>)

5. Análisis de resultados.

Australia, EEUU y España son los países que se encuentran a nivel regional por encima del nivel promedio obtenido, mientras que Canadá y México figuran por debajo. El estilo de Administración Pública y la presión de los organismos reguladores inciden en la implantación de la normativa internacional.

Tabla 5: Nivel de implantación por país

Perfiles	Australia	EEUU.	España	Canadá	México
Información general	88	96	22	85	19
Propiedad, planta y equipo	100	96	84		47
Inversiones	96	71	83	60	28
Activo circulante	97	90	56	73	69
Obligaciones	66	62	77	58	48
Estado de Resultados	81	42	66	37	25
Puntuación final	88	76	65	52	39
Promedio general			66		

La información general sobre el Balance, muestra una tendencia común en los países anglosajones estudiados, especialmente en lo referido a los métodos de dotación de provisiones y pensiones, y de activos y Pasivos contingentes. España (22%) y México (19%), se encuentran en este campo por debajo de los niveles de los países anglosajones. La divulgación de la información sobre pensiones, por tener un alto grado de interés para la sociedad, no debería omitirse. Los organismos reguladores nacionales deben considerar que crecerá el padrón de jubilados y que la Administración debe estar preparada para programar los recursos y dar transparencia a esta información.

En Propiedad, planta y equipo, Australia (100%) y EEUU (96%), junto con España (84%), son los que presentan mayor información, mientras que México es el que presenta menor grado. La excepción es Canadá que en este periodo seguía sin incluir los activos físicos en el balance. Los activos y pasivos financieros presentan el mayor nivel de divulgación en los países estudiados.

Australia (81%) y España (66%) son los países que presentan mayor divulgación de ingresos, depreciación y gastos (financieros y extraordinarios), en el estado de resultados. La excepción es el caso de Canadá (37%) cuyas regiones, no

reconocen en el balance los activos físicos y por lo tanto no incluyen la depreciación en el ER.

En resumen, podemos afirmar que existe una tendencia generalizada a presentar los estados financieros, siendo el subsistema de activos y pasivos financieros el más desarrollado. La principal diferencia entre los países estudiados se da en el tratamiento contable de los activos físicos, especialmente en el caso de Canadá. La presentación del balance en forma de lista con determinación del activo neto es una característica propia de los países anglosajones, y no así de las regiones de España y de Latinoamérica. Por último, uno de los problemas que presentan las regiones de la mayoría de los países estudiados desde el punto de vista de la oportunidad de la información, es el desfase de la publicación de sus cuentas anuales al que se refiere la IPSAS 1, en su párrafo 74.

En las tablas 6 a 13 se presentan los resultados obtenidos a partir de la aplicación del índice de Cooke, ordenando las regiones o estados en rangos de diez en diez. Estas tablas contienen el porcentaje de divulgación de información contable y financiera de cada región con respecto a las recomendaciones de las IPSAS, y su posición sobre la puntuación total.

La tabla 6 incluye aquellos estados o regiones que presentan un mayor nivel de proximidad a las IPSAS, presentando valores por encima de la media. El Grupo 1 está formado por dos regiones australianas, Victoria y Nueva Gales del Sur, que ocupan la primera posición. El Grupo 2 lo forman 21 regiones, 5 de Australia, 1 de España y 15 de EEUU. El Grupo 3 está integrado por 39 regiones, de las que 30 son de EEUU, 8 de España y 1 de Australia. El Grupo 4 lo integran 7 regiones, de las que 4 son de España, 2 de EEUU y 1 de Canadá. En este último grupo ya no aparecen regiones australianas, que son las más adaptadas a las IPSAS, y aparece la primera Región de Canadá, que aunque presentan en general un buen nivel de implantación de las IPSAS, no incluyen en el balance información sobre los activos físicos.

Todos los componentes analizados presentan un alto nivel de adaptación a las IPSAS, especialmente en Información general del balance (notas al balance) y activos (propiedad, planta y equipo, inversiones financieras a largo plazo y activo circulante). El estado de resultados es el que presenta por término medio el menor índice de divulgación.

Tabla 6

Grupo 1

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Victoria	100	93	83	100	75	100	100	100	75	92	1
2	NG del Sur	100	93	83	100	75	100	100	100	75	92	1
Media Grupo		100	93	83	100	75	100	100	100	75	92	

Grupo 2.

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Australia Occidental	75	93	83	100	75	100	100	100	75	89	2
2	Sur de Australia	75	93	83	100	75	100	100	100	75	89	2
3	Arkansas	100	93	50	91	100	100	67	100	100	89	2
4	Carolina del Norte	100	93	33	91	100	100	67	100	100	87	3
5	Terr. Capital Australiana	100	87	83	100	50	100	100	100	50	86	4
6	Terr. del Norte	100	87	67	91	75	100	100	75	75	85	5
7	Kentucky	100	87	50	91	75	100	100	75	75	84	6
8	Carolina del Sur	100	87	50	91	75	75	100	100	75	84	6
9	Valencia	25	93	67	91	100	100	100	75	100	83	7
10	Queensland	75	87	83	100	50	100	100	100	50	83	7
11	Delaware	100	87	50	91	75	100	67	100	75	83	7
12	Florida	100	87	50	91	75	100	67	100	75	83	7
13	Nevada	100	87	50	91	75	100	67	100	75	83	7
14	Pennsylvania	100	87	50	91	75	100	67	100	75	83	7
15	Kansas	100	87	50	91	75	100	67	100	75	83	7
16	Virginia	100	87	50	91	75	100	67	100	75	83	7
17	Arizona	100	87	33	82	100	100	67	75	100	83	7
18	Alaska	100	87	33	82	100	100	67	75	100	83	7
19	Rhode Island	100	87	50	100	50	100	100	100	50	82	8
20	Minesota	100	87	33	91	75	100	67	100	75	81	9
21	Colorado	100	87	33	100	50	100	100	100	50	80	10
Media Grupo		93	88	54	93	76	99	83	94	76	84	

Grupo 3.

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Missouri	100	80	50	82	75	75	100	75	75	79	11
2	California	100	80	50	82	75	100	67	75	75	78	12
3	Georgia	100	80	50	91	50	75	100	100	50	77	13
4	New Hampshire	100	80	50	91	50	100	100	75	50	77	13
5	Tasmania	75	80	83	91	50	100	67	100	50	77	13
6	Castilla León	25	87	67	91	75	100	100	75	75	77	13
7	Oklahoma	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
8	Texas	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
9	Utah	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
10	Virginia Occidental	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
11	Wisconsin	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
12	Wyoming	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
13	Oregón	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
14	Dakota del Norte	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
15	Washington	100	80	50	91	50	100	67	100	50	76	14
16	Lousiana	100	80	33	82	75	100	67	75	75	76	14
17	Connecticut	100	80	33	82	75	100	67	75	75	76	14
18	Iowa	100	80	33	91	50	100	67	100	50	75	15
19	Extremadura	25	80	83	82	75	75	100	75	75	74	16
20	Cataluña	25	80	83	82	75	100	100	50	75	74	16
21	New York	100	80	17	82	75	100	67	75	75	74	16
22	Andalucía	25	80	67	73	100	75	100	50	100	74	16
23	Illinois	100	73	50	73	75	75	67	75	75	74	16
24	Nebraska	75	80	50	91	50	100	67	100	50	74	16
25	Indiana	75	80	33	82	75	75	67	100	75	74	16
26	Hawaii	75	80	33	82	75	75	67	100	75	74	16
27	Ohio	100	80	17	91	50	100	67	100	50	73	17
28	Cantabria	25	80	67	82	75	75	100	75	75	73	17
29	Castilla la Mancha	25	80	67	82	75	100	100	50	75	73	17
30	Montana	100	73	50	82	50	100	67	75	50	72	18
31	Maine	100	73	50	82	50	100	67	75	50	72	18
32	New Yersey	100	73	50	82	50	100	67	75	50	72	18
33	Idaho	100	73	50	82	50	75	67	100	50	72	18
34	Galicia	25	73	100	73	75	75	100	50	75	72	18
35	Navarra	50	73	67	64	100	50	67	75	100	72	18
36	Mississippi	100	73	50	91	25	100	67	100	25	70	19
37	Tennessee	100	73	50	91	25	100	67	100	25	70	19
38	Dakota del Sur	100	73	33	82	50	100	67	75	50	70	19
39	Vermont	100	73	33	82	50	100	67	75	50	70	19
	Media Grupo	83	78	51	85	60	92	75	85	60	74	
	Media global	66	70	44	73	61	75	64	79	61	66	

Grupo 4.

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Maryland	75	73	50	82	50	100	67	75	50	69	20
2	País Vasco	25	73	67	64	100	75	67	50	100	69	20
3	Massachusetts	100	73	17	82	50	100	67	75	50	68	21
4	Aragón	25	73	67	73	75	100	67	50	75	67	22

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
5	Murcia	25	73	50	73	75	100	67	50	75	65	23
6	Principado de Asturias	0	73	67	82	50	100	100	50	50	64	24
7	Nuevo Brunswick	75	60	33	45	100	0	67	75	100	62	25
	Media Grupo	46	71	50	71	71	82	71	61	71	66	
	Media global	66	70	44	73	61	75	64	79	61	66	

A. Información general; B. Balance; C. Estado de resultados; D. Activos; E. Pasivos; F. Propiedad, planta y equipo; G. Inversiones financieras a LP; H. Activo circulante; I. Obligaciones. J. Total nivel de coincidencia; K. Ranking

La tabla 7 incluye las regiones o estados que se encuentran por debajo de la media en proximidad a las IPSAS. El Grupo 5 lo conforman 21 regiones, de las cuales 2 pertenecen a EEUU, 2 a España, 4 a Canadá y 13 a México. El Grupo 6 muestra los resultados de 8 regiones, 4 de Canadá y 4 de México. El Grupo 7 lo componen 6 regiones, de las que 4 pertenecen a México, una a Canadá y una a España. El Grupo 8 solo contiene estados mejicanos.

En estos grupos se identifican regiones con bajo nivel de divulgación en algunos bloques informativos como el de información general (notas al balance) y activos físicos (propiedad, planta y equipo) y, en la tendencia señalada, con bajos niveles de información sobre el Estado de resultados. A medida que nos acercamos al grupo 8, se acentúan más las carencias en el nivel de información revelada.

Tabla 7

Grupo 5.

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Canarias	25	67	50	73	50	100	67	50	50	59	26
2	Nueva Escocia	100	53	33	45	75	0	67	75	75	58	27
3	Nayarit	50	67	17	73	50	50	67	100	50	58	27
4	Alabama	100	60	17	73	25	75	67	75	25	57	28
5	Michigan	0	73	0	73	75	100	33	75	75	56	29
6	Tabasco	25	60	33	55	75	50	67	50	75	54	30
7	Islas Baleares	0	67	33	73	50	100	67	50	50	54	30
8	Querétaro	0	67	33	73	50	50	67	100	50	54	30
9	Ontario Isla	100	47	50	45	50	0	67	75	50	54	30
10	Príncipe Eduardo	100	47	50	45	50	0	67	75	50	54	30
11	Manitoba	75	53	33	55	50	0	67	100	50	54	30
12	Quintana	25	60	33	55	75	50	33	75	75	53	31

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
	Roo											
13	Yucatán	25	60	33	64	50	50	67	75	50	53	31
14	Hidalgo	0	60	50	55	75	50	33	75	75	53	31
15	Veracruz	25	67	0	73	50	75	33	100	50	53	31
16	Dist. Fral.	25	60	33	64	50	50	33	100	50	52	32
17	Chiapas	25	60	33	64	50	50	33	100	50	52	32
18	Durango	25	60	17	55	75	50	33	75	75	52	32
19	Colima	0	67	17	73	50	75	33	100	50	52	32
20	Oaxaca	50	53	50	55	50	50	0	100	50	51	33
21	Guanajuato	0	60	50	64	50	75	0	100	50	50	34
	Media Grupo	37	60	32	62	56	52	48	82	56	54	

Grupo 6.

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Columbia Británica	100	40	67	45	25	0	67	75	25	49	35
2	Alberta	75	47	33	45	50	0	67	75	50	49	35
3	Saskatchewan	75	47	17	45	50	0	67	75	50	47	36
4	Morelos	25	53	33	55	50	50	33	75	50	47	36
5	Michoacán	25	53	33	55	50	50	33	75	50	47	36
6	Jalisco	50	53	0	55	50	50	33	75	50	46	37
7	Terranova y Labrador	75	40	33	36	50	0	33	75	50	44	38
8	Sonora	25	47	33	45	50	50	0	75	50	42	39
	Media Grupo	56	48	31	48	47	25	42	75	47	46	

Grupo 7.

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Quebéc	75	33	17	18	75	0	33	25	75	39	40
2	CCAA Madrid	0	40	50	27	75	25	33	25	75	39	40
3	San Luis	0	47	0	45	50	50	33	50	50	36	41
4	Baja California	0	40	33	36	50	50	0	50	50	34	42
5	Tlaxcala	0	40	17	36	50	50	0	50	50	33	43
6	Sinaloa	0	40	0	36	50	50	0	50	50	31	44
	Media Grupo	13	40	19	33	58	38	17	42	58	35	

Grupo 8.

No	Región	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	Baja California Sur		7	33	9			33			9	45
2	Nuevo León	50									6	46
3	Chihuahua			17							2	47
	Media Grupo	17	2	17	3			11			6	
	Media global	66	70	44	73	61	75	64	79	61	66	

A. Información general; B. Balance; C. Estado de resultados; D. Activos; E. Pasivos; F. Propiedad, planta y equipo; G. Inversiones financieras a LP; H. Activo circulante; I. Obligaciones. J. Total nivel de coincidencia; K. Ranking

Al comparar la información contable de las diversas regiones estudiadas, podemos concluir que existe un avance significativo del sistema contable público moderno, con partida doble y principio de devengo, que permite facilitar información sobre el activo, pasivo, ingresos y gastos. Ello ha estado motivado, no solo por el interés de rendir cuentas, como una forma de garantizar la transparencia en la gestión de las Administraciones Públicas, sino también por presiones de los organismos internacionales para que las entidades públicas elaboren y revelen estados financieros de calidad. Aunque los resultados muestran desarrollos importantes de información sobre activos fijos -con la excepción de las regiones de Canadá- y circulantes, todavía se precisa un mayor desarrollo en la divulgación de estados contables significativos, como es el caso del Estado de resultados. En el subsistema contable de pasivos, se observa un buen nivel de aplicación de las IPSAS, y una tendencia importante a presentar información sobre el endeudamiento contraído por la Administración en el corto y largo plazo.

La tabla 8 muestra los resultados obtenidos de la aplicación de los test de correlación de Pearson y de Spearman, para analizar en qué medida los factores de entorno están relacionados con el desarrollo de la contabilidad de las Administraciones públicas regionales. Los resultados muestran que la gobernanza, estudiada en nuestro caso en términos de los índices de control de la corrupción y rendición de cuentas, el desarrollo humano y el desarrollo del e-gobierno, están relacionados con el desarrollo de la contabilidad con criterio de devengo, mientras que el tamaño de la Región, expresado en términos del censo ciudadano, no tiene relación con el desarrollo de los sistemas contables.

Con respecto al análisis de la gobernanza medida por medio del Índice de control a la corrupción y la rendición de cuentas, ambas correlaciones son positivas significativamente diferente de cero -al nivel de significación del 1% (.737** y ,691)- lo que parece indicar que aunque no existe una solución única ante el fenómeno de la corrupción, el desarrollo de la divulgación de la contabilidad pública a través de

Internet, está contribuyendo al control de la corrupción y favorece a mejorar la rendición de cuentas.

El desarrollo del *e-gobierno* está positivamente correlacionado con el grado de coincidencia de la información contable de cada Región con las recomendaciones de las IPSAS, tal como pone de manifiesto su correlación significativamente diferente de cero -al nivel de significación del 1% ($,736^{**}$)-. Por ello, las reformas de la Administración Pública tienen que ir acompañadas de un desarrollo de las infraestructuras en telecomunicaciones y de una mejora en el índice de capital humano, parámetros que conforman el índice de desarrollo del *e-gobierno*, que según la ONU (2008) se basa en la relación gobierno- ciudadano (G2C) y gobierno-gobierno (G2G).

Otro de los índices que presenta una correlación alta con el desarrollo de la contabilidad pública regional es el índice de Desarrollo Humano (IDH). La correlación diferente de cero -al nivel de significación del 1% ($,727^{**}$)-, indica que en la medida en que los países avancen en políticas públicas orientadas a incrementar la calidad de vida del ser humano, favorecen la mejora de las dimensiones básicas del mismo, su desarrollo en general, y con él la mejora de la rendición de cuentas. En la misma línea, el factor educación contribuye a fomentar el desarrollo de los sistemas contables públicos. Presenta una correlación diferente de cero al nivel de significación del 1% ($,696^{**}$).

El tamaño de la población no resulta en nuestro estudio un factor que incida en el desarrollo de la contabilidad pública.

Tabla 8 : Coeficientes de correlación de Pearson y Spearman.

Índice Cooke/Factor		Pearson	Spearman	Incidencia
Índice de control de la corrupción (gobernanza)	Coeficiente	$,737^{**}$	$,608^{**}$	Alta
	Sig. (bilateral)	,000	,000	
Desarrollo del e gobierno	Coeficiente	$,736^{**}$	$,648^{**}$	Alta
	Sig. (bilateral)	,000	,000	
Índice de Desarrollo Humano IDH	Coeficiente	$,727^{**}$	$,608^{**}$	Alta
	Sig. (bilateral)	,000	,000	
Educación	Coeficiente	$,696^{**}$	$,411^{**}$	Alta
	Sig. (bilateral)	,000	,000	

Índice Cooke/Factor		Pearson	Spearman	Incidencia
Rendición de cuentas (gobernanza)	Coeficiente	,691(**)	,545(**)	Alta
	Sig. (bilateral)	,000	,000	
Censo ciudadano	Coeficiente	,153	,116	Ninguna
	Sig. (bilateral)	,115	,236	

** La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

* La correlación es significativa al nivel 0,05 (bilateral).

6. Discusión

Las Administraciones públicas de todo el mundo han experimentado cambios en las últimas décadas, derivados del movimiento conocido como NPM, que potencia la transparencia y la rendición de cuentas en el sector público. La contabilidad pública es considerada una pieza clave de las reformas del NPM (Olson *et al*, 1998). La transición del sistema de caja al de contabilidad con criterio de devengo, permite ofrecer información económica y financiera sobre las consecuencias económicas que tendrán en el futuro las decisiones políticas que se toman en el presente. En esa transición, los postulados del NPM han creado expectativas sobre la capacidad de la contabilidad pública para satisfacer en mayor medida las necesidades de los usuarios (Chan, 2003).

En numerosos países pertenecientes a la OCDE, los dos o tres niveles de la Administración se han adoptado los principios contables de devengo propuestos por la IFAC. Otras instituciones, como el FMI, también impulsan la presentación de información financiera con criterio de devengo siguiendo la normativa establecida en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (GFSM). De hecho, la IPSAS 22 anima a los gobiernos a recopilar información del sistema de contabilidad en el sector de las Administraciones públicas, para facilitar la preparación de los informes GFSM (Hughes, 2007).

Lye *et al*. (2005) señalan que el cambio de la contabilidad hacia el criterio de devengo tuvo lugar a finales de los ochenta, principalmente en Australia y Nueva Zelanda. Sin embargo, en España, el primer Plan General de Contabilidad Pública, que incorporaba la partida doble y el criterio de devengo, se aprobó en 1983 (el de 1981 era provisional) y empezó a aplicarse en la práctica en 1986 -aunque el primer

balance no viera la luz hasta principio de los noventa-. Los países en vías de desarrollo se encuentran actualmente en diferentes etapas de transición de sus sistemas contables hacia el sistema de devengo. La mayoría han carecido de un marco contable para el sector público y esto ha sido probablemente un factor que contribuye a ocultar los altos niveles de despilfarro y la corrupción (Hughes, 2007). Por ello, la aplicación de las IPSAS se considera esencial para avanzar hacia un eficaz y transparente sistema de contabilidad que mejore la gobernabilidad de estos países (Sanderson y Van, 2008).

Los sistemas contables de las administraciones regionales, a través de la información divulgada en estados financieros como el balance -sobre activos fijos y circulantes, deudas y obligaciones de la Administración-, así como de la contenida en el estado de resultados, favorecen la toma de decisiones de los distintos usuarios y la rendición de cuentas. Sin embargo, el proceso de aplicación de las IPSAS ha creado dificultades en el seguimiento del inventario y valoración de los bienes de dominio público así como de los costes históricos de los bienes artísticos o culturales. En nuestro estudio, los resultados muestran que las regiones de Canadá no revelan información sobre los activos fijos, y que las de México presentan un nivel de divulgación muy baja, lo que sugiere y ratifica la dificultad para valorarlos. Hughes (2007) va más allá al considerar que muchas Administraciones están en proceso de transición al devengo para determinar el valor de los activos de su propiedad y de los pasivos adeudados, situación que se constata en nuestro estudio ya que el rubro de pasivos es el que presenta menor divulgación en su media global (61%), muy por debajo de otros bloques de información.

En cuanto a los factores externos que podrían incidir en los niveles de coincidencia con las IPSAS de los sistemas contables aplicados en la Administración regional, Allen y Sanders (1994) señalan que el tamaño de la ciudad (población) no afecta a la divulgación de la información contable y otros estudios concluyen que el tamaño del municipio puede afectar en sentido negativo (Baptista *et al* 2007). En nuestro estudio, el tamaño de la región expresado en términos de censo ciudadano, no parece asociado al desarrollo de los sistemas contables. Otros factores externos sí se muestran relacionados con el desarrollo de la contabilidad pública, como es el caso de la gobernanza, medida en términos de rendición de cuentas y transparencia -como antítesis de la corrupción-. La demanda de transparencia y rendición de cuentas ha

propiciado una creciente presión social para que las administraciones suministren información a los ciudadanos, ya que el gasto público es financiado por los contribuyentes. Organismos como el Banco Mundial y Transparency International (TI) potencian las mejores políticas para combatir la corrupción, componente de la gobernanza, con gran influencia en la presentación de la divulgación de información financiera, según muestran nuestros resultados.

Otro factor relevante asociado al desarrollo contable es el *e-gobierno*, lo que confirma que Internet se ha constituido en un elemento clave y esencial de la Administración Pública moderna (Torres *et al* 2005, Huang y Chaob 2001). El desarrollo de las TICs facilita la construcción de la Sociedad de la Información y del conocimiento, y sitúa a la entidad en una mejor situación para la comunicación y promoción de su desarrollo en los escenarios mundiales.

En cuanto a las políticas encaminadas a incrementar el índice de desarrollo humano (IDH), que adoptan los países, hemos observado que no solo están vinculadas con variables socio-económicas, sino también con el desarrollo de la contabilidad pública a nivel regional y con la divulgación de información financiera de mayor calidad. Consideramos que esta vinculación se debe a que la aplicación de las IPSAS favorece la rendición de cuentas de los servicios públicos en general, y en particular de los servicios preferentes como la educación y sanidad, componentes directos del IDH.

CONCLUSIONES

Aunque la transición contable en el marco de las reformas del sector público ha afectado primero al nivel local y central, en nuestro estudio observamos que esta tendencia se ha extendido también a la Administración regional.

En general, los rubros que se adaptan con mayor facilidad al sistema de devengo son los activos y pasivos circulantes, y los ingresos. La escasa implantación de la depreciación nos permite contrastar la dificultad de valoración de los activos fijos y del registro contable de su depreciación, razón por la cual esta última se ha convertido en uno de los indicadores más significativos de la aplicación práctica del principio de devengo. A pesar de estos inconvenientes, la implantación de la contabilidad de devengo es ya un hecho en el nivel regional.

Los factores de gobernanza, de desarrollo humano y de e-gobierno, en la medida en que se materialicen en políticas clave para favorecer el desarrollo de los niveles de gestión pública y el incremento de las TIC, permitirán reducir la heterogeneidad contable observada entre estas regiones.

Estudios futuros sobre la aplicación de las IPSAS podrían enriquecer este campo, en la medida en que las administraciones regionales divulguen información contable y financiera con mayor celeridad, considerando el principio de oportunidad a que se refiere la IPSAS 1 que recomienda seis meses, tras del cierre del ejercicio.

Bibliografía:

Allen, A., y Sanders, G. (1994): "Financial disclosures in US municipalities: has the governmental accounting standards board made a difference?"; *Financial Accountability and Management*, No.10 (3), pp. 175-193.

Amernic, J. y Maicco, M. (1981): "Improvements in disclosure by Canadian public companies – and empirical assessment", *Cost and Management*, 55 (November-December): 16-20.

Baptista, C.J., Camões, P., Margarida, J., Fernandes, M. (2007): "Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government", *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 24, Iss. 1; pp. 2-15.

Benito, B., Brusca, I., Montesinos, V. (2007): "La armonización de los sistemas de información financiera de los gobiernos: el papel de las IPSASs"; *Revista internacional de ciencias administrativas: revista de administración pública comparada*, Vol. 73, Nº. 2, pp. 327-354.

Burns, J. y Scapens, R.W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management accounting research*, 11, pp 3-25.

Caba, P., C. y López, H., A. M., (2003): "La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSAS de la IFAC"; *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, No. 33, pp. 90-100.

- Chan, J. (2003): "Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards"; *Public Money & Management*, Vol. 23 No. 1, pp. 13-20.
- City population: <http://www.citypopulation.de>, (Consultada el 17 de diciembre de 2008)
- Cooke, T. E. (1989): "Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies", *Accounting and Business Research*, 19, 74, pp. 113-124.
- Dondog, L. (2004): "Implementing International Accounting Standards (IAS) Implementation in Mongolia"; *The Journal of Government Financial Management*, 53, 3, pg. 8-9.
- Doupnik, S. y Taylor, M.E., (1985): "An empirical investigation of the observance of IASC standards in Western Europe", *Management International Review*, 25, pp. 27-33.
- Fischer, M.T. P., Gordon, J. G., y Keating, E. (2004): "Measuring Operations: An Analysis of US Private Colleges and Universities' Financial Statements"; *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No.2, pp. 129.151.
- Hood, C., (1995): "The New Public Management in the 1980's: variations on a theme", *Accounting Organisations and Society*, Vol. 20, No. 2/3, pp. 93-109.
- Hughes, W.J., (2007): "Transitioning from current basis to full accrual basis of accounting for governments in developing countries", *The Journal of Government Financial Management*. Vol. 56, Iss. 3; pp. 20-27.
- Ingram, R.W. (1986): "Tests of the fund accounting model for local governments"; *Contemporary Accounting Research*, 3 (1), 200-221.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2000c): PSC Study 11 "Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices", mayo.
- International Federation Of Accountants (IFAC), (2001): IPSAS 1, "Presentación de los estados financieros".
- IPSAS 3 (2001): "Resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo, errores fundamentales y cambios en las políticas contables".
 - IPSAS 5 (2001): "Costos por intereses".
 - IPSAS 12 (2002): "Inventarios".

- IPSAS 14 (2003): "Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros".
 - IPSAS 17 (2003): "Propiedad, planta y equipo".
 - IPSAS 19 (2004): "Provisiones, Pasivos y Activos contingentes".
 - IFAC (2005): "Manual de la junta de normas contables internacionales para el sector público de pronunciamientos", New York (17 de octubre).
- Laswada, F., Fisherb, R. y Oyelerec, P. (2005): "Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24, Iss. 2, pp. 101-121.
- Lye, J., Perera, H. y Rahman, A. (2005): "The evolution of Accruals-Based Crown government financial statements in New Zealand", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (6), pp.784-815.
- Mayston, D. (1993): "Principals, agents and the economics of accountability in the new public sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, Iss. 3, pp. 68-96.
- Olson, O., Guthrie, J., y Humphrey, C. (Eds). (1998): Global warning- Debating international developments in new public financial management, Bergen: Norway: Cappelen Akademisk Forlag.
- Pallot, J. (1992): "Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting"; *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 1, pp. 38-59.
- Pina, Vicente; Torres Lourdes (1996): An international comparison of governmental annual accounts. *Research in Governmental and Non-profit Accounting (RIGNA)*, Vol.9 pp. 123-146
- Pina V. y Torres, L., (2002): "Accounting developments of Spanish local governments: an international comparison"; *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14, 4, pp. 619-652.
- Pina V. y Torres, L., (2003): "Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View"; *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20 (4), pp. 334-350.

- Pina, V., Torres, L. y Yetano, A. (2009): "Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches"; *European Accounting Review*, forthcoming, Vol. 19, No. 4.
- Pollit, C. (2001): "Clarifying convergence: Striking similarities and durable differences in public management reform"; *Public Management Review*, Vol. 3, Iss. 4, pp. 471-492.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), (2007): "Informe sobre Desarrollo Humano 2007-2008", New York.
- Ruland, W., Shon, J. y Zhou, P., (2007): "Effective controls for research in international accounting"; *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 96–116.
- Sanderson, I. y Van, F. S, (2008): "Public Sector Accounting Standards: Strengthening accountability and improving governance", Vol. 40, Iss. 5; pg. 22-25.
- Scapens, R. (1994) Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices, *Management Accounting Research*, 5, pp.301-21.
- Torres, L., (2004): "Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems"; *Public Administration & Development*, 24, 5, pp. 447-456.
- Transparency International (TI), (2007): "Informe sobre el Barómetro Global de la Corrupción de Transparency International 2007", Alemania.
- Ugalde, LC, (2002): "La Rendición de Cuentas en los Gobiernos Estatales y Municipales"; Serie: Cultura de La Rendición de Cuentas 4, ISBN-968-5500-05-3. Cámara de Diputados, LVIII Legislatura, Auditoría Superior de la Federación, México, pp. 1-48.
- United Nations (UN), (2008): "Un e government survey 2008, from e government to connected governance", New York.
- Van Der Hoek, P. (2005): "From cash to accrual budgeting and accounting in the Public sector: the Dutch experience"; *Public Budgeting & Finance* 25 (1), pp. 32-45.
- World Bank: (2007): *Worldwide Governance Indicators: 1996-2007*. Disponible en <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>.

