

Gestin

Ano I - Nº 1 - Julho de 2002

Instituto Politécnico de Castelo Branco



Escola Superior de Gestão

ISSN nº 1645-2534

A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E ESPANHA: PASSADO, PRESENTE E FUTURO

*António José F. Gaiola**

RESUMO

A necessidade de modernizar a administração financeira dos Estados justifica o facto da contabilidade pública estar em permanente transformação. Em Portugal, a reforma da contabilidade pública iniciou-se em 1989, apesar de não existirem muitos casos de organismos e instituições que tenham implementado a transição de regime. O processo de reforma em Espanha assentou na Ley General Presupuestaria de 1977 (actualizada em 1988) e no Plan General de la Contabilidad Pública de 1994, que recolheu a experiência acumulada do plano anterior e dos Principios Contables Públicos.

O objectivo deste artigo é apresentar a evolução ao longo do tempo do Regime Financeiro e da Contabilidade Pública em Portugal e Espanha e assim compreender a estrutura do Sector Público e da contabilidade pública; perspectivar a sua evolução recente perante as necessidades de informação; compreender e caracterizar a estrutura dos sistemas de informação contabilísticos e perspectivar o desenvolvimento futuro da contabilidade pública em ambos os países.

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 países. A pesar de eso, todavía se estudian los principios contables que sean la base correcta para la normalización contable, que sigue no poseyendo 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 el 1989, aunque hasta el momento no hay muchos organismos e instituciones publicas 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

* Docente da Escola Superior de Gestão de Idanha-a-Nova

(PGCP) del 1994.

El objetivo de este trabajo es presentar la evolución, a lo largo del tiempo, del Régimen Financiero y de la Contabilidad Pública en Portugal y en 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 poner en perspectiva el desarrollo futuro de la contabilidad pública en los dos países.

1. LA ESTRUCTURA Y CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

El sector público, según los profesores Torres Pradas y Pina Matinez (1996, 7), se puede clasificar desde el aspecto: de los objetivos, de la actividad desarrollada y de las fuentes financieras.

De acuerdo con la naturaleza y 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 Principios Contables Públicos de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) se publicó en el 1992, observando las siguientes características del entorno jurídico-económico de las administraciones públicas¹:

- servicio público: prestación de servicios a la colectividad, sin ánimo de lucro;
- 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 venía presentando algunas insuficiencias y limitaciones cuya resolución estudiamos en los apartados posteriores:

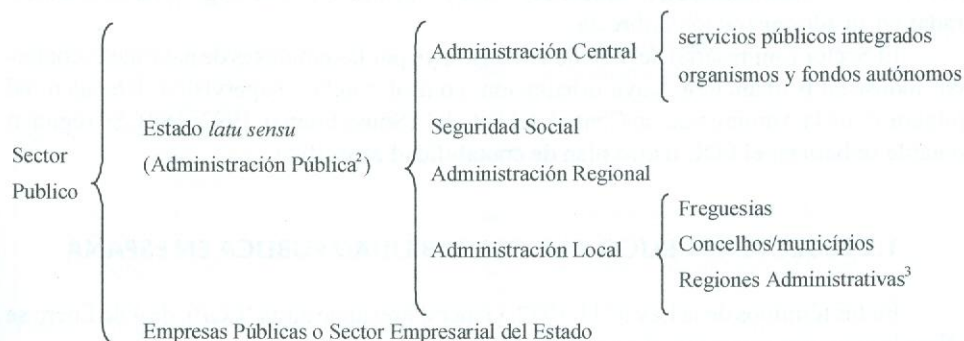
¹Según el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas y el Governmental Accounting Standards Board.

- no previa la presentación de pérdidas y ganancias;
- no relevaba las relaciones con terceros ni la situación patrimonial del Estado;
- no posibilitaba información sobre el origen y 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 pérdidas y ganancias.

1.1 EL SECTOR PÚBLICO Y LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN PORTUGAL

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

En Portugal, el sector público presenta la siguiente estructura:



La Administración Pública está sujeta al régimen del Presupuesto del Estado⁴, regulado por la Ley n° 6/91, de 20 de Febrero, de Encuadramiento del Presupuesto del Estado⁵. Su elaboración se inicia con la evaluación de ingresos y gastos, presentada por cada servicio público integrado de la Administración Central al respectivo Ministerio, que a su vez presenta un proyecto de presupuesto a su delegación de la Dirección General del Presupuesto⁶ (DGO). Los demás servicios y organismos 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 obedece a las normas de la contabilidad pública.

El régimen contable de la Administración Pública, de acuerdo con la estructura

² No debe confundirse con el Sector Público Administrativo – este no incluye las funciones políticas, legislativa y judicial del Estado (Sousa Franco: 1992: 144).

³ Las Regiones Administrativas a pesar de previstas en la Constitución aun no están creadas.

⁴ El Presupuesto del Estado es una previsión para la Administración Pública de los gastos a realizar y de los procesos para los cubrir que se estructura según la clasificación económica, orgánica y funcional, por actividades (presupuesto de funcionamiento) y por programas (presupuesto de inversiones - PIDDAC).

⁵ La Ley de Encuadramiento del Presupuesto del Estado define:

- los 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 presupuesto;
- la responsabilidad por la ejecución y control del presupuesto.

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

presentada es lo siguiente:

- Los servicios públicos simples de la Administración Central y de la Administración Regional, en general, utilizan un sistema contable de partida simples, basado en el registro de ingresos y gastos;

- Los Organismos Autónomos de la Administración Central, sin perjuicio de la contabilidad presupuestaria, adoptan planes contables de acuerdo con la naturaleza de la actividad desarrollada, basados en el Plan Oficial de Contabilidad (POC) u otro plan de contabilidad específico;

- La Administración Local (autarquías locales) poseen patrimonio y finanzas propias, siendo reglamentadas por la Ley n.º 42/98, de 6 de Agosto, de las Finanzas Locales. Las empresas municipales e intermunicipales poseen un régimen contable específico adaptado del POC⁷ suministrando la gestión con información de naturaleza económico-financiera;

- La Seguridad Social posee un régimen propio y independiente, regulado por la Ley n.º 17/2000, de 8 de Agosto, de Bases del Sistema de Solidaridad y Seguridad Social. La estructura orgánica del sistema, a semejanza de la Administración Central, comprende servicios integrados en la administración directa del Estado y 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: 182). Su régimen contable se basa en el POC u otro plan de contabilidad específico.

1.2 EL SECTOR PÚBLICO Y LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN ESPAÑA

En los términos de la Ley n.º 11/1977, General Presupuestaria (LGP), de 4 de Enero se refiere la siguiente estructura del sector público:

- Administraciones Públicas: Administración del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales;
- 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 o 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 n.º 1 de Principios Contables Públicos de la IGAE⁸ refiere 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 Matinez (1996, 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”.

⁷ El Plan de Contabilidad de los Servicios Municipales y Federaciones de Municipios, aprobado por el Decreto-Ley n.º 226/93, de 22 de Junio.

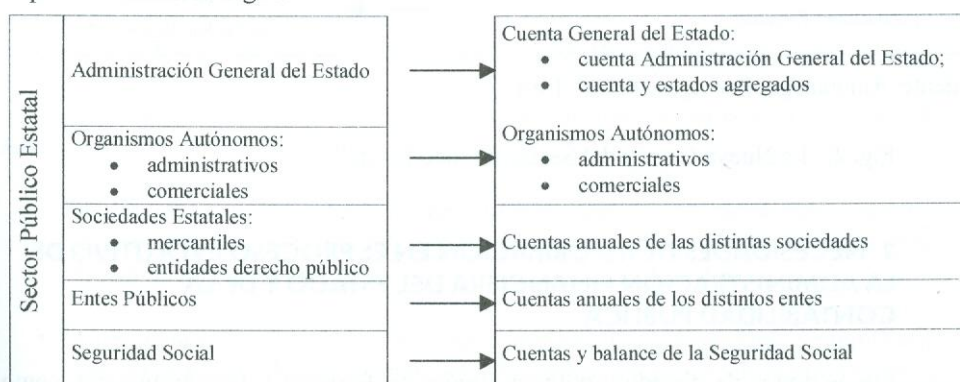
⁸ La IGAE depende del Ministerio de Hacienda y posee funciones de regulación de la contabilidad pública, siéndole cometida, en el ámbito de la Ley General Presupuestaria, la tarea de modernización contable de los servicios públicos.

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.

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 Cuenta General del Estado, en términos gráficos, podría representarse como sigue:



Fuente: Amunátegui Rodríguez (2000: 158)

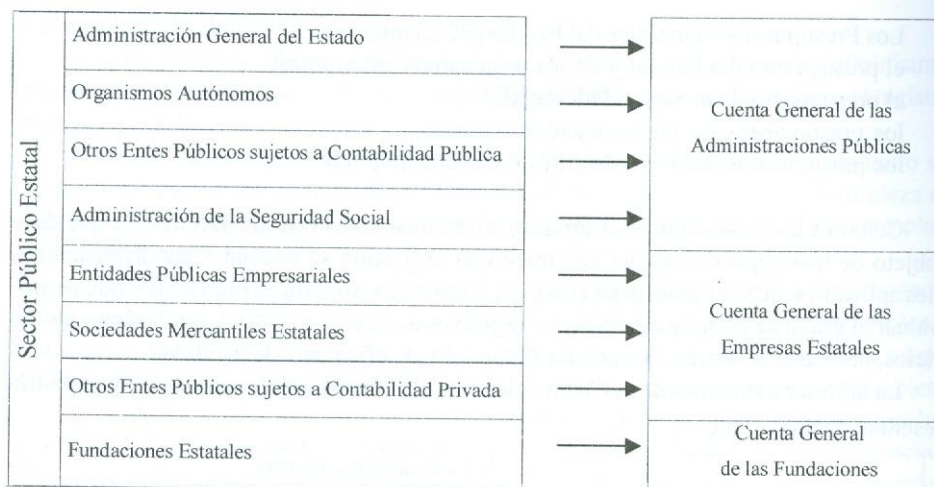
Fig. 1 – Cuenta del Sector Público Estatal

Todavía, esta estructura venía presentando un conjunto de limitaciones:

- no abarcaba todas 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 Ley General Presupuestaria 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 General del Estado.



Fuente: Amunátegui Rodríguez (2000: 159)

Fig. 2 – La Nueva Cuenta del Sector Público Estatal

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 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 construcción de Estados modernos e 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) previendo 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, la mejoría cualitativa y cuantitativa de la calidad en los servicios prestados y 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. Esa reforma en la administración es indisoluble 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 presupuesto y 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 Régimen de

Administración Financiera del Estado que la desarrolla (Decreto Ley nº 155/92, de 28 de Julio).

Esos normativos legales vinieron 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 Administración Pública 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.

La configuración del régimen financiero de los servicios y organismos de la Administración Pública es:

- el régimen general de autonomía administrativa⁹, cuya organización debe respetar el principio de la uniformidad, asegurando una permanente visión de conjunto de la Administración Pública;
- el 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 de partida simple 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 Régimen de Administración Financiera del Estado en el dominio operativo se iniciaran con la definición de los sistemas de registro 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 tenga prevalecido la contabilidad patrimonial y analítica y descuidado la contabilidad pública; por otro lado, han sido publicados algunos planes sectoriales adaptados del plan de las empresas privadas que, a pesar de constituyeren contribuciones valiosas, presentan importantes limitaciones¹⁰.

En Portugal el nuevo sistema contable se ha traducido en el Plan Oficial de la Contabilidad Pública (POCP) – Decreto-Ley nº 232/97, de 3 de Septiembre, que a pesar de aprobado y en vigor no tiene eficacia legal. Las normas necesarias a su aplicación, incluyendo

⁹ Competencia de sus dirigentes para autorizar la realización de gastos y respectivo pago y practicar actos administrativos definitivos e ejecutorios.

¹⁰ 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.

formas simplificadas, normas de aplicación transitoria y respectivo faseamento, planes sectoriales necesarios y plazos para adaptación de los planes sectoriales existentes, todavía están desarrolladas 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 Locales¹¹ (POCAL) que, a pesar de se encontrar en vigor, todavía no está implementado. La prorrogación del periodo transitorio posibilita la opción por la utilización del POCAL o el régimen anterior hasta el 1 de Enero del 2002; la práctica revela que, por motivos varios, el régimen anterior es lo 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 asentaron 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 sí: 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, 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 producirán 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.

En las reformas ocurridas se cuenta la ley reguladora del marco presupuestario y financiero de la contabilidad pública, la Ley nº 11/1977, General Presupuestaria¹² (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

¹¹ Aprobado por el Decreto-Ley nº 54-A/99, de 22 de Febrero.

¹² Ha sido revisada en el 1988 siendo publicado su Texto Refundido (TRLGP).

la LGP se iba transformar en “una contabilidad orientada al seguimiento de la ejecución del 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 identifica los destinatarios y las características y requisitos de la información contable.

La reforma de la Contabilidad Pública y de la Administración Financiera del Estado ha puesto su énfasis:

- en la modernización de la técnica contable, a través de la partida doble, basado en el Plan General de la Contabilidad Pública (PGCP), que ha sido el primer paso en el sentido de la normalización contable del sector público, asumiéndose como el pilar básico del sistema contable;
- en la implementación de una infraestructura contable integrada, a través del Sistema de Información Contable Presupuestario¹³ (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);
- en el desarrollo operativo a través de las Instrucciones de Contabilidad, publicadas hasta 1986, al extender la aplicación obligatoria del PGCP a todas las administraciones públicas.

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, 14) en esta fase se asumieron abordajes conceptuales muy rigurosos: 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 sola Instrucción para toda la Administración General del Estado, de modo que toda la información contable sea normalizada y así tratada de forma centralizada.

En el proceso de reforma de la Contabilidad Pública aún se ha atribuido a la IGAE la tarea de establecer un sistema de contabilidad analítica, que se complementó con la obligatoriedad de los gestores de facilitar información sobre el grado de cumplimiento de los objetivos (Folgado Blanco: 2000, 79).

Los desarrollos operados en la IGAE conducirán al proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada en Organismos Autónomos) 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, cuyos objetivos básicos son (IGAE: 1995, 114):

- rendir la información económica y financiera necesaria y lograr un efectivo control

¹³ 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).

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

Hasta el inicio de la reforma contable de la Administración Local se venía 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 y un nuevo régimen presupuestario y contable.

La IGAE aprobó la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (1990) y 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 y utilización de un soporte informático como instrumento imprescindible para la toma de decisiones.

Cuanto a las Comunidades Autónomas¹⁴, 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 tenga 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 asenta en el Plan General de Contabilidad (PGC) vigente para las empresas (artº 127º LGP) sin perjuicio de disponer una contabilidad presupuestaria.

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 Plan Oficial de la Contabilidad Pública 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 y a su

¹⁴Son entes públicos que han sido creados a partir de la Constitución Española del 1978.

evaluación¹⁵, 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 Administración Pública;
- 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 plan 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 Régimen de Administración Financiera del Estado (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 plan 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 y organizaciones de derecho privado sin ánimo de lucro financiados mayoritariamente por el PE.

El POCP se estructura en los siguientes capítulos:

1. Introducción
2. Consideraciones técnicas
3. Principios contables¹⁶
4. Criterios de valoración
5. Balance
6. Cuenta del resultado económico-patrimonial
7. Mapas de ejecución presupuestaria
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 plan contable de las empresas; 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:

¹⁵Facilitando 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.
¹⁶Su 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.

Sistema de Contabilidad	Contabilidad Presupuestaria	Contabilidad Patrimonial	Contabilidad Analítica
Finalidades del Sistema de Contabilidad	<ul style="list-style-type: none"> • Control presupuestario • Clasificación económica de ingresos y gastos • Mapas presupuestarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Balance patrimonial • Cuenta del resultado económico-patrimonial por naturaleza • Ingresos y gastos por naturaleza 	<ul style="list-style-type: none"> • Calculo de ingresos y gastos por productos, servicios, actividades, valencias, etc • Cuenta del resultado económico-patrimonial por funciones.
Sistema de Cuentas	Sistema de Partida Doble	Sistema de Partida Doble	a definir (en principio el sistema de partida doble)
Grupos de Cuentas	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 y explicar los resultados del ejercicio y 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 o obligaciones, con efectos en la esfera patrimonial. Las operaciones sujetas a movimiento contable en el grupo 0 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 y el recibimiento se registran en los grupos 1 o 2.

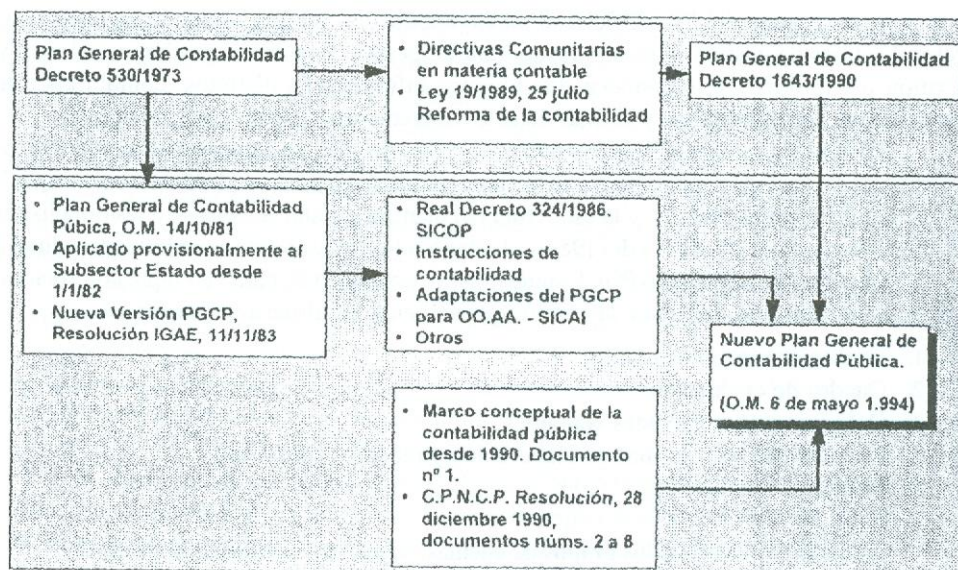
La implementación de una contabilidad financiera implica la realización previa del inventario y evaluación del patrimonio, todavía realizada de modo insatisfactorio. Las instrucciones y el clasificador general del Catastro y Inventario de los Bienes del Estado (CIBE) se publicaron a través de la Portaria 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 Plan Oficial de la Contabilidad Pública.

Los objetivos del CIBE son:

- sistematizar 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 Plan Oficial de Contabilidad de las Autarquías Locales se publicó el Plan de Contabilidad para el Sector de Educación y el Plan de Contabilidad para el Ministerio de la Salud¹⁷ 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.

¹⁷ Portaria nº 794/2000, del 20 de Septiembre y Portaria nº 898/2000, del 28 de Septiembre.



Fuente: IGAE (1995: 118)

Fig. 3 – Antecedentes del nuevo PGCP

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 e internacionales, desarrolló el nuevo PGCP (Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, del 6 de Mayo del 1994), que tuvo los antecedentes señalados en la figura nº 3.

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

- la adhesión de España a la UE 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 la 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 propias¹⁸, aplicables, directamente o mediante adaptación, al Sector Público Estatal¹⁹, Sector Público Autónomo²⁰; y al Sector Público Local²¹.

Los objetivos del PGCP asientan en (Carvalho et al.: 1999, 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.

¹⁸ Ampliamente referidas en los documentos nº 1 "Principios Contables Públicos" y nº 7 "Información Económica-financiera Pública".

¹⁹ Organos constitucionales, administración general, organismos autónomos, entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y demás entidades públicas con estatuto especial.

²⁰ Las anteriores con excepción para los órganos constitucionales, a que no se aplica.

²¹ Administración general, es decir, la propia entidad y los organismos autónomos.

A semejanza del Plan Oficial de la Contabilidad Pública, 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.

En la introducción del PGCP se refiere el origen del plan, 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 y 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 y un glosario de términos:

1. Principios contables públicos²²;
2. Cuadro de cuentas;
3. Definiciones y relaciones contables;
4. Cuentas anuales (normas 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 especificidades 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 o obligaciones, con efectos en la esfera patrimonial y que reflejen 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 cualquier efecto externo. 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 derecho de cobrar y se contabiliza de igual modo en el grupo 4, debido a la relación con terceros. Finalmente, importa referir que los gastos con efectos en ejercicios futuros no tienen cualquier reflejo contable excepto en la memoria, al contrario del POCP que prevé esos registros en el grupo 0.

4. EL FUTURO PARA LA CONTABILIDAD PÚBLICA

A lo largo del texto hemos comentado la estructura del Sector Público en Portugal y en España, 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

²²Elaborados a partir del documento nº 1 de IGAE con las nuevas aportaciones que se han producido.

harmonización, agregación y consolidación de la información, a efectos de obtención de un verdadero balance y cuenta de pérdidas y ganancias del Estado, además de los aspectos presupuestarios y de evaluación de la gestión.

Las reformas ocurridas en la contabilidad pública intentaron minimizar esos problemas traduciéndose, en términos generales, en la introducción de la partida doble, en la descentralización, en la utilización de medios informáticos y en la implementación de la contabilidad de gestión, medidas que pretendieron la prosecución de fines de gestión, de control y de análisis y divulgación.

Respecto al marco conceptual de la contabilidad pública, por una parte, los planes contables aprobados pasan a constituir los instrumentos del sistema contable, que pretenden compatibilizar las necesidades de información internas con las necesidades de información de las entidades externas (públicas o no), debiendo los sistemas de información contable responder a los requisitos de fiabilidad, comparabilidad y normalización de la información contable.

Por otra parte, los Principios Generales de Contabilidad Pública deben contribuir para dotar la información contable de una mayor transparencia y credibilidad, cambiando el enfoque de la contabilidad pública, que deja de estar subordinada exclusivamente al control de legalidad y rendición de cuentas y pasa a incluir otros fines de gestión.

La delimitación del marco conceptual de la contabilidad pública implica definir los destinatarios/usuarios de la información contable y sus necesidades de información de modo a posibilitar la toma de decisiones de forma más racional y en tiempo útil, en oposición a la simple rendición de cuentas.

En ese sentido, el documento nº 1 de IGAE señala que los destinatarios de la información contable son un punto de referencia a la hora de decidir qué información suministrar y para que se necesita, refiriendo 5 grupos de usuarios:

- 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.

Además de aspectos de gestión y control (interno y externo), es decir, indicadores de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, calidad, performance etc., en la gestión de los recursos, presupuestos, sistemas de información para la gestión, a los contribuyentes les interesa conocer para donde va el dinero de sus impuestos y que es lo que se está obteniendo con ello, demandando crecientes niveles de eficiencia en la afectación de los recursos públicos, lo que supone la existencia y divulgación de más información cuanto a los diversos aspectos de la gestión.

Esto nos conduce a planteamientos y concepciones desarrolladas hace varios años en los países anglo-sajones (Estados Unidos, Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda) que fueron siendo introducidos en la contabilidad pública de los países a lo largo del tiempo, casi todas con terminología anglo-sajón: Total Quality Management, Business Process Reengineering, Outsourcing and decentralization of no-core activity, Benchmarking, Management by Objectives, Value for Money, etc., que se refieren en trazos largos.

La gestión por objetivos (Management by Objectives) se ha traducido en el abandono de una perspectiva solo presupuestaria para una perspectiva también de gestión basándose en la orientación por objetivos y en la organización por procesos. Este enfoque envuelve la atribución de objetivos de naturaleza política a cada tipo de gasto, 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 gestión se basa en el establecimiento de objetivos de efectos, objetivos de actividades y objetivos específicos (Brunsson y Sjöberg, 2000), lo que obliga a los gestores a formular sus presupuestos basados 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 y optimización de los medios;
- mejor eficiencia a través de la responsabilidad en el cumplimiento de las acciones establecidas.

Cuanto al Benchmarking, el concepto está conducido por una necesidad percibida de demostrar o incrementar la prestación de cuentas (accountability) o el Value For Money (VFM) a los pagadores de impuestos a través de la investigación de las mejores prácticas de otras organizaciones y respectiva incorporación en los servicios de forma a obtener performance superior. El Benchmarking puede tener influencia positiva en la contabilidad pública, así como lo ha tenido en otros aspectos de la gestión: estratégica, gestión de la calidad, reingeniería, evaluación de performance (cuyos indicadores deben estar ligados a los objetivos (indicadores) de la economía), etc.

De acuerdo con el Governmental Accounting Standards Board (Guarini, 2000) la prestación de cuentas (accountability), además de los aspectos financieros debe incluir información sobre:

- la performance real de los servicios, es decir, la cantidad y calidad de los servicios (outputs) y los efectos al nivel de la satisfacción de las necesidades (outcomes);
- comparación de la performance real con los costes (indicadores de eficiencia y productividad);
- explicación y interpretación de la performance.

La perspectiva del Value For Money, según Goddard (2000) se traduce en 4 C's:

- challenge (desafío) que se refiere al porqué y cómo se presta el servicio, requiriendo una relación próxima con la comunidad, con el mercado y el diálogo con el sector privado y de voluntariado;
- comparación que se refiere a la necesidad de comparación de la performance con los alvos definidos, otros servicios y con el sector privado y de voluntariado;
- consulta que se refiere a la necesidad de consulta con un amplio número de intereses (ciudadanos, sector privado y de voluntariado) cuanto al modo como las autoridades realizan sus actividades para asegurar el best value;
- competencia con relación a la pluralidad entre los proveedores de servicios.

La perspectiva de la auditoría del VFM, que se encuentra ya implementada en el Reino Unido, según Johnsen et al. (2000) citando Bowerman consiste en la revisión de los sistemas de gestión y respectivos procedimientos, en los propios procedimientos de auditoría del VFM, en la auditoría de las políticas, en la auditoría de las comparaciones de performance y en la auditoría de calidad.

Una otra corriente de teóricos aunque no referida anteriormente por recoger diversos aspectos de esas concepciones es la del New Public Management (NPM) que, de acuerdo con recientes investigaciones (Calzado Cejas (2000), Gurd y Thorne (2000), Goddard (2000)) posee las siguientes características:

- se basa en la orientación al cliente o al servicio, es decir, el servicio público está orientado al cliente;
- pretende la gestión del Value For Money, la promoción de la responsabilidad y el establecimiento de sistemas de control;
- pretende la sustitución de estructuras burocráticas por estructuras descentralizadas así como la separación de los servicios operativos de los servicios de financiación;
- asienta en la introducción de mecanismos de mercado y de competencia;
- asienta en la promoción de la eficiencia y de efectividad y políticas de restricción de costes;
- asienta en el establecimiento de parcerías, objetivos estratégicos y prioridades organizacionales orientadas hacia la comunidad.

Los principales cambios operados con el NPM se centran:

- en el enfoque de gestión y no de naturaleza política;
- en el cambio gradual de los métodos de administración del sector privado para el sector público y el término de los monopolios públicos;
- en el enfoque en los outcomes, en cambio de los inputs y outputs.

El concepto de NPM aun incluye el modelo de Private Finance Initiative (PFI), que consiste en el aumento de eficiencia a través de contratos y concesiones, donde el Estado se concentra en los outputs y en los resultados y el operador o explorador se concentra en los inputs y en los procesos.

En nuestra opinión, son innegables los aspectos positivos asociados a la introducción de estas concepciones en las administraciones públicas de Portugal y España, países que todavía sienten el efecto de los sistemas puramente presupuestarios, vigentes durante varias décadas. Con las necesarias precauciones, deberían realizarse procesos de Benchmarking que posibilitasen la introducción de las mejores prácticas de estas concepciones de gestión en las distintas entidades públicas, reflejando la experiencia ya obtenida de los países precursores.

A finalizar, importa referir que en España, la IGAE viene desarrollando la utilización de nuevas herramientas de gestión 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. Esos desarrollos no tienen cualquier correspondencia en Portugal, todavía retrasado en su proceso de implementación de los planes contables basados en la partida doble como ya hemos referido.

CONCLUSIONES

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

Las leyes y los decretos publicados en ambos países desde luego establecen algunas fechas de implementación de los 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 política 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.

Además del desarrollo operativo de los planes de contabilidad pública a todos los niveles, teniendo en cuenta las crecientes necesidades de información de los diferentes usuarios, como quedó expreso en el apartado anterior, deberían establecerse en ambos países grupos de trabajo para el estudio de la posibilidad de importación y implementación de enfoque y conceptos ya testados y implementados en otros países (caso del NPM) y evaluarse hasta que punto los sistemas contables existentes suministran la información que estos modelos suponen.

BIBLIOGRAFÍA

- AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ, J. A. (2000) "La Nueva Cuenta General del Estado", XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, pp 157-174, IGAE, Ministério de Hacienda.
- ARNABOLDI, M. et al. (2000) "How to define a minimum set of performance indicators for evaluating the distance of a bureaucratic organization from a objective oriented one", pp. 41-54, International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Spain.
- BRUNSSON, K. y SJOBERG, S. (2000) "The implementation of Management by Objectivos in the Government Administration of Sweden", pp. 79-87, International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Spain.
- CAIADO, António C. Pires e PINTO, Ana Calado (1998) "Manual do Plano Oficial da contabilidade Pública", Visais Editores.
- CALZADO CEJAS, M. Y. (2000) "Accounting and management innovations in the public sector", pp. 109-124, International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Spain.
- CARVALHO, João Baptista da Costa et al. (1999a) "Temas de contabilidade Pública", Rei dos Livros.
- CARVALHO, João Baptista da Costa (1998) "O Plano Oficial da contabilidade Pública: análise e perspectivas futuras", *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 397 (Out 1998).
- CARVALHO, João Baptista C. (1997) "O novo Plano Oficial da contabilidade Pública: mais uma etapa na reforma da Administração Financeira do Estado", *Jornal de contabilidade* n.º 248 (Nov 1997), APOTEC.
- CARVALHO, José Manuel M. e de ALMEIDA, José Joaquim M. (1994) "Estrutura Básica da contabilidade Pública em Portugal", *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.ºs 350 (Nov. 94), 351 (Dez. 94) e 352 (Jan. 95).
- FOLGADO BLANCO, J. (2000) "El control presupuestario y la eficiencia económica", XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, pp 69-83, IGAE, Ministério de Hacienda.
- GODDARD, A. (2000) "Reform as regulation - accounting, governance and accountability in UK Local Government", pp. 219-231, International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Spain.
- GUARINI, E. (2000) "Communicating results to citizens: empirical issues from USNZ and Italian Local Governments", pp.233-248, International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Spain.
- GURD, B. y THORNE, H. (2000) "The transformation of an accounting system during organizational change - a longitudinal study", pp. 249-266, International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Spain.
- JOHNSEN, A. et al (2000), "Performance auditing in local government: a study on perceived efficiency of municipal value for money auditing on Finland and Norway", pp. 309-322, International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Spain.

- 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.
- PINAMARTINEZ y TORRES PRADAS (1999) "Análisis de la Información Externa, Financiera y de Gestión de las Administraciones Pública", 2ª edición, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- SOUSA FRANCO, António L. (1992) "Finanças Públicas e Direito Financeiro" vol. I, 4ª edição, Almedina, Coimbra.
- TORRES PRADAS y PINAMARTINEZ (1996) "Manual de Contabilidad Pública", Ediciones Estudios Financieros, Madrid.

ÍNDICE DE FIGURAS

- Figura nº 1 - Cuenta del Sector Público Estatal
 Figura nº 2 - La Nueva Cuenta del Sector Público Estatal
 Figura nº 3 - Antecedentes del Nuevo PGCP

ÍNDICE DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

- AC – Administración Central
 AP – Administración Pública
 CANOA – Contabilidad Analítica Normalizada en Organismos Autónomos
 CGE – Cuenta General del Estado
 CIBE – Catasto 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
 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
 POCAL – Plan Oficial de la Contabilidad de las Autarquías Locales
 POCP – Plan Oficial de la Contabilidad Pública
 RAFE – Régimen de Administración Financiera del Estado
 SICAI – Sistema de Información Contable de la Administración Institucional
 SICAL – Sistema de Información Contable para la Administración Local
 SICOP – Sistema de Información Contable Presupuestario
 SICOSS – Sistema de la Seguridad Social
 SIGO – Sistema de Información para la Gestión Orçamental (Presupuestaria)
 TRLGP – Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria
 UE – Unión Europea

Nota: O autor agradece à Prof. Isabel Bravo (Faculdade de Economia e Empresa - Universidade de Salamanca) pelas sugestões e comentários na realização deste artigo.

Contacto: gaiola@mail.esg.ipcb.pt