ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Gaiola, António José F.; Mariaca, Rene

Working Paper

La contabilidad pública en Bolivia, España y Portugal: Una descripción comparada

Documento de Trabajo, No. [07/03]

Provided in Cooperation with:
Instituto de Investigaciones Socio-Económicas (IISEC), Universidad Católica Boliviana

Suggested Citation: Gaiola, António José F.; Mariaca, Rene (2003) : La contabilidad pública en Bolivia, España y Portugal: Una descripción comparada, Documento de Trabajo, No. [07/03], Universidad Católica Boliviana, Instituto de Investigaciones Socio-Económicas (IISEC), La Paz

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/72823

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Instituto de Investigaciones Socio Económicas

Documento de Trabajo No. 08/05
Julio 2005

La Contabilidad Pública en Bolivia, España y Portugal: Una Descripción Comparada

por:
Antonio José F. Gaiola
René Mariaca

La Contabilidad Pública en Bolivia, España y Portugal:
Una Descripción Comparada

António José F.
Gaiola Escola Superior de Gesmo de Idanha-a-Nova
Instituto Politécnico de Castelo Branco Portugal
E-mail: galiola@mail.esg.ipcb.pt

Rene Mariaca
Instituto de Investigaciones Socio-Económicas
Universidad Católica Boliviana San Pablo La Paz,
Bolivia
E-mail: renemariaca@yahoo.com

Resumen:

La necesidad de modernizar la administración financiera de los estados justifica el hecho de que la contabilidad pública de estar en una permanente transformación. En Portugal la reforma de la contabilidad pública se inicio en 1989, aunque no existen muchos organismos e instituciones que hayan implementado la transición al nuevo régimen. El proceso de transformación en España se asienta en la Ley General Presupuestaria de 1977 (actualizada en 1988) y en el Plan General de la Contabilidad Pública de 1994, que recogió la experiencia acumulada del plan anterior y de los Principios Contables Públicos.
Ya en el caso Boliviano durante los últimos 20 años de democracia continua, se inicia un periodo en el cual se expone interés por la responsabilidad en la gestión publica repercutiendo en sistematización del contabilidad estando en los años 2002 y 2003 en proceso el empleo de herramientas informáticas que colaboran a la estandarización de la contabilidad.

El objetivo de este trabajo es exponer la evolución en el tiempo de los regímenes financiero y de la contabilidad publica en Bolivia, España y Portugal, asimismo comprender la estructura del sector público y su contabilidad para plantear una posible evolución ante las necesidades de información y su futuro.

Índice de Siglas y Abreviaturas

AC	-	Administración Central
AP	-	Administración Pública
CANOA	-	Contabilidad Analítica Normalizada en Organismos Autónomos
CGE	-	Cuenta General del Estado
CIBE	-	Catastro y Inventario de los Bienes del Estado
CRP	-	Constitución de la República Portuguesa
DGO	-	Dirección General del Presupuesto
IGAE	-	Intervención General de la Administración del Estado
LGP	-	Ley General Presupuestaria
PCGA	-	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PE	-	Presupuesto del Estado
PIDDAC	-	Plan de Inversiones Gastos de Desarrollo de la Administración Central
PGC	-	Plan General de Contabilidad
PGCP	-	Plan General de la Contabilidad Pública
PGE	-	Presupuestos Generales del Estado
POA	-	Plan Operativo Anual
POCAL	-	Plan Oficial de la Contabilidad de las Autarquías Locales
POCP	-	Plan Oficial de la Contabilidad Pública
RAFE	-	Régimen de Administración Financiera del Estado
SAFCO	-	Sistema Integrado de Administración y Control Gubernamentales
SICAI	-	Sistema de Información Contable para la Administración Local
SICAL	-	Sistema de Información Contable de la Administración Institucional
SICOP	-	Sistema de Información Contable Presupuestario
SICOSS	-	Sistema de la Seguridad Social
SIGMA	-	Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa
SIGO	-	Sistema de Información para la Gestión Orcamental (Presupuestaria)
ZIF	-	Sistema Integrado de Información Financiera
TGN	-	Tesoro General de la Nación
TRLGP	-	Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria
UE	-	Unión Europea

Introducción

La necesidad de modernización administrativa y financiera de los Estados constituye el marco que justifica el hecho de que la contabilidad pública este en permanente transformación y -.....- evolución aunque muchas veces, algo adormecida.

En los últimos 30 años han sido creadas varias organizaciones de contabilidad pública a nivel mundial que desarrollan su actividad en la normalización y armonización de los estados económico-financieros de los Estados. A pesar de ello, todavía se estudian los principios contables que sean la base correcta para la normalización de la contabilidad, que sigue sin poseer respuesta para todas las cuestiones que se plantean a las distintas entidades y organismos públicos.

La reforma de la contabilidad pública y de la administración financiera del Estado en Portugal se ha puesto en marcha en 1989, aunque hasta el momento no hay muchos organismos e instituciones públicas que hubieran implementado la transición de régimen.

El proceso de reforma en España tiene su marco en la Ley General Presupuestaria del 1977, recogida en el Texto Refundido del 1988 y en el Plan General de la Contabilidad Pública de 1994, recogiendo una experiencia acumulada del anterior plan y de los Principios Contables Públicos, contando con una experiencia acumulada en la utilización de la contabilidad patrimonial bastante significativa, cuando es comparada con Portugal.

El objetivo de este trabajo es presentar la evolución, a lo largo del tiempo, del Régimen Financiero y de la Contabilidad Pública en Portugal, Bolivia y España, y así:

- . comprender la estructura del Sector Público y de la contabilidad pública;
- . desarrollar la evolución reciente de la administración financiera del Estado y de la contabilidad pública ante las necesidades de información planteadas;
- . comprender y caracterizar la estructura de los sistemas de información contable;
- . y visual izar el desarrollo futuro de la contabilidad pública en los tres países.

1. La estructura y contabilidad del Sector Público

El sector público, según Torres Pradas y Pina Martinez (1996, p. 7), se puede clasificar desde varios aspectos: de los objetivos, de la actividad desarrollada y de las fuentes financieras.

De acuerdo con la naturaleza y la actividad desarrollada se distinguen:

- sector público productivo que se compone por organizaciones de tipo comercial, industrial, financiero u otro, siendo posible evaluar su eficiencia interna a partir del resultado contable;
- sector público no productivo que se compone por los entes públicos cuyo fin es la prestación de servicios de forma gratuita o semigratuita, o la distribución de la renta.

  La eficiencia de los servicios prestados, la economía y eficiencia en la administración de los recursos y la eficacia en el cumplimiento de los objetivos se evalúan a partir de la satisfacción de las necesidades colectivas, además del cumplimiento de la legalidad en la realización de los gastos.

El documento No. 1 de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) observa las siguientes características del entorno jurídico-económico de las administraciones públicas:[1]

- servicio público: prestación de servicios a la colectividad, sin animo de lucro;

[1] Según el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas y el Govemamental Accounting Standards Board.

- redistribución de la renta y riqueza nacional;
- financiación: los recursos proceden de pagos exigidos sin contraprestación;
- régimen de presupuesto y de contabilidad pública;
- . régimen de control de legalidad, financiero y de economía, eficiencia y eficacia.

Tradicionalmente, la contabilidad del sector público se define como una técnica de registro contable, de organización, de control presupuestario y de los actos administrativos y de determinación de las responsabilidades de los agentes políticos, de acuerdo con reglas políticas y jurídicas de gestión financiera, que se compone por un conjunto de normas y preceptos legales que regulan la aprobación, realización y registro de ingresos y gastos.

Hasta el inicio de los procesos de reforma y salvo algunas excepciones de naturaleza sectorial, la contabilidad pública venia presentando algunas insuficiencias y limitaciones cuya resolución estudiamos en los apartados posteriores:

- . no preveía la presentación de demostraciones económico-financieras;
- . no relevaba las relaciones con terceros ni la situación patrimonial del Estado;
- . no posibilitaba información sobre el origen e aplicación de fondos ni de sus fuentes de financiación;
- . no permitía el apuramiento de los resultados según las actividades desarrolladas por no haber un registro de las perdidas y ganancias.

1.1 El Sector Público y la contabilidad pública en Portugal

Según Sousa Franco (1992, p. 143) el Sector Público constituye el conjunto de actividades económicas desarrolladas por las entidades públicas, competiendo al Estado asegurar la plena utilización de sus fuerzas productivas velando por la economía, eficiencia e eficacia del sector público.

En Portugal, el sector público presenta la siguiente estructura:

El Presupuesto del Estado (PE) es una previsión de los gastos a realizar y de los procesos para los cubrir para la Administración Pública que se estructura según la clasificación económica, orgánica[5] y funcional, por actividades (presupuesto de funcionamiento) y por programas (presupuesto de inversiones - PIDDAC).

---

2 Administración directa del Estado que sujeta al régimen presupuestario por vía de los Ministerios.

3 No debe confundirse con el Sector Publico Administrativo - este no incluye las funciones políticas, legislativa y judicial del Estado (Sousa Franco 1992: p. 144).

4 Las Regiones Administrativas a pesar de previstas en la Constitución aun están creadas.

5 Constituye "el esqueleto del presupuesto; su objetivo es el agrupamiento de los gastos según W1 criterio de organización y de gestión teniendo en cuenta los centros de responsabilidad" (MAl 1983, p. 163).

La Ley No. 6/91, de 20 de Febrero, de Encuadramiento del Presupuesto del Estado define:

- sus principios y normas de elaboración, aprobación, ejecución y fiscalización;
- la completa presupuestación de los gastos públicos a través de la presentación de un plan global de la gestión financiera del Estado;
- las reglas relativas a la Cuenta General del Estado (CGE) cuya estructura coincide con el PE;
- la responsabilidad por la ejecución y control del presupuesto a través de la observación de ratios e indicadores.

La elaboración del presupuesto se inicia con la evaluación de ingresos y gastos presentada por cada servicio y organismo al respectivo Ministerio, que a su vez presenta un proyecto de presupuesto a su delegación de la Dirección General del Presupuesto[6] (DGO). Los demás servicios públicos elaboran y aprueban su propio presupuesto, ratificado posteriormente por los ministerios de la tutela.

Independientemente del grado de autonomía de los servicios, la utilización de dotaciones presupuestarias y el funcionamiento de la Administración Pública (AP) obedece a las normas de contabilidad pública. En la Administración Regional[7] y Central, en general, se utiliza un sistema contable unigráfico; en los organismos autónomos, sin perjuicio de la contabilidad presupuestaria, se adoptan planes contables de acuerdo con la naturaleza de la actividad desarrollada.

La Administración Local[8] (autarquías locales) poseen patrimonio e finanzas propias, siendo reglamentadas por la Ley No. 42/98, de 6 de Agosto, de las Finanzas Locales. Las empresas municipales e intermunicipales poseen un régimen contable específico adaptado del Plan Oficial de Contabilidad (POC)[9] suministrando la gestión con información de naturaleza económico-financiera y permite un adecuado control presupuestario.

La Seguridad Social posee un régimen propio e independiente, regulado por la Ley No. 17/2000, de 8 de Agosto, de Bases del Sistema de Solidariedad y Seguridad Social. La estructura orgánica del sistema, a semejanza de la Administración Central (AC), comprende servicios integrados en la administración directa del Estado e instituciones de Seguridad Social integradas en su administración indirecta.

El Sector Empresarial del Estado se constituye por las empresas de naturaleza comercial, industrial o financiera "cuya orientación, control, tutela y supervisión dependen del Gobierno y de la Administración Central del Estado" (Sousa Franco 1992, p. 182). Su régimen contable se basa en el POC u otro plan de contabilidad especifico.

1.2 El Sector Público y la contabilidad pública en España.

En los términos de la Ley No. 11/1977, General Presupuestaria (LGP), de 4 de Enero se refiere la siguiente estructura del sector público:

- Administraciones Publicas: Administración del Estado, Comunidades Autónomas e Entidades Locales;

---

6 Es el órgano del Ministerio de Finanzas responsable por la contabilidad del Sector Público que superintende a la ejecución presupuestaria.

7 Sus principales poderes son administrar y disponer de su patrimonio, ejercer poder tributario propio y aprobar el plan de desarrollo económico e social, el presupuesto y las cuentas de la región (Art. 227° CRP Constitución de la República Portuguesa).

8 Son personas colectivas dotadas de órganos representativos, que visan la prosecución de los intereses propios de las populaciones respectivas (Art. 2350 CRP).

9 El Plan de Contabilidad de los Servicios Municipales y Federaciones de Municipios, aprobado por el Decreto-Ley No. 226/93, de 22 de Junio.

- Organismos Autónomos del Estado: organismos autónomos de carácter administrativo, comercial, industrial, financiero u otros análogos;
- Instituciones Financieras Públicas;
- Sociedades estatales: sociedades mercantiles donde el Estado u los Organismos Autónomos poseen una participación mayoritaria en el capital y/o el control directivo;
- Entidades de derecho público con personalidad jurídica;
- Seguridad Social y sus entidades.

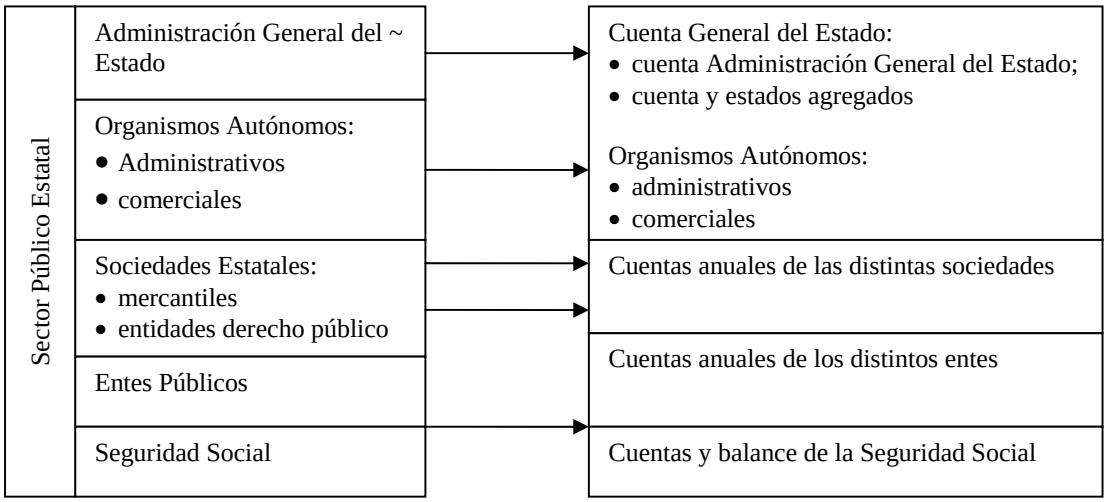
El documento No. 1 de IGAE[10] indica que las entidades públicas están sometidas a un régimen de presupuesto, su gestión esta sujeta a controles de carácter financiero, de eficacia y de legalidad, debiendo rendir las cuentas al Tribunal de Cuentas. Para Torres Pradas y Pina Martinez (1996, p. 20) "el presupuesto es la expresión formal de la política pública, de los objetivos y prioridades de las entidades, así como un instrumento de control de la legalidad".

Los Presupuestos Generales del Estado (PGE) integran:

- el presupuesto del Estado y de los organismos autónomos;
- el presupuesto de la Seguridad Social;
- los presupuestos de las sociedades estatales;
- los presupuestos del resto de entes del sector público.

En cuanto a la ejecución del presupuesto, el documento No. 1 de la IGAE refiere que debe ser objeto de una supervisión que garantice que la gestión se adecua a las disposiciones legales aplicables, que se compruebe el seguimiento de las directrices marcadas y que permita evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos así como, el coste y rendimiento de los servicios, mediante controles de carácter financiero, de eficacia y de legalidad.
La anterior estructura de la CGE, en términos gráficos, podría representarse como sigue:

Figura No. 1- Cuenta del Sector Público Estatal



Fuente: Amunátegui Rodríguez (2000, p. I S8)

Todavía, esta estructura venia presentando un conjunto de limitaciones:

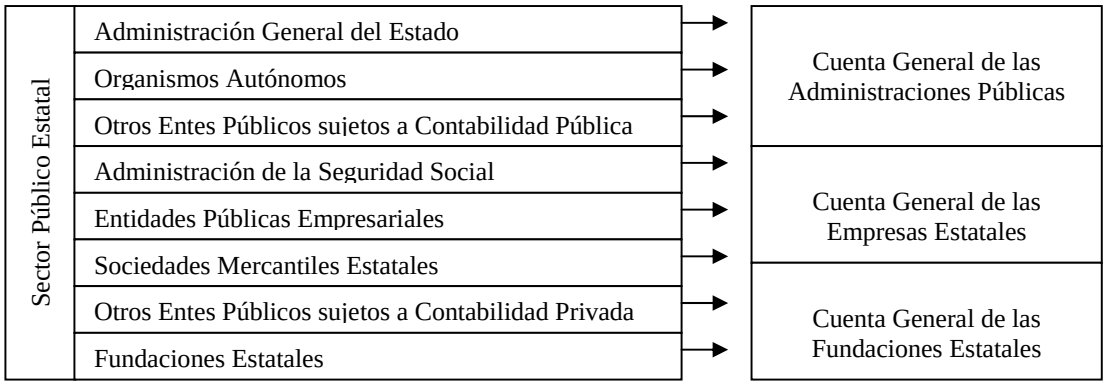
[10] La IGAE depende del Ministerio de Hacienda y posee funciones de regulación de la contabilidad pública, siéndole cometida, en el ámbito de la LGP ,la tarea de modernización contable de los servicios públicos.

- no abarcaba todos las entidades del sector público estatal, apenas las relacionadas con la actividad económico-financiera del Estado y los organismos autónomos;
- estaba formada por una multiplicidad de cuentas;
- presentaba un estado agregado relativo a organismos administrativos y otro relativo a organismos autónomos de naturaleza comercial, industrial, financiero u otros.

En el 1998 se han producido algunas modificaciones en la LGP introduciendo una nueva estructura para la Cuenta General del Estado, que pasaba a formarse por tres documentos mediante agregación de tres subsectores que, desde un punto de vista contable aplican distintos planes de contabilidad.

En este ámbito, compete al ministro de Hacienda, a propuesta de la IGAE determinar el contenido, estructura, normas de elaboración y criterios de agregación o consolidación de la Cuenta.

Figura No. 2- Nueva Cuenta del Sector Público Estatal



Fuente: Amunátegui Rodríguez (2000: 159)

1.3 El Sector Público y la contabilidad pública en Bolivia.

Según Maldonado y Roman (1981) la Contabilidad Pública también puede ser conocida como Contabilidad del Patrimonio Público, o Contabilidad de la Hacienda Pública, en tal sentido su objetivo es contabilizar la administración económica del fisco.

En el caso boliviano los impuestos nacionales vienen a conformar parte del Tesoro General de la Nación (TGN), cuya presupuestación anual es aprobada por el parlamento mediante Ley Financial o Presupuesto General de la Nación, pudiendo sufrir modificaciones durante la gestión, por medio de una nueva ley modificatoria.

En Bolivia, hacia 1928 la contabilidad pública aplicaba el sistema Kemerer mediante el cual cada institución debía presentar balance y estado de resultados ante el Tribunal Cuentas, ubicado en la capital del país, para su respectiva revisión y aprobación. Posteriormente en la década de los 30 se instituye la Contraloría General de la Republica que aplicaría "un sistema de contabilidad dual consistente en el registro de operaciones manteniendo saldos constantes por cuentas, capítulos, ítems y el movimiento ordinario de ingresos y gastos.

Posteriormente la conformación de la contaduría general del estado implicaría que una dependencia del estado asumiría esta función especializándose en la misma. Desde el punto de vista administrativo cambiaria varias de veces de dependencia; es así que durante algunos años dependerá de la Contraloría General del Estado, luego pasaría a ser parte del

Ministerio de Hacienda, para retomar a la Contraloría; actualmente con rango de viceministerio pertenece al Ministerio de Hacienda.

Figura No 3 Sector Público e Impuestos en Bolivia

Sector Público Adm. Poder ejecutivo Adm. Poder legislativo Adm. Poder judicial Adm. Poder electoral (cada uno recibe recursos TGN conforme presupuesto)	Administración del gobierno central	Prefecturas departamentales	Impuestos nacionales
	Universidades Públicas, Fuerzas Armadas		Impuestos nacionales
	Administración municipal local	Municipalidades	Impuestos locales Impuestos nacionales (Ley Participación popular)
	Seguridad Social	Aportes privados	Aporte laboral - aporte patronal
	Empresas Públicas y mixtas		Recursos propios

2. Necesidades de información en el proceso evolutivo de la Administración Financiera del Estado y de la Contabilidad Pública

Los periodos de dictadura política vividos en Portugal y España, y la poca estabilidad política bajo regimenes dictatoriales en el caso de Bolivia, tuvieron como consecuencia la manutención de concepciones tradicionales en el Sector Público y, en particular, en la contabilidad pública por largo plazo, limitando la posibilidad de la construcción de Estados modernos y abiertos.

En la secuencia de los cambios políticos ocurridos, los procesos de reforma administrativa y las concepciones de gestión se iban a tornar el motor de respuesta a las insuficiencias en la satisfacción de las necesidades de información y al desarrollo de nuevas herramientas de apoyo a la gestión (contables, técnicas, soporte informático, etc) previniendo la adopción de sistemas de información para el sector público.

2.1 La situación en Portugal

En la década de los 80 el Estado definió un conjunto de metas respecto a la modernización administrativa: mejoría cualitativa y cuantitativa de la calidad en los servicios prestados y la adopción de métodos de administración privados en la Administración Pública, operándose un cambio de una cultura administrativa para una cultura de gestión.

En este contexto, la gestión pública debería asegurar la economía, eficiencia y eficacia en la realización de los gastos, a través de la elaboración de planes e informes de actividad, determinando objetivos y metas a alcanzar, recursos a utilizar y programas a realizar; y de informes anuales sobre la gestión realizada, con indicación de los objetivos alcanzados, recursos utilizados y respectivos indicadores de evaluación de resultados. Esta reforma en la administración es indisociable de una reforma estructural en el Régimen de

Administración Financiera del Estado (RAFE), que tuvo como objetivos el aumento de la racionalidad económica, financiera, de tesorería y de decisión y la descentralización.

La reforma se inició en el 1989 con la revisión de la Constitución, respecto a la estructura del PE e a sus principios y métodos de gestión; tuvo seguimiento con la Ley No. 6/91, la Ley No. 8/90, de 20 de Febrero, de Bases de la Contabilidad Pública y en el nuevo RAFE que la desarrolla (Decreto Ley No. 155/92, de 28 de Julio), que vinieron a definir y desarrollar los principios y normas a que debe obedecer toda la Administración Central respecto a su régimen financiero, control presupuestario y contabilización de ingresos y gastos, finalizando la arquitectura legislativa de la reforma presupuestaria y de la contabilidad pública.

La reforma administrativa y financiera del Estado se basa en:

- el régimen financiero de la AP pasa a tener solo dos configuraciones;
- la ejecución presupuestaria y la contabilización de gastos se realiza en los servicios;
- el nuevo sistema de pagos a través del Tesoro, a partir de la requisición de créditos por los servicios (la realización y pago de gastos no necesita autorización previa);
- la automatización de procedimientos facilitando la integración de la información.

Los regímenes financieros de los servicios y organismos de la AP son: el régimen general de autonomía administrativa,[11] cuya organización debe respectar el principio de la uniformidad, asegurando una permanente visión de conjunto de la AP y del régimen excepcional de autonomía administrativa y financiera (atribuido por Ley o Decreto Ley) que aun confiere personalidad jurídica y patrimonio propio a las entidades que, no teniendo naturaleza ni forma de empresa pública, este sea el régimen más adecuado a su gestión. El sistema contable previsto en el régimen general es el sistema unigráfico basado en una contabilidad de compromisos, una contabilidad de caja y una contabilidad analítica. En el régimen excepcional, el sistema contable asienta en la partida doble; su régimen de gestión patrimonial y financiera aun define la composición del patrimonio, los ingresos destinados a financiar la actividad desarrollada, los instrumentos de gestión provisional y los documentos de prestación de cuentas.

Las acciones necesarias a la consagración del nuevo RAFE en el dominio operativo se iniciaron con la definición de los sistemas de relevación contable y de soporte informático, adecuados a las necesidades de información. Hasta el momento, no existía un tratamiento contable normalizado para los servicios y organismos públicos tornándose urgente la creación de un plan de contabilidad, que posibilitase la comparabilidad de la información y la integración y consolidación de cuentas del Estado.

Las necesidades de información conducirán a que en algunos organismos públicos prevalezca la contabilidad patrimonial y analítica e desacuerdo con la contabilidad pública;

por otro lado, han sido publicados algunos planes sectoriales adaptados del POC que, a pesar de constituir contribuciones valiosas, presentan importantes limitaciones.[12]

En Portugal el nuevo sistema contable se consubstanció en el Plan Oficial de la Contabilidad Pública (POCP) - Decreto-Ley No. 232/97, de 3 de Septiembre, que a pesar de estar aprobado y en vigor no tiene eficacia legal: las normas necesarias para su aplicación, incluyendo formas simplificadas, normas de aplicación transitoria y respectivo elaboración

---

[11] Competencia de sus dirigentes para autorizar la realización de gastos y respectivo pago y practicar actos administrativos definitivos y ejecutorios.

[12] La ausencia de normas generales de adaptación dificulta la automatización de operaciones de consolidación y la inexistencia de cuentas específicas para la realización del control presupuestario, ni reglas que permitiesen una gestión presupuestaria integrada.

de planes sectoriales necesarios y plazos para adaptación de los planes sectoriales existentes, todavía están desarrollados de modo insuficiente.

El nuevo sistema contable de las autarquías locales se basa en el POCP con las necesarias adaptaciones, concretizándose en el Plan Oficial de la Contabilidad de las Autarquías Locales[13] (POCAL) que, a pesar de encontrarse en vigor, todavía no esta implementado. La prorrogación del periodo transitorio posibilita la opción por la utilización del POCAL del régimen anterior hasta el 1 de Enero del 2002; la práctica revela que, por motivos varios, el régimen anterior es el que sigue siendo aplicado por la generalidad de las autarquías.

En los organismos de la administración central la reforma tuvo como instrumento básico de soporte un conjunto de aplicaciones informáticas integradas, el Sistema de Información para la Gestión Presupuestaria (SIGO), cuyos aspectos de base se asientan en 4 vertientes:

- gestión económica, que consiste en relevar las actividades y programas en términos de coste y gastos efectuados y de objetivos a atingir;
- gestión financiera, asiente en el control presupuestario de ingresos y gastos;
- gestión de los recursos humanos;
- gestión patrimonial, a través de la normalización de procedimientos y de la gestión de los bienes activos y pasivos.

Con la finalidad de permitir la gestión económico-financiera y social de toda la administración pública, el SIGO se decompone en tres grupos de aplicaciones integrables y articulables entre si: el Sistema de Información Contable, el Sistema de Gestión de Recursos Humanos y el Sistema de Gestión del Patrimonio.

2.2 La situación en España

El desarrollo normativo de la contabilidad pública en España, según Montesinos Julve y Vela Bargués (1993, p. 14) ha pasado 3 etapas:

- etapa de la contabilidad administrativa (1812 - 1977);
- etapa de implementación de la partida doble (1977 - 1991);
- etapa del desarrollo y consolidación de los sistemas de información para la gestión pública (después del 1991).

A partir de los años 70, como consecuencia de los cambios políticos ocurridos, se produjeron movimientos de reforma en toda la sociedad y en particular, en la Hacienda Pública. Hasta el momento la contabilidad pública, orientada esencialmente al registro de las operaciones presupuestarias y a la medición del resultado presupuestario, no había evolucionado en términos teóricos y normativos cuando es comparada con la contabilidad privada.

Entre las reformas se cuenta con la ley reguladora del marco presupuestario y financiero de la contabilidad pública, la Ley No. 11/1977, General Presupuestaria[14] (LGP) que afectó tanto a los fines de la contabilidad como a los procesos contables, abriendo camino a la normalización y armonización contable pública.

De acuerdo con el documento No. 1 de la IGAE, la contabilidad pública en el sentido de la LGP se iba tomar "una contabilidad orientada al seguimiento de la ejecución del

---

[13] Aprobado por el Decreto-Ley No. 54-A/99, de 22 de Febrero.
[14] Ha sido revisada en el 1988 siendo publicado su Texto Refundido (TRLGP).

presupuesto y al servicio del control que se transmuta en un sistema de información que incluye los aspectos económicos, financieros y patrimoniales de la actividad de los entes públicos", definiendo el entorno jurídico-económico y objetivos de la contabilidad pública, sus sujetos, características jurídicas y naturaleza económica, e identificando los destinatarios y las características y requisitos de la información contable.

La reforma ha puesto su énfasis: en la modernización de la técnica contable, a través de la partida doble, asiente en el Plan General de la Contabilidad Pública (PGCP); en la implementación de una infraestructura contable integrada, a través del Sistema de Información Contable Presupuestario[15] (SICOP) en la administración central y reestructuración de la función de Ordenación de Pagos del Estado (Real Decreto No. 324/86, del 10 de Febrero); e en el desarrollo operativo a través de las Instrucciones de Contabilidad.
El PGCP ha sido el primer paso en el sentido de la normalización contable del sector público, asumiéndose como el pilar básico del sistema contable que, con las adaptaciones introducidas por las Instrucciones de Contabilidad, se tomó de aplicación a todas las administraciones públicas a partir del 1987.

El SICOP es un conjunto heterogéneo de medios informáticos, modelos conceptuales de relaciones y normas administrativas reguladoras de los procedimientos contables y de funcionamiento de las oficinas gestoras y contables.

Para Montesinos Julve y Vela Bargués (1993, p. 14) en esta fase se asumieron aproximaciones conceptuales muy rigurosas: se elaboró un marco teórico que contiene los principios que constituyen el punto de partida conceptual en que se debe apoyar cualquier desarrollo en los instrumentos existentes, dando soporte al proceso deductivo seguido en la elaboración de los principios y normas de contabilidad pública.

El proceso de reforma culminó con el PGCP del 1994 que pretendió normalizar la contabilidad de toda la administración pública y homogeneizar los contenidos y modelos de presentación de cuentas con el sector privado, no necesitando de adaptaciones sectoriales de relevancia. Cuanto al SICOP, las limitaciones detectadas a lo largo del tiempo de su aplicación originó el desarrollo del SICOP2 incorpora ya los contenidos del nuevo PGCP; su implementación implicó el desarrollo normativo, sustituyéndose las Instrucciones de Contabilidad por una solo Instrucción para toda la Administración General del Estado, de modo que toda la información contable sea normalizada y así tratada de forma centralizada.
Aún se ha atribuido a la IGAE el establecimiento de un sistema de contabilidad analítica, complementado con la obligatoriedad de los gestores de facilitar información sobre el grado de cumplimiento de los objetivos (Folgado Blanco: 2000, p. 79). El proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada en Organismos Autónomos) se ha inserido en un proceso de actualización y mejora continua de los procedimientos contables y de adaptación a las nuevas realidades organizativas, estando debidamente coordinado con el SICAI2. Sus objetivos básicos son (IGAE: 1995, p. 114):

- rendir la información económica y financiera necesaria y lograr un efectivo control de gestión como instrumentos básicos en la toma de decisiones;
- facilitar la elaboración del presupuesto y revelar las desviaciones producidas con relación al presupuesto ejecutado, permitiendo el control de eficiencia e eficacia;
- determinar el coste de las actividades de modo a establecer las tasas y precios públicos;

[15] Materializado en el Sistema de Información Contable de la Administración Institucional (SICAI) para organismos autónomos, en el Sistema de Seguridad Social (SICOSS) e en la Administración Local (SICAL).

- elaborar los y informes sobre el grado de cumplimiento de los objetivos.

Hasta el inicio de la reforma contable de la Administración Local se venia utilizando el modelo contable tradicional de la Administración General; la reforma se inició con la Ley No. 7/1985, de 2 de Abril, reguladora de la Bases del Régimen Local y culmina con la Ley No. 39/1988, de 28 de Diciembre, Reguladora de Haciendas Locales, que estableció un nuevo sistema financiero e un nuevo régimen presupuestario y contable.

La IGAE aprobó la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (1990) e un régimen simplificado para las autarquías con menos de 5.000 habitantes. La referida instrucción ha sido desarrollada según los siguientes criterios básicos:

- normalización del sector público local con las restantes administraciones públicas (excepto Comunidades Autónomas) respecto a técnicas y procedimientos (PGCP);
- concepción de la contabilidad como un sistema de información e utilización de un suporte informático como instrumento imprescindible para la toma de decisiones.

Cuanto a las Comunidades Autónomas,[16] la principal característica de su contabilidad es que sus normas contables no son comunes ni son reguladas por la IGAE, al contrario de las administraciones locales. Cada Comunidad viene siguiendo su propia norma de gestión económico-financiera, aunque este previsto la utilización del PGCP, orientándose por sistemas de información con características semejantes al SICOP-SICAI.

La contabilidad de la Seguridad Social tuvo su plan de contabilidad aprobado en el 1976, revisado por orden ministerial de 1985, al adaptarlo al PGCP del 1983, aunque no haya sido implementado hasta 1991. En el 1992 ha sido revisado y su implementación se ha basado en el SICOSS como hemos referido.

Cuanto a las empresas públicas, teniendo en cuenta que su actividad se orienta a la producción y venta de bienes y servicios en el mercado, su sistema contable asienta en el Plan General de Contabilidad (PGC) vigente para las empresas (Art. 1270 LGP) sin perjuicio de disponer una contabilidad presupuestaria.

2.2 La situación en Bolivia

A partir de 1990 la Dirección de Contabilidad del Estado, que después vendría ser parte del Viceministerio de Presupuesto y Contaduría es la entidad encargada de:

- Diseñar, actualizar y mantener los correspondientes manuales de contabilidad publica.
- Proponer y definir métodos y procedimientos para el registro de transacciones.
- Asesorar el funcionamiento e implementación de las normas y manuales.
- Registrar transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales.
- Centralizar la información contable producida por las instituciones públicas.
- Producir estados contables que rindan información de las situaciones económicas, presupuestarias y financieras de la administración central.

En forma paralela a la contaduría del estado, cada entidad que forma parte de la administración central vendrá a ser un "centro de registro" de forma que se registren los hechos contables en "el lugar donde estos ocurren"; de esta forma se conseguirá información, pertinente a cada unidad, útil para la toma de decisiones en la misma.

Bajo un enfoque sistémico la contabilidad de la administración central debe proveer dos tipos de información que se denominan Legal y Gerencial:

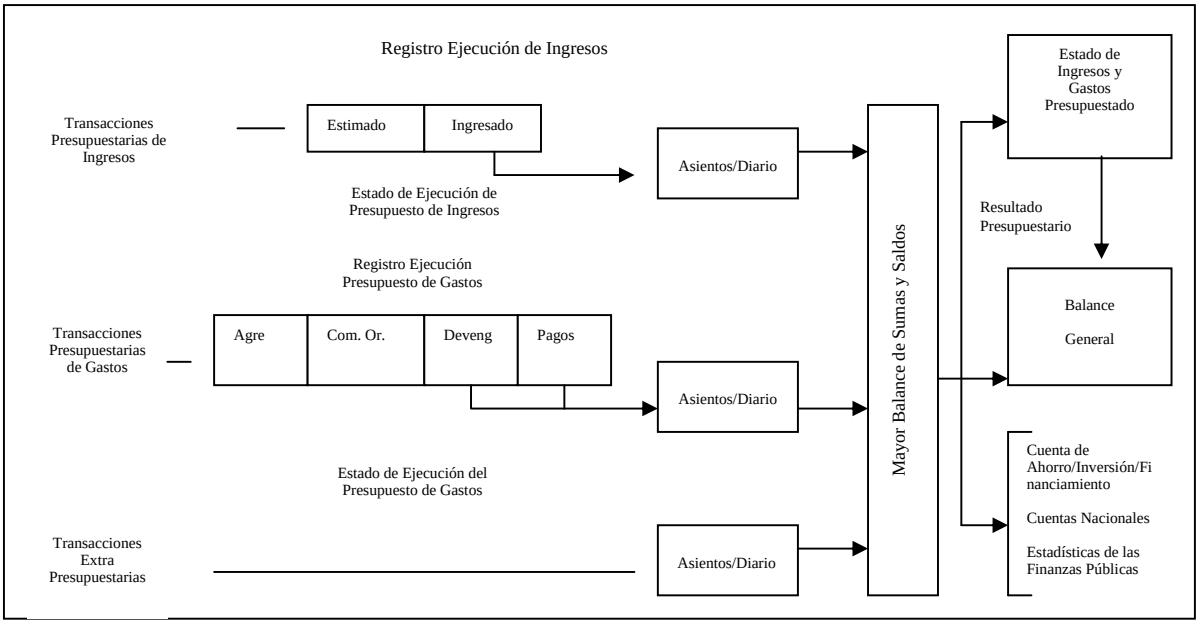
[16] Son entes públicos que han creados a partir de la Constitución Española del 1978.

a) Legal: Estados de ejecución del presupuesto de gastos, Estado de ejecución del presupuesto de ingresos, Estado de ejecución presupuestaria, Balance del tesoro y de la hacienda pública.

b) Gerencial: Auxiliar de cuentas a pagar (deuda flotante), estado de la deuda pública directa (externa/interna), estado de la deuda pública indirecta (externa/interna), auxiliar de movimientos de bienes nacionales, movimientos y estado del tesoro, estado de ejecución de presupuesto de caja.

Según explican Orgaz y Fonseca (1990), desde 1990 se inicia la implantación de un proceso secuencial para la contabilidad de la administración central. De esta forma y como se observa en la Figura 4, las transacciones a nivel presupuestario tanto de ingresos como de gastos se contabilizan bajo una partida simple en los registros presupuestarios, con el propósito de generar estados de ejecución presupuestaria tanto de ingresos como de gastos.

FIGURA 4: Proceso Secuencial de Contabilidad



En cuanto a la información de los recursos ingresados, gastos devengados y pagados se registran mediante partida doble en libros de diario y mayor para ser acumulada en la respectiva base de datos.

La información agregada es parte del SllF (Sistema Integrado de Información Financiera) cuyo objetivo es presentar información estructurada sobre la gestión del sector público dentro de un periodo y tiempo determinados, dando a conocer los resultados operativos, económicos y financieros de las entidades del sector público.

3. Los sistemas contables como suministradores de información

3.1 El Plan Oficial de Contabilidad Pública en Portugal

En el 1995 ha sido creada una estructura de misión con la finalidad de elaborar un plan de contabilidad pública, que debería incluir el plan de cuentas, principales reglas de movimiento, documentos de prestación de cuentas y las adaptaciones a los servicios públicos de naturaleza comercial, industrial, crediticia y de seguridad social.

Los trabajos culminarán con el POCP cuyo principal objetivo es "la creación de condiciones para integración de los diferentes aspectos - contabilidad presupuestaria, patrimonial y analítica - en una contabilidad pública moderna, que constituya un instrumento de apoyo a la gestión de las entidades públicas e a su evaluación,[17] permitiendo aun:

- la toma de decisiones estratégicas en el dominio presupuestario;
- una mejor evaluación de la naturaleza y consecuencias de los gastos públicos;
- apoyar el control de la actividad financiera de la AP;
- una mayor transparencia cuanto a la situación financiera y patrimonial, obtención de ingresos, aplicación de gastos y evaluación de las políticas seguidas;
- verificar el cumplimiento de los compromisos asumidos en el Tratado de la Unión Europea (UE) a través del cálculo de los agregados de la contabilidad nacional.
- El sistema contable introducido por el POCP posee las siguientes características:
- además de aspectos presupuestarios se orienta hacia aspectos patrimoniales, económicos y financieros, posibilitando informes presupuestarios y de gestión;
- registra las transacciones financieras y presupuestarias, utilizando la partida doble;
- la contabilidad presupuestaria y la contabilidad financiera, aunque separadas, están articuladas en un único sistema de información;
- se utiliza la base del acrecimo para registrar las transacciones financieras y una base de caja modificada para el presupuesto.

Teniendo en cuenta que los fines de la gestión abarcan los diversos aspectos del nuevo RAFE (gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial), se reconocen dos bloques informativos distintos (presupuestario y de gestión) que se identifican con los tres sistemas de contabilidad en que el POCP se divide: contabilidad presupuestaria, contabilidad financiera (patrimonial, de tesorería y de gestión) y contabilidad analítica.

El POCP es de aplicación obligatoria a todos los servicios de la administración central, regional y local que no tengan naturaleza, forma y designación de empresa pública, a la seguridad social e organizaciones de derecho privado sin ánimo de lucro financiados mayoritariamente por el PE. El POCP se estructura en los siguientes capítulos:

l. Introducción
2. Consideraciones técnicas
3. Principios contables[18]
4. Criterios de valoración
5. Balance
6. Cuenta del resultado económico-patrimonial
7. Mapas de ejecución presupuestaria

---

[17] Facilitando la consolidación de cuentas a efectos de elaboración de una verdadera Cuenta Nacional; a pesar de este ser el fin último del POCP, el hecho es que no se encuentra prevista ninguna regla en ese sentido.

[18] Su aplicación debe conducir a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la entidad.

8. Anexos a las demostraciones financieras (memoria)
9. Cuadro de cuentas
10. Código de cuentas
11. Notas explicativas

En términos de estructura y organización, el POCP no se aleja del POC; en términos de contenido se observan diferencias a pesar de la preocupación en evitar esas divergencias. Las características del nuevo sistema contable público se resumen de la forma siguiente:

Contabilidad Presupuestaria	Contabilidad Patrimonial	Contabilidad Analítica
• Control presupuestario • Clasificación económica de ingresos y gastos • Mapas presupuestarios	• Balance patrimonial • Cuenta del resultado económico patrimonial por naturaleza • Ingresos y gastos por naturaleza	• Cálculo de ingresos y gastos por productos, servicios, actividades, valencias, etc. • Cuenta del resultado económico-patrimonial por funciones
Sistema Diagráfico	Sistema Diagráfico	A definir (en principio el sistema diagráfico)
Grupo (Clase) 0 y Cuenta 25	Grupos (Clases) 1 a 8	Grupos (Clases) 9

Las cuentas de los grupos 1 a 5 y 8 conducen a la construcción del balance. Los grupos 6 y 7, a través de los cuales se determinan los saldos a transferir para las cuentas del grupo 8, permiten determinar e explicar los resultados del ejercicio e elaborar las respectivas demostraciones. El grupo 0 registra las operaciones contables conducentes a la ejecución del presupuesto hasta el momento en que son creados débitos o créditos con relación a terceros, articulándose con la contabilidad patrimonial a través de las cuentas del grupo 2.

El POCP posee especificidades en el tratamiento contable de las operaciones presupuestarias (con efectos exclusivamente internos) y la contabilización de las operaciones posteriores al reconocimiento de los derechos y obligaciones, con efectos en la esfera patrimonial. Las operaciones sujetas a movimiento contable en el grupo O con relación a los gastos son: aprobación del presupuesto y registro de las dotaciones iniciales de gastos; modificación en las dotaciones; verificación de saldos; compromisos; procesamiento de gastos; y compromisos con efectos en los años siguientes; la fase de pago se contabiliza en los grupos 1 o 2. Cuanto a los ingresos, las operaciones sujetas a registro en el grupo 0 se resumen a la aprobación del presupuesto, registro de previsiones iniciales y de modificaciones presupuestarias; la liquidación e el recibimiento se registran en los grupos 1 o 2.

La implementación de una contabilidad financiera implica la realización previa del inventario y evaluación del patrimonio, todavía realizada de modo insatisfactorio. Las instrucciones e el clasificador general del Catastro y Inventario de los Bienes del Estado (CIBE) se publicaron a través de la Portaría No. 671/2000, del 17 de Abril, quedando sujetos a sus reglas, métodos y criterios de inventario todos los servicios públicos no personalizados, extensiva a los servicios públicos obligados al POCP. Los objetivos del CIBE son:

- sistemacizar los bienes del Estado para conocimiento de la naturaleza, composición y utilización de su patrimonio;
- definir criterios de inventario que soporten el nuevo régimen de contabilidad patrimonial;
- uniformizar los criterios de inventario y contabilización de los bienes, en orden a la
- consolidación para la elaboración de balance del Estado, a integrar en la CGE.

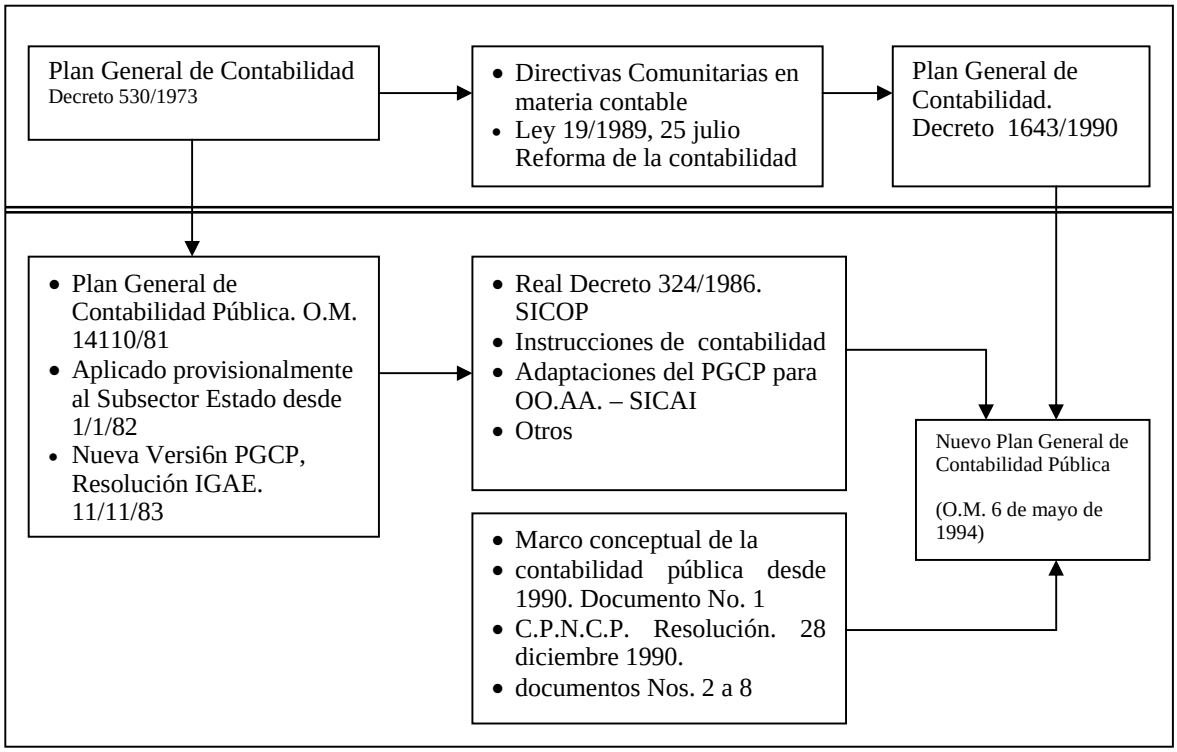
Cuanto a los planes sectoriales referidos en el POCP, además del POCAL se publicó el Plan de Contabilidad para el Sector de Educación y el Plan de Contabilidad para el

Ministerio de la Salud[19] aplicables, respectivamente, a los servicios y organismos de los Ministerios de la Educación y Salud y organismos autónomos tutelados, que comprenden además de los aspectos previstos en el POCP, las normas de consolidación de cuentas y la estructura del informe de gestión.

3.2 El Plan General de Contabilidad Pública en España

La IGAE en el ámbito de sus competencias y reflejando recomendaciones de diversos organismos españoles y internacionales, desarrolló el nuevo PGCP (Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, del 6 de Mayo del 1994), que tuvo los siguientes antecedentes.

Figura No. 5 - Antecedentes del Nuevo PGCP



Fuente: IGAE (1995: 118)

El nuevo PGCP viene como consecuencia de (IGAE: 1995, 116):

- la adhesión de España a la VE que implicó un esfuerzo de armonización jurídica a diversos niveles, en particular en el PGC (que inspiró el PGCP);
- las modificaciones en el PGCP anterior y los conocimientos derivados de su aplicación a las administración estatal y local;
- y el desarrollo, con carácter general, de la teoría de la contabilidad, en particular, en las entidades sin ánimo de lucro.

El PGCP es un plan de aplicación obligatoria a todos los entes pertenecientes al sector público que desarrollan su actividad en un entorno económico-jurídico con características

[19] Portaría nO 794/2000, del 20 de Septiembre y Portaría nO 898/2000, del 28 de Septiembre.

propias,[20] aplicables, directamente o mediante adaptación, al Sector Público Estatal,[21] Sector Público Autonómico;[22] y al Sector Público Local.[23]
Los objetivos del PGCP asientan en (Carvalho et al. 1999, p. 75):

- la modernización de la contabilidad pública de acuerdo con las concepciones vigentes en la disciplina contable;
- la normalización de los datos obtenidos por la contabilidad de los diversos agentes del sector público, posibilitando su comparabilidad y agregación;
- la integración de datos normalizados del sector público en la contabilidad nacional.

A semejanza del POCP, teniendo en cuenta los referidos fines de gestión (gestión presupuestaria, gestión financiera, gestión económica y gestión patrimonial), se reconocen dos bloques informativos distintos: contabilidad de operaciones presupuestarias y contabilidad de operaciones económico-financieras, con relación a 'los tres últimos.
En la introducción se refiere la origen del PGCP, se describe el entorno jurídico-económico de los entes públicos en que sea susceptible su aplicación, destinatarios y requisitos de la información contable y la estructura del plan; en el final se describen las principales diferencias con relación al plan del 1983 e al estado actual relativo a la contabilidad analítica.
La estructura del nuevo PGCP sigue la estructura del PGC para las empresas privadas, con una introducción, los cinco apartados que siguen e un glosario de términos:

l. Principios contables públicos;[24]
2. Cuadro de cuentas;
3. Defmiciones y relaciones contables;
4. Cuentas anuales (nOlmas de elaboración y modelos contables);
5. Normas de valoración.

La parte dos contiene los grupos de cuentas, según una clasificación decimal: las cuentas de los grupos 1 a 5 conducen a la construcción del balance; las cuentas de los grupos 6 y 7, se refieren a la determinación de los resultados del ejercicio; las cuentas del grupo 0 registran las operaciones contables conducentes a la ejecución y control del presupuesto. Cuanto a la contabilidad analítica (anterior grupo 9) se ha quedado libre teniendo en cuenta que debe desarrollarse de acuerdo con las necesidades de información de la entidad.

Así como el POCP posee especificidad es en el tratamiento contable de las operaciones presupuestarias, el PGCP mantiene la distinción entre la contabilización de las operaciones de ejecución y control presupuestario (con efectos exclusivamente internos) y la contabilización de las operaciones posteriores al reconocimiento de los derechos u obligaciones, con efectos en la esfera patrimonial y que reflecten flujos económicos y/o financieros.

Las operaciones de gestión del presupuesto, que informan sobre la distribución de ingresos y gastos y sus modificaciones, tienen las siguientes fases: autorización; compromiso de gasto o disposición; reconocimiento de la obligación; y autorización de pago. Las dos primeras se registran exclusivamente en el grupo 0 por no tener efecto externo. En cuanto a la autorización de pago, el PGCP del 1994 no prevé su registro por no tener cualquier reflejo con terceros. La contabilidad del presupuesto de ingresos consiste en el reconocimiento del

---

[20] Ampliamente referidas en los documentos No. 1 "Principios Contables Públicos" y No. 7 "Información Económica-financiera Pública".
[21] Órganos constitucionales, administración general, organismos autónomos, entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y demás entidades públicas con estatuto especial.
[22] Las anteriores con excepción para los órganos constitucionales, a que no se aplica.
[23] Administración general, es decir, la propia entidad y los organismos autónomos.
[24] Elaborados a partir del documento No. l de IGAE con las nuevas aportaciones que se han producido.

derecho de cobrar y se contabiliza de igual modo en el grupo 4, debido a la relación con terceros. Finalmente, es importante indicar que los gastos con efectos en ejercicios futuros no tienen cualquier reflejo contable excepto en la memoria, al contrarió del POCP que prevé esos registros en el grupo 0.

3.3 El Plan General de Contabilidad Pública en Bolivia.

En Bolivia los cambios y avances en el sector contable del estado desembocaron en la formación de SIIF, que como un sistema de contabilidad integrada resulta de la conjunción de otros tres subsistemas, y es empleado en todas las instituciones en las que el Estado posee al menos un 51 % de capital accionario, por tanto las instituciones capitalizadas no se hallan bajo este régimen.

a) El sistema de Presupuesto: Emplea como principal estado contable al "Estado de Resultados" cuya presupuestación será contrapuesta con su ejecución expresada en términos económicos y temporales, generando por consecuencia la responsabilidad por la gestión pública que bajo la denominada ley SAFCO conduce al análisis de la responsabilidad ejecutiva, administrativa, civil y penal.

   Los documentos contables generados se asemejan a los empleados por la empresa privada conservado un orden similar en empleo de cuentas y su respectivo registro.

b) El sistema de Tesorería: Concentra su actividad en la Administración de Recursos, viniendo a ser los flujos de caja, estados de ejecución. etc. las herramientas contables empleadas. Estas herramientas nuevamente tienden a asemejarse a las empleadas en la empresa privada y permite un control de desenvolvimiento de la gestión hasta el logro de los objetivos propuestos; por tanto permiten un seguimiento continuó que permite realizar correcciones preventivas hacia el logro de presupuestos y objetivos. Se establece que el máximo nivel de endeudamiento que en un periodo administrativo se permite alcanza hasta el 20% de los recursos del periodo.

c) El sistema de Patrimonio: Este sistema concentra su atención en los activos que posee el Estado, por cuanto una herramienta muy empleada es el Balance del periodo, las adquisiciones de bienes y su valuación se rigen por medio normas especiales para la adquisición de bienes y servicios por parte del Estado. Proceso sujeto a la ley SAFCO (1178) con el objetivo de mayor transparencia en la gestión patrimonial.

El SIIF empleado posee un formato digráfico, la información final generado permite conocer el saldo en el Tesoro General de la Nación de forma que se observa el déficit o superávit agregado. Actualmente se sigue una línea de tecnificación en el empleo de herramientas informáticas cuya versión actual denominada SIGMA coordina en red a las diferentes dependencias del Estado generando flujos de información en tiempo real.

Para la elaboración del Presupuesto General del Nación, se recurre a la adición de los diferentes presupuestos de cada entidad, mismo que surgen a partir de la elaboración del POA, plan operativo anual, que establece metas y actividades en un lapso de tiempo. A partir de los POAs y de los resultados logrados en forma histórica se establecen los niveles de eficiencia y eficacia por medio de comparación de los resultados actuales con los históricos.

4. El futuro deseable para la contabilidad pública

A lo largo del texto hemos comentado la estructura del Sector Público en los países estudiados, sus características básicas, sus regímenes (económico, financiero, patrimonial, contable, presupuestario, de control, etc.) y respectivos procesos.

Observamos en ese momento que existen todavía muchas disparidades entre los diversos organismos pertenecientes al sector público, teniendo en cuenta su naturaleza y autonomía, dificultando los procesos de armonización, agregación y consolidación de la información, a efectos de obtención de un verdadero balance y cuenta del resultado económico-patrimonial del Estado, además de los aspectos presupuestarios y de evaluación de la gestión.

La contabilidad pública en estos países, en el sentido dado por las reformas ocurridas: introducción de la partida doble, la descentralización, la utilización de medios informáticos y la implementación de una contabilidad de gestión, pretende la prosecución de tres fines: de gestión, de control y de análisis, y divulgación; donde, el POCPIPGCP/SIGMA constituyen el instrumento del sistema contable, que pretende compatibilizar las necesidades de información internas con las necesidades de las entidades externas (públicas o no).

El documento No. 1 de IGAE señala que los destinatarios de la información contable son un punto de referencia a la hora de decidir que información y para que la necesitan, posibilitando la toma de decisiones más racional, que siempre este disponible en tiempo útil, en oposición a la simple rendición de cuentas; así, la delimitación del marco de la contabilidad pública implica definir los destinatarios y sus necesidades de información.

El documento refiere 5 grupos de usuarios de la información contable (internos o externos, reales o potenciales):

- órganos de representación política;
- órganos de gestión (de la administración pública y de las sociedades y empresas públicas);
- órganos de control externo y de control interno en las diversas acepciones: financiera, de legalidad, de eficiencia, de eficacia, etc.;
- entidades privadas, asociaciones y los ciudadanos en general.

La consideración de unos Principios Generales de Contabilidad Pública comienzan cuando la contabilidad pública deja de estar subordinada exclusivamente al control de legalidad y a la rendición de cuentas y pasa a incluir otros fines de gestión, los cuales requieren la consolidación de unas reglas que contribuyan para dotar la información de una mayor transparencia y credibilidad.

Los sistemas de información contable deberán responder a la necesidad de fiabilidad, comparabilidad y normalización de la información contable teniendo en cuenta la necesidad de los gobiernos, y en particular, de los gestores, de establecer una gestión por objetivos.

La demanda de crecientes niveles de eficiencia en la influencia sobre los recursos públicos implicó la introducción de la presupuestación por objetivos, a través de la cual se atribuyen objetivos de naturaleza política a cada tipo de gasto, lo que implica el conocimiento de los objetivos/actividades que visan la concretización de la misión de los servicios y organismos, las acciones a desarrollar para su consecución y respectivos recursos.

La metodología de implementación de este tipo de presupuestación obliga a los gestores a formular sus propuestas presupuestarias basadas en programaciones plurianuales centrándose en los siguientes vectores:

- definición rigurosa de prioridades teniendo en cuenta la escasez de los recursos;
- identificación clara de las actividades y acciones que concurren para su realización;
- evaluación de la ratio coste/eficacia de modo a se obtener los resultados deseados a través de la mejor racionalización e optimización de los medios;
- mejor eficiencia a través de la responsabilización en el cumplimiento de las acciones establecidas.

Así se demuestra la necesidad de definir sistemas de indicadores, (cuyo desarrollo no corresponde a esta investigación), que permitan conocer y evaluar el resultado y los niveles de eficiencia y eficacia logrados, las variaciones ocurridas y el impacto de los resultados en el tiempo.

Según Folgado Blanco (2000: p. 80) "la evaluación de programas permitirá cerrar e integrar de forma efectiva los procesos de planificación, con el énfasis en la programación plurianual, asignación de recursos y gestión pública, permitiendo verificar el rendimiento de los programas, en relación con su pertinencia o oportunidad, así como valorar el éxito y la efectividad de la actuación pública."

En España, la IGAE viene desarrollando la utilización de nuevas herramientas para medir los resultados de la acción pública a través:

- de un Sistema Normalizado de Seguimiento de Objetivos, donde se integran los procesos de planificación, gestión y control;
- de la aplicación en el ámbito de la Administración Pública del método Data Envelopment Análisis (DEA) orientado a la medición de la eficiencia.

Estos aspectos nos inducen a otras cuestiones: cuales son los aspectos que determinan la evolución de los sistemas contables; cuales son las condiciones para que esos sistemas sean estables y de general aceptación; por que los principios contables son generalmente aceptados para la elaboración de la información económica y financiera.

En este sentido Pina Martinez y Torres Pradas (1999, p. 21) señalan la influencia de dos teorías en los sistemas de información contables:

- en la teoría de agencia y de la elección pública, la implantación de los sistemas de información contable reduce los costes de vigilancia y cumplimiento de condiciones en que los votantes (principales) delegaran en los políticos y gestores (agentes);
- en la teoría de la red contractual, los sistemas de información reducen el riesgo y la incertidumbre de los contribuyentes del sistema.

Estas teorías estuvieran en la base de la comprensión de los desarrollos teóricos en los sistemas contables basados en principios contables generalmente aceptados. En nuestra opinión este es el camino correcto para se proseguir en el desarrollo de la contabilidad pública, enguanto instrumento de control y fuente fiable de información económico-financiera para la gestión, presentando aun unos criterios normalizados para la información económico-financiera y que esos criterios sean generalmente aceptados.

La formación de agrupaciones como la Unión Europea, acelera la estandarización de sistemas contables, pues esta favorece la coordinación de Estados independientes, que como el caso boliviano solo se sujeta a su propio desarrollo y tendencias generales para el desarrollo de sus sistemas contables.

Conclusiones

Como ha quedado reflejado en esta exposición, el desarrollo de la contabilidad pública en Portugal, España y Bolivia tuvo diferentes caminos a pesar de intentar alcanzar fines semejantes: la adopción de normas contables utilizadas en el sector privado, la implementación de medios informáticos y el diseño de un marco conceptual adecuado.

Los documentos legales publicados en los países de estudio desde luego establecen algunas fechas de implementación de modelos y sistemas contables, aunque no estén reunidas todas las condiciones para su efectivo funcionamiento; es decir, sistemas de información adecuados a las exigencias de los planes de contabilidad, inadecuada formación de los recursos humanos y muchas veces falta de coraje político para la toma de decisiones.

En términos comparativos Portugal lleva un retraso considerable con relación a España, donde existe ya la experiencia de un primer plan y esta ya en funcionamiento el segundo, mientras que en Portugal todavía no se ha implementado en su plenitud la primera fase del proceso, en tanto que en el caso boliviano la tendencia actual esta en la tecnificación informática.

Por otro lado, todavía hay cuestiones para las cuales no se ha encontrado la respuesta adecuada: cual es la jerarquía entre los principios contables; cuales son las reglas de contabilización y principios contables para los bienes del dominio público; como se coordinan las clasificaciones de los inmovilizados en los diversos instrumentos; cuales son criterios de valoración de los bienes cuando se pretende implementar la contabilidad patrimonial; como funciona y se articulación el grupo O - cuentas del control presupuestario con la contabilidad financiera, etc.

En estas cuestiones deberán asentar las preocupaciones de los investigadores interesados en estas materias, de modo que se pueda avanzar en el camino de la verdadera normalización y armonización de la contabilidad pública, investigaciones que en el caso boliviano son muy escuetas.

Bibliografía

AMUNÁ TEGUI RODRÍGUEZ, 1. A. (2000) "La Nueva Cuenta General del Estado", XIII Jornadas de Prcsupuestación, Contabilidad y Control Público, pp. 157-174, IGAE, Ministério de Hacienda.

CAIADO, António C. Pires e PINTO, Ana Calado (1998) "Manual do Plano Oficial da contabilidad Pública", Visais Editores.

CARV ALHO, Joao Baptista da Costa et al. (1999a) "Temas de contabilidad Pública", Rei dos Livros.

CARV ALHO, Joao Baptista da Costa (1998) "O Plano Oficial da contabilidad Pública: análise e perspectivas futuras", Jornal do Técnico de Cantas e da Empresa n.o 397 (Out 1998).

CARV ALHO, Joao Baptista C. (1997) "O nava Plano Oficial da contabilidad Pública: mais urna etapa na reforma da Administratrao Financeira do Estado", Jornal de contabilidade No. 248 (Nov 1997), APOTEC.

CARV ALHO, José Manuel M. e de ALMEIDA, José Joaquim M. (1994) "Estrutura Básica da contabilidad Pública em Portugal", Jornal do Técnico de Cantas e da Empresa Nos. 350 (Nov. 94), 351 (Dez. 94) e 352 (Jan. 95).

FOLGADO BLANCO, 1. (2000) "El control presupuestario y la eficiencia económica", XIII Jornadas de Prcsupuestación, Contabilidad y Control Público, pp 69-83, IGAE, Ministério de Hacienda.

MAl (1983) "Contabilidade das Autarquias Locais - la parte", Imprensa Nacional Casa da Moeda, Ministério da Administratrao Interna.

MALDONADO ARCE V., ROMAN, S. (1981) "Contabilidad Pública", Edil Gisbert Cía. La Paz, Bolivia.

MONTESINOS JULVE, V. y VELA BARGUÉS, J. M. (1993) "Normalización Contable y el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública", II Jornadas sobre Contabilidad Pública, Valencia.

ORGAZ, CARLOS; FONSECA, RENE (1990) "Curso de Principios del SAFCO" Contraloría de la Republica de Bolivia.

PINA MARTINEZ y TORRES PRADAS (1999) "Análisis de la Información Externa, Financiera y de Gestión de las Administraciones Pública", 28 edición, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid.

SOUSA FRANCO, António L. (1992) "Finantras Públicas e Direito Financeiro" vol. 1, 48 edifiçao, Almedina, Coimbra.

TORRES PRADAS y PINA MARTINEZ (1996) "Manual de Contabilidad Pública", Ediciones Estudios Financieros, Madrid.