

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN LAS CC.LL. EUROPEAS: LA INFLUENCIA DEL ENTORNO

M^a Teresa Balaguer, Iluminada Fuertes y Manuel Illueca *

WP-EC 2003-13

Correspondencia a: M^aTeresa Balaguer Coll, Departament de Finances i Comptabilitat, Universitat Jaume I, Campus del Riu Sec, 12071 Castellón (Spain), Tel:+34 964728571, Fax: +34 964728565 E-mail: bcoll@cofin.uji.es

Editor: Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, S.A.

Primera Edición Junio 2003

Depósito Legal: V-2872-2003

Los documentos de trabajo del IVIE ofrecen un avance de los resultados de las investigaciones económicas en curso, con objeto de generar un proceso de discusión previo a su remisión a las revistas científicas.

* M.T. Balaguer, I. Fuertes y M. Illueca: Universitat Jaume I, Unidad Predepartamental de Finanzas y Contabilidad.

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN LAS CC.LL.. EUROPEAS: LA INFLUENCIA DEL ENTORNO

M^a Teresa Balaguer , Iluminada Fuertes y Manuel Illueca

RESUMEN

En este artículo analizamos el patrón de convergencia del entorno en el que operan las CC.LL. europeas. Nuestros resultados ponen de manifiesto que los factores clave del entorno no han tendido a converger a escala europea, sino más bien a escala regional, entre países geográficamente próximos y económicamente afines. Considerando la importancia del entorno en el proceso de armonización contable, este hecho supone un obstáculo para el diseño a corto plazo de un sistema contable común para las CC.LL. europeas.

Palabras clave: Contabilidad pública, armonización contable, convergencia del entorno, dinámica de las distribuciones.

ABSTRACT

The main purpose of this paper is to identify the pattern of convergence of the economic environments that characterise the European Local Governments. In this regard, our findings suggest that the key factors of the environment have not tended to converge across Europe. The convergence has taken place at the regional level, among geographically close and economically similar countries. Given the importance of the environment in the process of accounting harmonisation, this fact may hinder the short-term adoption of a single common accounting system for all European countries.

Keywords: Governmental Accounting, Accounting Harmonisation, Environmental Convergence and Distribution Dynamics.

1. Introducción

En los últimos años, se ha producido un profundo proceso de reformas en los sistemas contables de los gobiernos locales europeos. En términos generales, los distintos países han coincidido en la necesidad de introducir el principio del devengo y desarrollar una auténtica contabilidad patrimonial. De este modo, las reformas se han convertido en la primera etapa de un proceso armonizador que por ahora tiene un carácter espontáneo, pero que en el futuro podría adoptar un carácter más formal en el marco de la Unión Europea.

El principal obstáculo que encuentran los organismos reguladores para profundizar en el proceso de armonización se deriva de la propia naturaleza de las CC.LL.. Dado que sus operaciones económicas carecen de dimensión internacional, los usuarios externos de la contabilidad no tienen necesidad de comparar los estados financieros de gobiernos locales que operan en países diferentes y, por tanto, no ejercen presión alguna en favor del proceso de armonización.

En estas condiciones no es fácil convencer a las CC.LL. de las ventajas que conlleva utilizar un sistema contable armonizado en lugar de emplear el suyo propio. Después de todo, los sistemas contables de los distintos países dan respuesta a unas necesidades de información específicas, que se derivan del entorno económico y social que caracteriza a cada país. Sólo si los entornos fueran similares, o tendieran paulatinamente a serlo, sería posible diseñar un sistema contable común, que todos los países europeos aceptaran como propio. Desde esta perspectiva, la convergencia de los entornos constituye en este caso una condición necesaria para desarrollar el proceso de armonización.

En este sentido, el objetivo fundamental de este trabajo consiste en identificar el patrón de convergencia de los entornos socioeconómicos que caracterizan a las CC.LL. de los países miembros de la Unión Europea. En concreto, el trabajo trata de determinar si se está produciendo una convergencia absoluta hacia un entorno europeo común, o si, por el contrario, la convergencia se está limitando a áreas geográficas concretas, compuestas cada una de ellas por un pequeño grupo de naciones política, económica y culturalmente próximas entre sí. En caso de producirse una convergencia absoluta, será más sencillo avanzar en el proceso armonizador, diseñando un sistema contable único que pueda ser aceptado por todos a corto plazo. En cambio, si la convergencia de entornos se limita a áreas geográficas concretas, será más conveniente comenzar por

una armonización regional, que conduzca a medio plazo a un sistema contable común.

Lamentablemente, no ha sido posible analizar en este trabajo todo el elenco de variables que caracterizan al entorno, sencillamente porque muchas de ellas no son cuantificables y otras, aunque pudieran serlo, no son objeto de medición sistemática por parte de ningún organismo internacional. Por ello, fue necesario centrarse en los aspectos económicos del mismo, directamente relacionados con el modelo de administración local que existe en cada país. En concreto, hemos centrado nuestro estudio en tres variables clave: el volumen de recursos per cápita que gestionan los gobiernos locales, su grado de autonomía y su déficit.

En adelante, el artículo se estructura del siguiente modo. En el segundo epígrafe, justificamos la selección de los tres indicadores mencionados con anterioridad, basándonos en la literatura publicada al respecto. En el tercer epígrafe, describimos la base de datos que hemos utilizado e incluimos algunos estadísticos descriptivos de las variables analizadas. El cuarto epígrafe tiene por objeto presentar la metodología empleada para el análisis de la convergencia, basada en las aportaciones de Quah [1993]. Los resultados que se derivan del análisis empírico son analizados en los epígrafes quinto y sexto. En concreto, en el quinto apartado contrastamos si los indicadores convergen a escala europea, mientras que en el sexto comprobamos si existe convergencia a escala regional. Finalmente, en el séptimo apartado presentamos las conclusiones fundamentales del trabajo.

2. Armonización y convergencia del entorno: antecedentes bibliográficos

El papel que desempeña el entorno como causante de las diferencias que existen entre los distintos sistemas contables ha sido analizado con bastante asiduidad dentro de la Contabilidad Internacional, aunque más en el ámbito de la contabilidad empresarial que en el de la contabilidad pública. Fundamentalmente, los trabajos que se enmarcan dentro de esta línea de investigación siguen dos enfoques diferentes: un enfoque deductivo [Mueller, 1967 y 1968; Previts, 1975; Nobes, 1983] y un enfoque inductivo [Da Costa *et al.*, 1978; Frank 1979; Nair y Frank, 1980 y Amenkhienan, 1986].

El enfoque deductivo consiste en identificar los principales factores del entorno y relacionarlos con el modo en que los sistemas contables han ido desarrollándose en los distintos países. Por su parte, los trabajos que adoptan un enfoque inductivo utilizan metodologías empíricas para contrastar si existe o no una relación directa entre los

factores del entorno y las características distintivas de los sistemas contables de las naciones.

Con independencia del enfoque adoptado, ninguno de los trabajos pone en duda la importancia del entorno como determinante de la diversidad contable. Es más, el entorno no sólo condiciona el modo en que se produce la información, sino también el modo en que ésta se interpreta¹. En cierto modo, la relación que liga a la convergencia del entorno y la armonización no es más que el corolario de los resultados presentados en todos estos trabajos. Si el entorno explica las diferencias que existen entre los sistemas contables, la convergencia del entorno facilitará la armonización y la velocidad de la convergencia determinará el ritmo del proceso. El problema fundamental al que nos enfrentamos no es por tanto teórico, sino más bien operativo. Analizar la convergencia del entorno obliga a disponer de información periódica de todas las variables políticas, culturales, sociales y económicas que están relacionadas con él.

Dado que este ejercicio es prácticamente imposible, porque algunas variables no pueden ser cuantificadas o, simplemente, porque no existe organismo alguno que ofrezca datos periódicos sobre ellas, decidimos centrarnos en los aspectos económicos del entorno y, en concreto, en aquellos directamente relacionados con las necesidades de información para la gestión de los usuarios internos de la contabilidad². Los indicadores seleccionados fueron finalmente tres: el gasto per cápita de los gobiernos locales, su grado de autonomía -transferencias/ingresos totales-, y su déficit -ingresos totales/gastos totales -.

El gasto per cápita explica en buena medida el grado de complejidad de la gestión de un ente local, de forma que cuanto menores son los recursos disponibles, más sencilla es la gestión y menor el volumen de información necesaria para llevarla a cabo. Así pues, en la medida en que este ratio tienda a converger, es lógico pensar que las soluciones o las estrategias de gestión apropiadas serán más similares entre sí y será más fácil iniciar el proceso de armonización.

Por otra parte, el hecho de que un gobierno local tenga mayor o menor autonomía financiera condiciona el grado de control que el gobierno central ejerce sobre

¹ Así, algunos trabajos señalan que la percepción de la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones difiere de un país a otro, incluso dentro del mismo grupo de usuarios [Chang, Most y Brain, 1983; Arnold, Moizer y Noreen, 1984].

² Dado que, por las razones expuestas, los usuarios externos de la información contable pública no participan activamente en el proceso de armonización, decidimos centrarnos en las variables del entorno directamente relacionadas con los usuarios internos.

las corporaciones locales y, por lo tanto, influye en los objetivos de la información contable pública. No en vano, en la medida en que crece la autonomía de los gobiernos locales, aumenta la responsabilidad directa ante los ciudadanos y la preocupación por dotarse de un adecuado sistema de información que permita la toma de decisiones de gestión.

Muestra de ello es la desigual orientación que han seguido las reformas contables en los países nórdicos. Así, mientras que en Suecia y Finlandia las reformas contables han respondido a la necesidad de mejorar la eficiencia y la eficacia en la gestión, en Noruega las reformas han ido orientadas a satisfacer la demanda del gobierno central de un mayor control sobre las finanzas locales. Monsen y Näsä [1996] atribuyen esta circunstancia a que los gobiernos locales finlandeses y suecos han gozado históricamente de mayor autonomía financiera que los noruegos.

Por ello, en la medida en que el grado de autonomía tienda a converger, los objetivos de la información contable pública tenderán a aproximarse y será más sencillo diseñar un sistema contable único que satisfaga al conjunto de países que forman parte de la Unión Europea.

Por último, la tercera variable del entorno que hemos analizado en este trabajo es el déficit de los gobiernos locales. La relación de esta variable con las prácticas de gestión ha sido analizada con relativa frecuencia en el ámbito de la contabilidad pública. Algunos trabajos sugieren que cuanto mayor es la conciencia social acerca de la necesidad de reducir el déficit y el endeudamiento, más propenso es el gobierno local a adoptar estrategias de gestión que permitan asignar eficientemente los recursos [Lüder, 1994]. Obviamente, para llevar a la práctica estas estrategias, que forman parte del denominado *New Public Management*, es necesario reorientar el sistema de información contable, dotándolo de una mayor utilidad para la toma de decisiones de gestión.

Por tanto, en la medida en que la reducción del déficit vaya constituyendo un objetivo de gestión común para el conjunto de gobiernos locales europeos, el diseño de los sistemas de contables evolucionará en la misma dirección. En este sentido, hemos querido contrastar si el déficit de las CC.LL. con mayor tendencia al endeudamiento ha ido convergiendo con el paso del tiempo hacia el de aquellas que, desde siempre, han sentido la necesidad de ajustar sus gastos a los recursos disponibles.

3. Datos

Para hacer frente a los objetivos del trabajo, hemos utilizado información estadística procedente del Fondo Monetario Internacional, correspondientes al periodo 1978-1995. Este organismo nos proporcionó datos presupuestarios individualizados de los países de la Unión Europea para todo el periodo considerado, a excepción de Grecia -que tuvo que ser excluida de la muestra-, Italia -para el periodo 1978-1984 y 1990-1994- y Portugal – cuyos datos no están disponibles desde 1978 hasta 1987-.

Para facilitar el análisis de la convergencia, decidimos transformar los indicadores dividiéndolos por su media anual. Por ello, en el cuadro 1, que presenta los estadísticos descriptivos de las variables, no aparece la media aritmética que por definición equivale a 1. El cuadro 1 pone de manifiesto que los indicadores no siempre se distribuyen como variables normales. En ocasiones, las variables muestran un alto grado de asimetría y curtosis.

4. Metodología: la dinámica de las distribuciones

Dado que la distribución de probabilidad normal no constituye un marco teórico apropiado, para modelizar el comportamiento en el muestreo de las variables consideradas en este trabajo, decidimos utilizar el enfoque sugerido por Quah [1993] para el análisis de la convergencia. Esta aproximación no se basa en el estudio de un solo estadístico representativo de la dispersión, sino en el análisis de la evolución en el tiempo de toda la distribución de probabilidad. En concreto, el enfoque hace referencia a dos tipos de dinámica que se producen simultáneamente: los cambios en la forma de la función de densidad – en adelante PDF -, y los movimientos intra distribución.

4.1. Los cambios en la forma de las funciones de densidad

Ciertamente, el modo más intuitivo de ver si existe convergencia o no en un indicador concreto consiste en contrastar si su función de densidad tiende a concentrarse en algún valor próximo a la media de la distribución. Obviamente, si los indicadores se distribuyen como variables normales, basta con analizar la evolución en el tiempo del coeficiente de variación – “ σ convergencia” en terminología de Barro y Sala i Martín

Cuadro 1. Indicadores seleccionados. Estadísticos descriptivos

Año	Gasto per cápita			Autonomía			Déficit		
	Std	Asimetría	Curtosis	Std	Asimetría	Curtosis	Std	Asimetría	Curtosis
1978	0,8011	1,3487	3,5913	0,4391	0,5172	2,3818	0,0478	0,1903	1,5480
1979	0,7666	1,2826	3,4284	0,4262	0,6400	2,5110	0,0539	0,5849	2,3658
1980	0,7656	1,2570	3,2858	0,4350	0,5239	2,3361	0,0637	1,1210	3,4034
1981	0,7200	1,1592	3,1120	0,5134	0,1923	2,2426	0,0920	1,0114	2,5283
1982	0,7189	1,1974	3,3782	0,5190	0,3607	2,3178	0,0671	1,0803	3,2123
1983	0,7381	1,0729	2,8955	0,5276	0,3441	2,2793	0,0723	0,0204	3,0761
1984	0,7532	1,0878	2,8170	0,5135	0,4413	2,3036	0,0536	0,6377	3,8050
1985	0,7222	1,1743	3,1034	0,5088	0,4549	2,0084	0,0499	-0,4744	4,6195
1986	0,7083	1,1646	3,1788	0,4871	0,4607	2,0777	0,0660	0,8198	3,8885
1987	0,7201	1,2093	3,5770	0,4745	0,4137	2,1804	0,0539	1,6367	6,8224
1988	0,7331	1,2837	3,7021	0,4456	0,4487	2,2329	0,0438	1,6776	5,5804
1989	0,7484	1,2101	3,3593	0,4676	0,4955	2,1280	0,0337	0,1272	2,0348
1990	0,7454	1,1738	3,1341	0,4141	0,4247	2,2028	0,0265	-0,0367	3,0270
1991	0,7251	1,1720	3,1676	0,4292	0,3122	2,0587	0,0266	0,8542	3,8149
1992	0,6961	1,3303	3,9824	0,4226	0,1993	2,1142	0,0412	0,0299	2,5181
1993	0,6885	1,3833	4,4640	0,4237	0,2712	1,9561	0,0292	-0,2888	2,3990
1994	0,7013	1,4376	4,6592	0,4346	0,2537	1,9530	0,0414	-1,4034	4,3120
1995	0,6955	1,6096	5,1989	0,4479	0,1523	1,8290	0,0372	-0,2802	1,8323

[1993] -. Sin embargo, si las distribuciones se alejan de la normalidad, la estimación resulta algo más compleja.

En estos casos, algunos autores han sugerido el empleo de distribuciones de tres y cuatro parámetros, como la Beta de Fisher o la Ramberg Schmeiser [Lau, *et al.*, 1995]. Estas funciones permiten obtener buenas estimaciones cuando la distribución de probabilidad es asimétrica y su curtosis es distinta de tres pero, sin embargo, no proporcionan resultados satisfactorios cuando las distribuciones son multimodales. En estos casos, es necesario acudir a fórmulas más flexibles, como la estimación no paramétrica, propuesta por Quah [1993] para el análisis de la convergencia.

En este trabajo hemos decidido seleccionar una de las técnicas no paramétricas más conocidas y empleadas en economía, denominada *Kernel Smoothing*. En concreto, esta técnica consiste en estimar la expresión:

$$\bar{f}(x) = \frac{1}{nh} \sum_{i=1}^n k\left(\frac{x-x_i}{h}\right) \quad (1)$$

donde n es tamaño muestral, x_i es el valor que toma la variable x en cada país i , h es el parámetro de alisamiento y K la función kernel.

Para contrastar la existencia o no de un proceso convergente hemos dividido el horizonte temporal en tres periodos homogéneos (1978-1983, 1984-1989, 1990-1995), y hemos estimado la función de densidad en cada uno de ellos, de modo que si la probabilidad se concentra cada vez más en los valores centrales de la distribución, concluimos que existe un proceso de convergencia, y si se concentra paulatinamente en las colas deducimos que se produce un proceso divergente.

Indudablemente, este tipo de análisis es muy intuitivo, pero lo bien cierto es que las estimaciones se limitan al periodo muestral y no permiten deducir tendencias para el futuro. Además, el proceso descrito sólo permite analizar cómo cambia la forma de las funciones de densidad, sin que el modo en que los países se desplazan dentro de ella pueda ser analizado en ningún momento. En el punto siguiente presentamos las técnicas empleadas para introducir en nuestro estudio el análisis de los movimientos intradistribución.

4.2. Movimientos intra distribución y distribución ergódica

Si suponemos que λ_t es una medida de la probabilidad asociada a una variable en un año concreto, el modelo probabilístico más sencillo, que permite describir cómo los

países se desplazan de un año para otro dentro de su distribución de probabilidad, es:

$$\lambda_t = T^*(\lambda_{t-1}, u_t) \quad (2)$$

donde u_t es una variable aleatoria y T^* es un operador que incluye la información necesaria para explicar los cambios que se producen desde $t-1$ a t en las posiciones relativas de los países analizados. Si ignoramos la perturbación aleatoria e iteramos [Quah, 1996], podemos reescribir la ecuación como:

$$\lambda_{t+s} = T^* * T^* * \dots * T^* \lambda_t = (T^*)^s \lambda_t \quad (3)$$

Esta expresión nos permite cuando s tiende a infinito, caracterizar la distribución ergódica o a largo plazo de la variable, a partir de los movimientos intradistribución que se producen en único año.

En realidad, el periodo de tiempo utilizado para el análisis de los movimientos intra distribución no tiene porqué limitarse al año. Al fin y al cabo, un año puede ser un periodo de tiempo demasiado corto para captar determinados fenómenos económicos. De hecho, es habitual completar el análisis contemplando las transiciones que se producen en un periodo de tiempo mayor. En este trabajo, hemos considerado tres tipos de transiciones: las anuales -desde $t-1$ a t -, las quinquenales -desde $t-5$ a t - y las decenales -desde $t-10$ a t -.

Con el fin de estimar el operador T^* y, a partir de él la distribución ergódica, es necesario transformar la ecuación (2) en su equivalente discreto. En otras palabras, el espacio E de las posibles realizaciones de la variable debe ser dividido en r estados estacionarios e_1, e_2, \dots, e_r . De este modo, T^* se convierte en una matriz Q cuyos elementos son la probabilidad que tiene un país cualquiera de pasar de un estado e_i a otro estado e_j . En concreto, la ecuación (2) queda redefinida del siguiente modo:

$$\lambda_t = Q(\lambda_{t-1}, u_t) \quad (4)$$

donde Q es una matriz de orden $r \times r$.

Es habitual definir los estados estacionarios de modo que la probabilidad de que un país forme parte de cada uno de ellos sea idéntica e igual a $1/r$. En estas condiciones, se produce convergencia a largo plazo si la distribución ergódica atribuye a los estados estacionarios centrales una probabilidad superior a $1/r$ y divergencia si les atribuye una probabilidad inferior a $1/r$.

El problema de la discretización del espacio E consiste obviamente en determinar r ; o lo que es lo mismo, en decidir cuantos estados estacionarios hay que tomar en consideración. En nuestro caso, dado el tamaño de la muestra, decidimos

considerar cinco estados estacionarios, pero perfectamente podríamos haber optado por escoger cuatro o seis. Para resolver la arbitrariedad que irremediablemente supone la determinación de r , Quah sugiere escoger un número infinito de estados estacionarios o, lo que es lo mismo, reducir infinitesimalmente su amplitud. Esta solución nos conduce a una matriz continua o kernel estocástico [Stockey y Lucas, 1989].

El análisis de la matriz continua suele realizarse en términos de un gráfico tri-dimensional, en el que se representa la función de densidad del indicador X en el momento t condicionada al valor que tomó el indicador en el periodo anterior $t-\alpha$, en nuestro caso $t-1$, $t-5$ o $t-10$. Para obtener los valores de la función, se estima nuevamente mediante técnicas no paramétricas la función de densidad conjunta del indicador en t y $t-\alpha$ y se divide la estimación por la función de densidad marginal implícita. En concreto, la estimación no paramétrica de la función de densidad conjunta se basa en la expresión:

$$\bar{f}(X; H) = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n K_H(X - X_i) \quad (5)$$

donde X_i es un vector bidimensional que contiene las realizaciones muestrales de las variables X y $X-\alpha$ para el individuo i , n es el tamaño de la muestra y K_H es una función del tipo:

$$K_H(X) = |H|^{-1/2} K(H^{-1/2} X) \quad (6)$$

donde H es una matriz de orden 2 que contiene los parámetros de alisamiento y K una función kernel.

5. ¿Existe convergencia de entornos en Europa?

Para analizar si los entornos tienden o no a converger en Europa, hemos aplicado las técnicas descritas en el apartado anterior a las tres variables representativas del entorno: el gasto per cápita de las CC.LL., su grado de autonomía y su déficit.

5.1. Gasto per cápita

El gasto per cápita es un indicador del grado de complejidad de la actuación de los gobiernos locales, que depende entre otros aspectos del nivel de competencias que asumen y de la riqueza relativa de la nación en la que desarrollan su actividad. Si los países convergen en términos de este indicador, es más fácil que las necesidades de información de los gobiernos locales tiendan a converger y, por tanto, más sencillo que

estén dispuestos a asumir un sistema contable único.

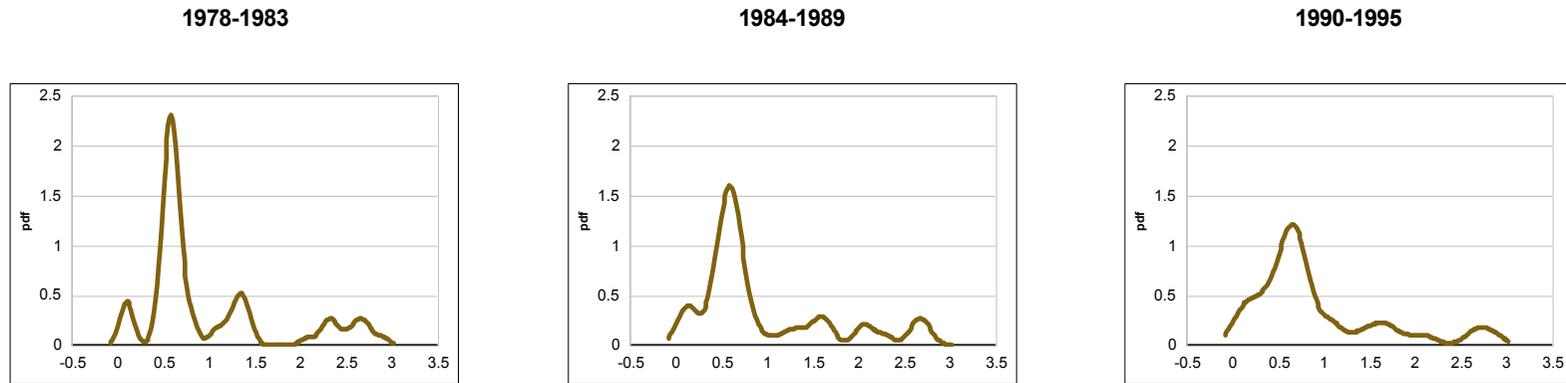
Los resultados que corresponden a este indicador aparecen expuestos en los gráficos 1 y 2 y en el cuadro 2. En concreto, el gráfico 2 muestra la evolución en el tiempo de su función de densidad. A simple vista, el gráfico pone de manifiesto que el volumen de recursos de que disponen los gobiernos locales en Europa es muy dispar. No en vano, en los tres subperiodos analizados 1978-1983, 1984-1989 y 1990-1995 aparecen serios indicios de multimodalidad.

A tenor de los resultados que aparecen en el gráfico, la disparidad no parece reducirse a lo largo del tiempo. De hecho, lejos de disminuir, la multimodalidad tiende a aumentar a medida que nos acercamos al final del periodo. Los individuos parecen desplazarse desde la media hacia las colas de la distribución. Estos resultados se confirman cuando analizamos los resultados del análisis intra distribución. En el cuadro 2, describimos cómo cambian los países de quintil al cabo de uno, cinco y diez años, estimando las denominadas matrices de transición anuales, quinquenales y decenales.

Aunque las matrices de transición anuales no permiten apreciar la existencia de un fenómeno convergente o divergente, el análisis de las matrices de transición quinquenales y decenales sí permiten poner de manifiesto la tendencia divergente que detectábamos al analizar la evolución en el tiempo de las funciones de densidad. Las distribuciones ergódicas indican que a largo plazo la probabilidad tiende a desplazarse hacia las colas de la distribución, que acumularían en ambos casos más del 50% de la probabilidad.

Al exponer la metodología aplicada para el análisis de la convergencia, señalábamos que nuestras estimaciones de las matrices de transición y la distribución ergódica podrían estar sesgadas por la selección del número de estados estacionarios. Por ello, hemos decidido completar el análisis de los movimientos intradistribución, estimando los kernels estocásticos referidos, al igual que antes, a transiciones anuales, quinquenales y decenales. Las estimaciones aparecen representadas en el gráfico 2 que, a grandes rasgos, confirma las conclusiones que se derivaban del análisis previo. No en vano, tanto en las transiciones quinquenales como en las decenales, se aprecia con claridad como determinados países con valores del indicador próximos a la media alcanzan cinco y, especialmente, diez años después, valores sustancialmente alejados de ella.

Gráfico 1. Gasto per capita. Funciones de densidad



Cuadro 2. Gasto per capita. Matrices de transición

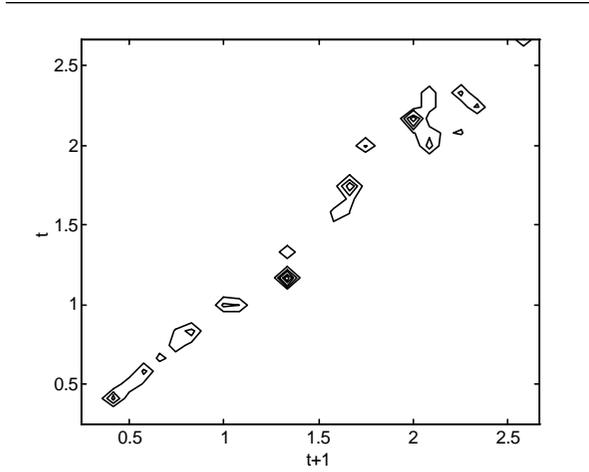
Transiciones anuales					
lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.51	0.62	0.74	1.46	%
1: 42	0.93	0.07	0.00	0.00	0.00
2: 43	0.07	0.77	0.14	0.02	0.00
3: 43	0.00	0.16	0.74	0.09	0.00
4: 43	0.00	0.00	0.07	0.88	0.05
5: 43	0.00	0.00	0.00	0.02	0.98
Distribución					
ergódica	0.12	0.13	0.13	0.21	0.42

Transiciones quinquenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.51	0.61	0.70	1.55	%
1: 31	0.81	0.06	0.06	0.06	0.00
2: 32	0.16	0.41	0.25	0.19	0.00
3: 31	0.16	0.16	0.48	0.19	0.00
4: 32	0.03	0.06	0.13	0.63	0.16
5: 32	0.00	0.00	0.00	0.13	0.88
Distribución					
ergódica	0.22	0.09	0.13	0.25	0.32

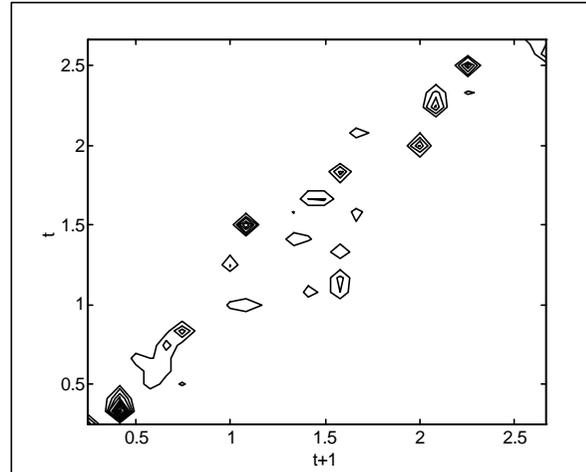
Transiciones decenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.53	0.60	0.72	1.43	%
1: 19	0.68	0.00	0.05	0.26	0.00
2: 19	0.26	0.11	0.42	0.21	0.00
3: 19	0.16	0.26	0.26	0.32	0.00
4: 19	0.00	0.05	0.32	0.42	0.21
5: 20	0.00	0.00	0.00	0.05	0.95
Distribución					
ergódica	0.08	0.04	0.09	0.15	0.64

Gráfico 2. Gasto per capita

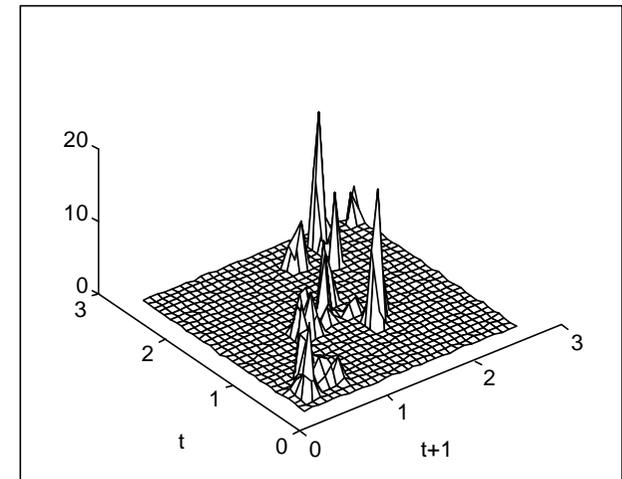
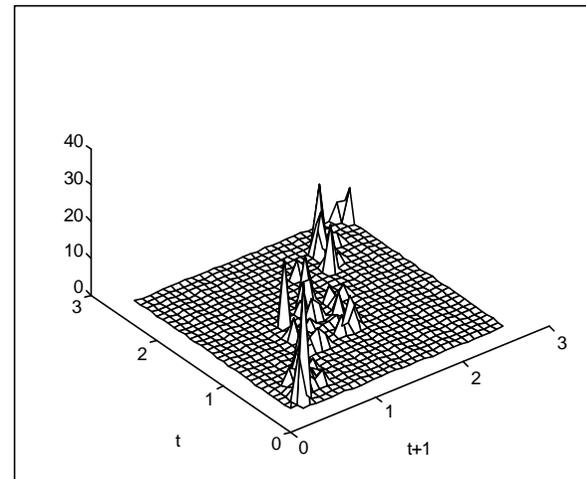
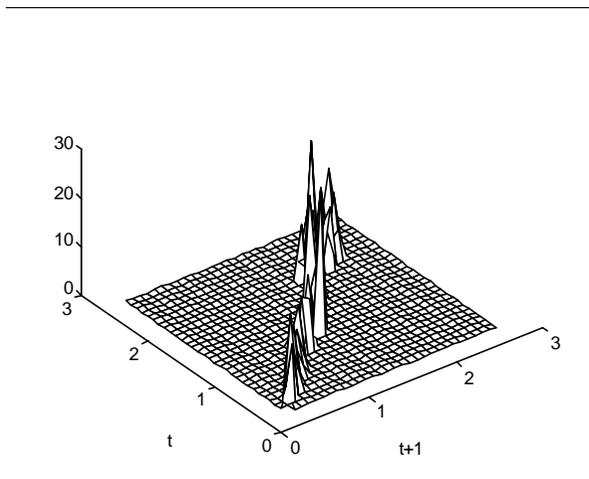
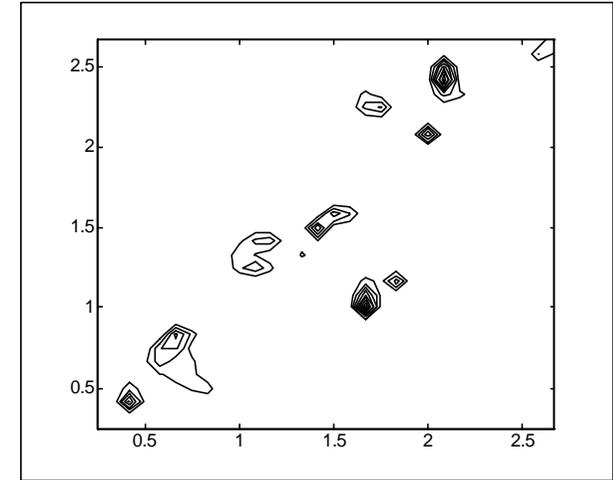
Kernel estocástico anual



Kernel estocástico quinquenal



Kernel estocástico decenal



En síntesis, nuestros resultados ponen de manifiesto que a lo largo del periodo considerado los recursos de que disponen los gobiernos locales para llevar a cabo su labor no han tendido precisamente a converger. Al contrario, nuestros resultados sugieren la existencia de un proceso divergente.

5.2. *El grado de autonomía*

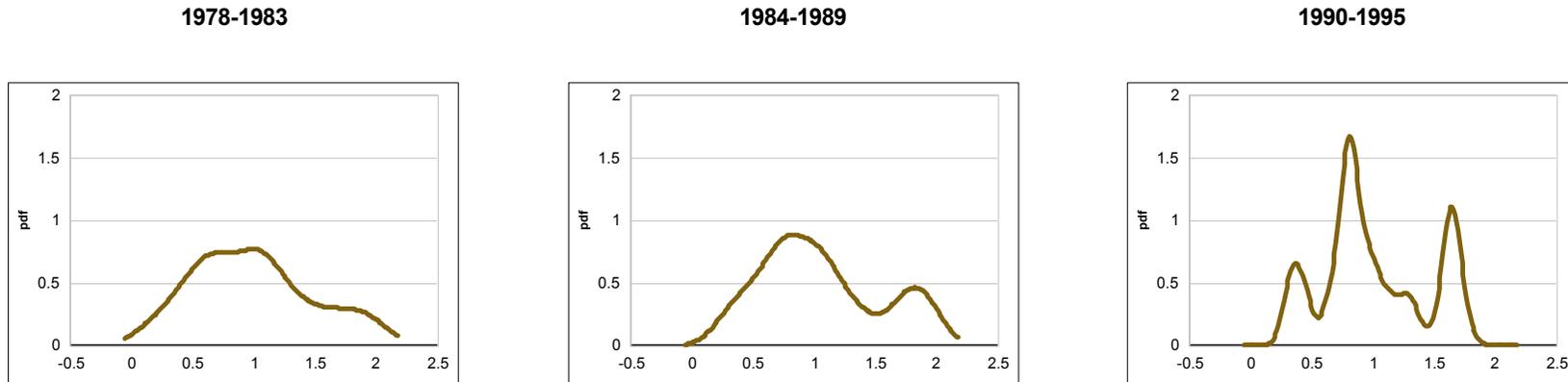
El segundo de los indicadores analizados hace referencia al grado de autonomía de las corporaciones locales que, por las razones expuestas con anterioridad, incide en la configuración de los sistemas contables, orientándolos más hacia la rendición de cuentas cuanto mayor es el peso de las transferencias en la estructura financiera de la corporación local, y más hacia la eficiencia en la gestión cuanto menor es su importancia como fuente de financiación y, por tanto, mayor el grado de autonomía de los gobiernos locales.

El gráfico 3 muestra las funciones de densidad del indicador "transferencias / ingresos" para el periodo 1978-1987 y 1988-1995 respectivamente. En ambos gráficos puede apreciarse que la función de densidad del indicador es en esencia multimodal. Esta circunstancia deja bien a las claras que en la Unión Europea existen distintos modelos de financiación de las Corporaciones Locales que, a la luz del gráfico 3, no han tendido a aproximarse en estos últimos veinte años. Al contrario, en los últimos años el indicador parece profundizar aún más en su multimodalidad.

Las conclusiones que se derivan de la estimación de las funciones de densidad en momentos distintos del tiempo se confirman cuando llevamos a cabo el análisis de los movimientos intradistribución. Las transiciones anuales, que aparecen en el cuadro 3, muestran que los países cambian relativamente poco de quintil de un año para otro. De hecho, la distribución ergódica que se deriva de ellas no sugiere ni convergencia ni divergencia a largo plazo.

Sin embargo, las transiciones quinquenales sí parecen mostrar movimientos intradistribución de mayor calado. La disminución de la probabilidad que aparece en la diagonal de la matriz así lo indica. A largo plazo, las transiciones quinquenales conducen al ratio de autonomía hacia la divergencia y las transiciones decenales señalan que las corporaciones locales europeas tienden claramente hacia la bipolarización. Nuestras estimaciones permiten predecir que si la dinámica implícita en las transiciones a 10 años se mantiene a lo largo del tiempo, el 47% de las naciones acabarían situadas en el primer estado estacionario y el 27% en el cuarto.

Gráfico 3. Grado de autonomía. Funciones de densidad



Cuadro 3. Grado de autonomía. Matrices de transición

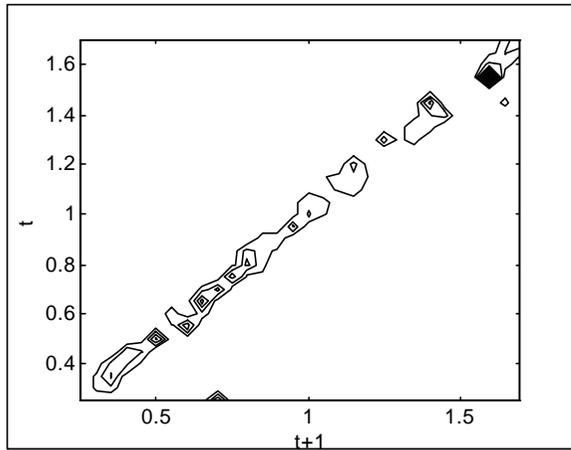
Transiciones anuales					
lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.65	0.82	1.05	1.45	%
1: 42	0.95	0.05	0.00	0.00	0.00
2: 43	0.02	0.79	0.19	0.00	0.00
3: 43	0.00	0.16	0.70	0.14	0.00
4: 43	0.00	0.00	0.16	0.79	0.05
5: 43	0.00	0.00	0.00	0.02	0.98
Distribución					
ergódica	0.09	0.18	0.21	0.18	0.35

Transiciones quinquenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.60	0.81	1.05	1.40	%
1: 31	0.87	0.06	0.06	0.00	0.00
2: 32	0.03	0.69	0.28	0.00	0.00
3: 31	0.00	0.29	0.48	0.16	0.06
4: 32	0.00	0.00	0.34	0.50	0.16
5: 32	0.00	0.00	0.00	0.16	0.84
Distribución					
ergódica	0.06	0.25	0.25	0.17	0.27

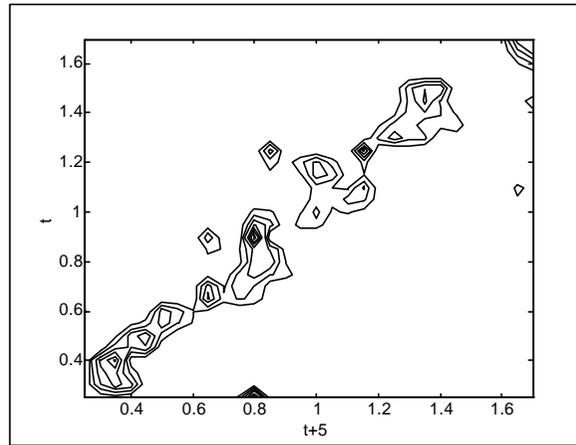
Transiciones decenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.58	0.76	1.07	1.41	%
1: 19	0.74	0.00	0.26	0.00	0.00
2: 19	0.11	0.32	0.58	0.00	0.00
3: 19	0.00	0.11	0.74	0.00	0.16
4: 19	0.00	0.00	0.53	0.32	0.16
5: 20	0.00	0.00	0.00	0.15	0.85
Distribución					
ergódica	0.02	0.05	0.35	0.10	0.47

Gráfico 4. Grado de autonomía

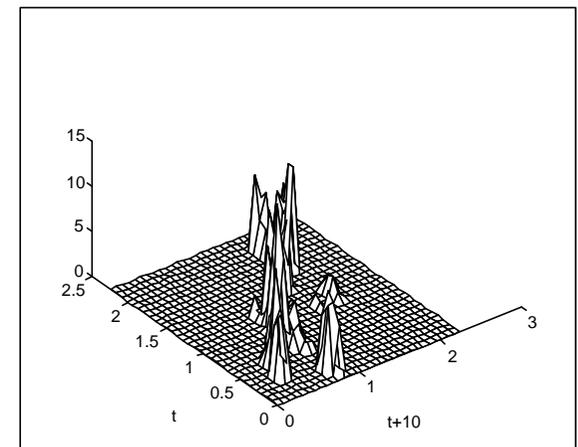
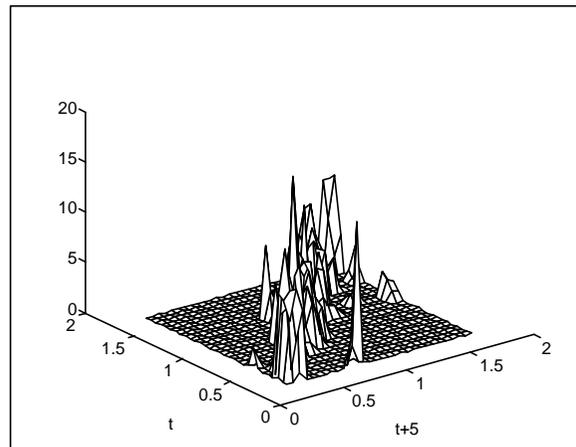
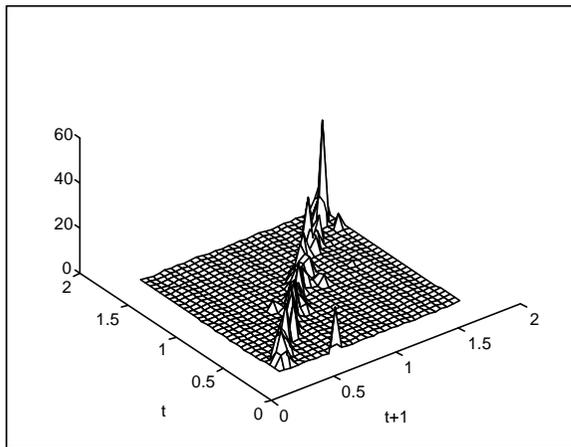
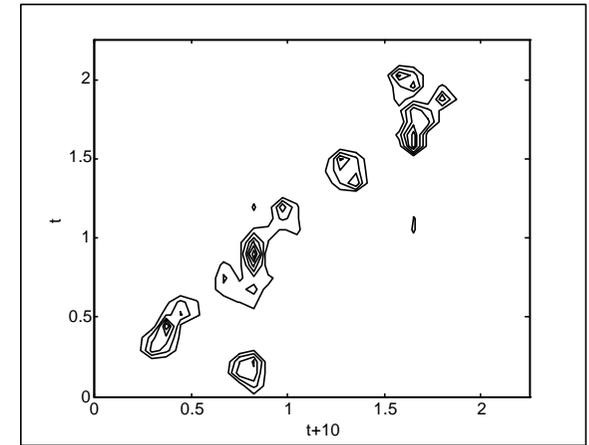
Kernel estocástico anual



Kernel estocástico quinquenal



Kernel estocástico decenal



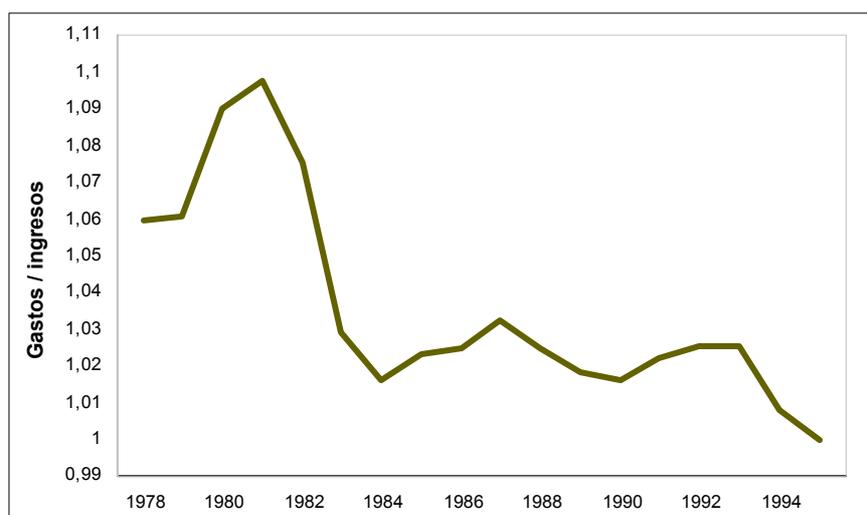
Siempre podríamos pensar que el cálculo de la matriz ergódica depende de la selección arbitraria del número de estados estacionarios. Ya comentamos con anterioridad que para hacer frente a este problema, era interesante ofrecer una estimación de la versión continua de la matriz de transición. El gráfico 4 presenta los kernels estocásticos que corresponden a las transiciones anuales, quinquenales y decenales de las corporaciones locales europeas en cuanto a su autonomía financiera. Los mayores cambios se producen en las transiciones decenales, que permiten apreciar la bipolaridad hacia la que tiende el indicador.

En definitiva, el análisis de la autonomía financiera revela que los modelos de financiación de los gobiernos locales europeos tampoco han tendido a converger en los últimos años. Esta variable no ha estimulado por tanto la armonización de los sistemas contables públicos.

5.3. *El déficit público*

Cuanto mayor es la necesidad de reducir el déficit público, mayores son los incentivos para introducir reformas que permitan una utilización más eficaz y eficiente de los recursos. La puesta en práctica de estas reformas obliga a rediseñar los objetivos de la contabilidad, que debe dotar a los gestores de los datos necesarios para llevar a cabo las estrategias oportunas. Lógicamente, si en todos los países existe una conciencia social unánime acerca de la necesidad de reducir el déficit público, es más sencillo que las reformas contables avancen en la misma dirección. Es más sencillo en definitiva que se produzca un proceso de armonización.

Gráfico 5. Evolución del déficit de las CC.LL. europeas. 1978-1995



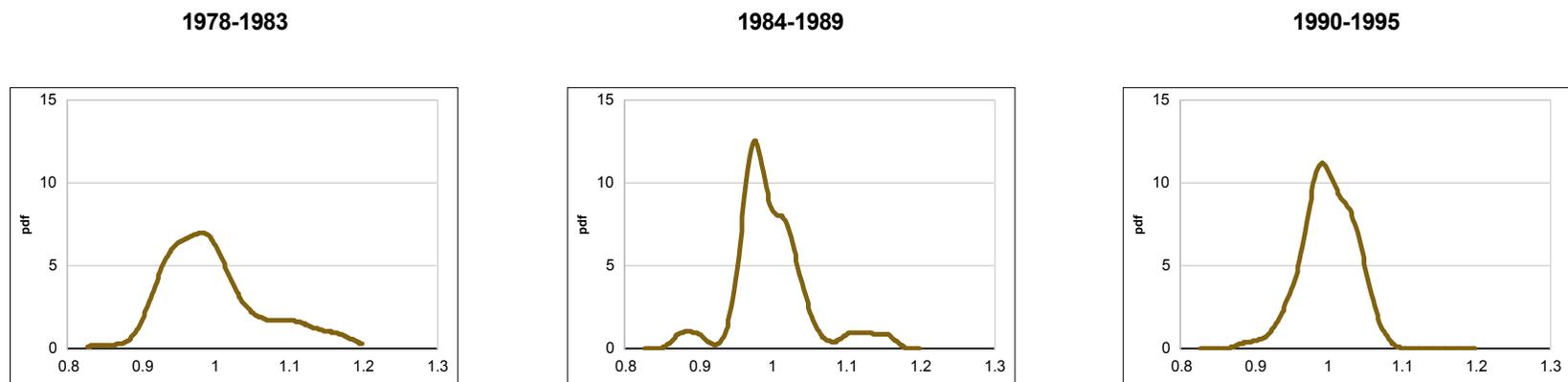
Es sabido que las CC.LL. europeas han tendido a reducir su déficit en los últimos veinte años. De hecho, en el gráfico 5 puede apreciarse que el déficit medio ha disminuido en quince puntos porcentuales desde 1980. En este apartado, nuestro objetivo consiste en contrastar si, además de disminuir, el déficit ha tendido a converger. De este modo, podremos determinar en qué medida el control del déficit constituye hoy en día un objetivo de gestión común para el conjunto de CC.LL. europeas.

El gráfico 6 presenta las funciones de densidad del indicador ingresos / gastos para los subperiodos 1978-1983, 1984-1989 y 1990-1995. El análisis preliminar de las funciones de densidad permite apreciar como, a medida que nos acercamos a la década de los 90, se produce un ligero desplazamiento de la masa probabilística desde las colas de la distribución hacia los valores centrales de la misma, poniendo de manifiesto la existencia de un proceso de convergencia. Este mismo resultado aparece con mayor claridad cuando incorporamos al análisis los movimientos intradistribución.

Ciertamente, la matriz que expresa los movimientos intradistribución de carácter anual – cuadro 4 - no permite apreciar la existencia de un proceso de convergencia en términos de este indicador. Una vez más, un sólo año es un periodo de tiempo demasiado corto para apreciar tendencias convergentes o divergentes en los indicadores considerados. Sin embargo, a medida que aumentamos el periodo de análisis, la convergencia aparece con mayor claridad. El análisis de las transiciones quinquenales y, fundamentalmente, el de las transiciones decenales, revela que los individuos tienden a desplazarse hacia los valores centrales de la distribución. De hecho, la estimación de la distribución ergódica o a largo plazo, basada en las transiciones decenales, muestra que un 50% de los países acabarían situados en el cuarto estado estacionario, que es precisamente donde se sitúa el valor medio de la distribución.

Siguiendo el esquema trazado en los apartados anteriores, hemos completado el análisis de los movimientos intradistribución, estimando los kernels estocásticos que corresponden a las transiciones anuales, quinquenales y decenales. Estas estimaciones, incluidas en el gráfico 7, no permiten derivar las distribuciones ergódicas, pero sí eliminan la arbitrariedad que supone la selección del número de estados estacionarios y la determinación de la amplitud de los intervalos que los definen. En este caso, las funciones de densidad condicionadas muestran, con mayor claridad que las distribuciones ergódicas, el proceso de convergencia en déficit que ha caracterizado a la evolución de las CC.LL. europeas en los últimos veinte años. El gráfico pone de manifiesto cómo, tras un plazo de cinco y diez años respectivamente, la masa probabilística se desplaza desde las colas a la parte central de la distribución.

Gráfico 6. Déficit de las CC.LL.. Funciones de densidad

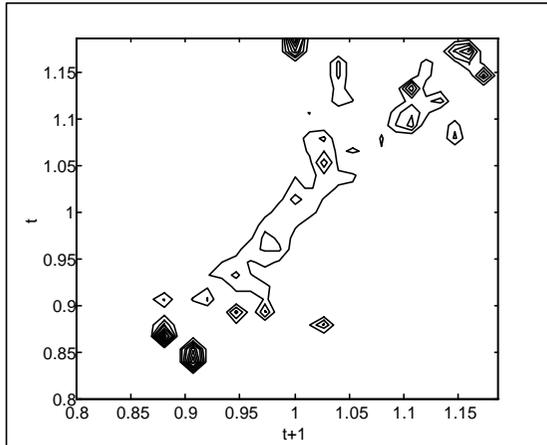


Cuadro 4. Déficit de las CC.LL.. Matrices de transición

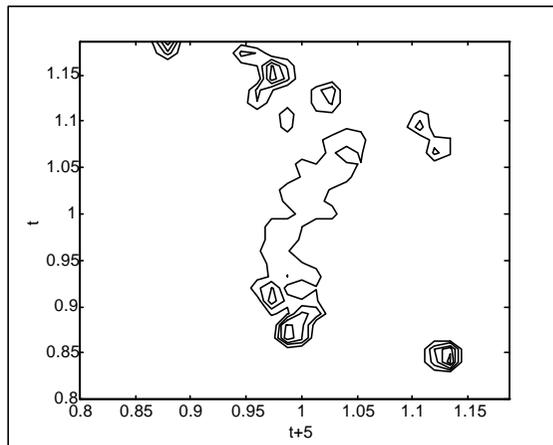
Transiciones anuales						Transiciones quinquenales						Transiciones decenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.97	0.98	1.00	1.03	%	estados	0.96	0.98	1.00	1.03	%	estados	0.95	0.98	1.00	1.05	%
1: 42	0.55	0.24	0.12	0.07	0.02	1: 31	0.16	0.32	0.26	0.19	0.06	1: 19	0.11	0.21	0.26	0.37	0.05
2: 43	0.16	0.44	0.16	0.14	0.09	2: 32	0.13	0.25	0.25	0.16	0.22	2: 19	0.00	0.16	0.26	0.58	0.00
3: 43	0.12	0.21	0.35	0.21	0.12	3: 31	0.19	0.23	0.16	0.26	0.16	3: 19	0.16	0.21	0.16	0.21	0.26
4: 43	0.07	0.12	0.26	0.35	0.21	4: 32	0.00	0.13	0.22	0.38	0.28	4: 19	0.00	0.16	0.11	0.58	0.16
5: 43	0.05	0.02	0.09	0.23	0.60	5: 32	0.09	0.16	0.13	0.31	0.31	5: 20	0.00	0.45	0.30	0.20	0.05
Distribución						Distribución						Distribución					
ergódica	0.18	0.20	0.19	0.20	0.22	ergódica	0.10	0.20	0.20	0.28	0.23	ergódica	0.03	0.21	0.18	0.46	0.13

Gráfico 7. Déficit

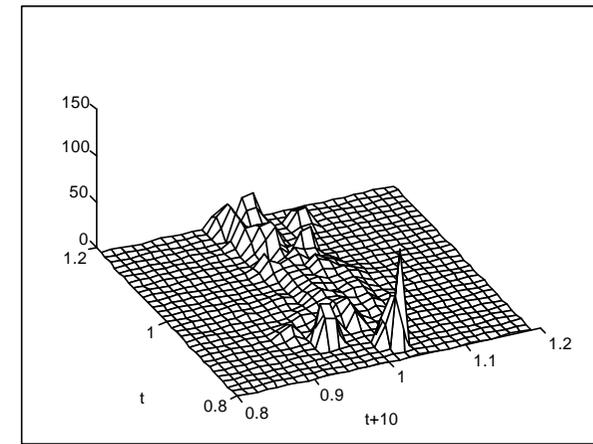
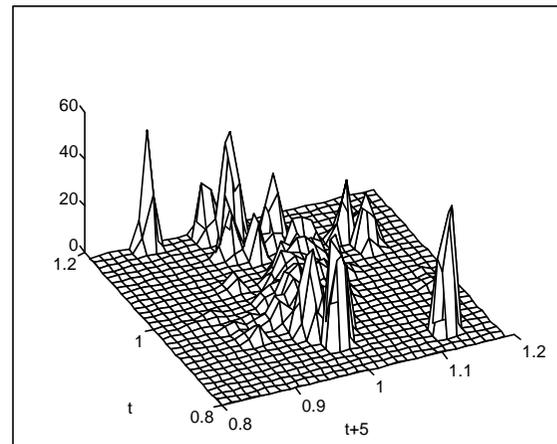
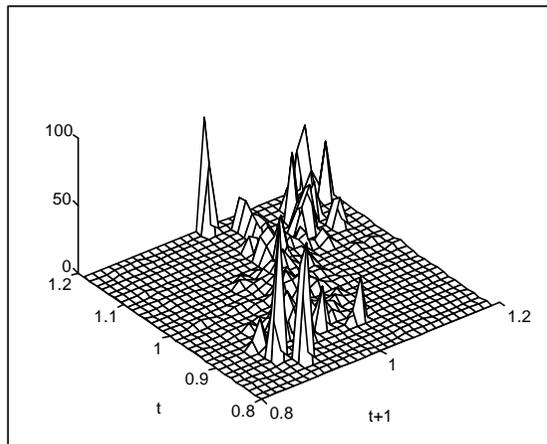
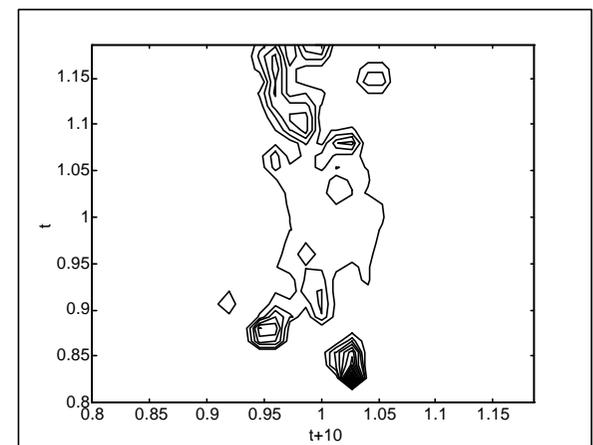
Kernel estocástico anual



Kernel estocástico quinquenal



Kernel estocástico decenal



En definitiva, nuestros resultados confirman que el único indicador que ha tendido a converger ha sido precisamente el déficit público. Con independencia de los recursos gestionados y del modo de financiarlos, el deseo de reducir el déficit ha constituido uno de los objetivos prioritarios de los gobiernos locales, que se han visto obligados a mejorar la eficiencia de su gestión para seguir suministrando los mismos servicios a los ciudadanos empleando menos recursos. Dado que la búsqueda de la eficiencia en la gestión ha constituido un objetivo compartido por las CC.LL. europeas, no es extraño que las reformas contables hayan seguido una dirección común.

Pero, sin embargo, tampoco es extraño que, tras las reformas de los 90, continúe habiendo importantes diferencias en Europa en cuanto a la contabilidad de los gobiernos locales. Todavía coexisten modelos de administración local muy diferentes, que seguramente requieren sistemas de información distintos. Lejos de converger, tanto el volumen de recursos per cápita que gestionan las CC.LL., como su grado de autonomía han tendido a divergir.

De hecho, desde el punto de vista contable, a pesar de la orientación común que manifiestan las reformas contables de las corporaciones locales en los distintos países, sí pueden identificarse diferentes áreas de influencia en el seno de las cuales es posible observar mayores similitudes entre los sistemas contables locales. Esta clasificación puede, en cierto sentido, aproximarse a tres grandes áreas culturales: la británica, la nórdica y la continental.

a) *Área de influencia británica:*

La influencia británica se deja sentir especialmente en Irlanda, debido a los fuertes vínculos históricos que han unido a este país con el Reino Unido. Esta influencia se manifiesta en la importancia concedida al control financiero y en la utilización de fondos como entidades básicas de la contabilidad pública por parte de ambos países [Jones y Pendlebury, 1996 y *Department of Finance*, 1998]. También es posible apreciar la influencia anglosajona en el caso de Holanda, puesto que el nuevo sistema contable local holandés sigue un modelo parecido al de estos países, donde la normativa no establece un formato obligatorio para los estados contables; con ello adquieren especial importancia los informes o documentos explicativos que acompañan a cada documento contable [Fernández y Pablos, 1995].

b) *Área nórdica:*

Suecia, Finlandia y Dinamarca conforman un grupo de países unidos tradicionalmente por lazos históricos y culturales. Este hecho ha favorecido que la

evolución de la contabilidad local haya discurrido de forma muy similar, siendo Suecia el país que ha ocupado un papel más destacado como motor y marco de referencia en el desarrollo de reformas contables en el sector público local [Monsen y Näsä, 1995].

c) *Área continental:*

Los países continentales como Francia, Bélgica, España y Portugal forman otro grupo donde también es posible apreciar de forma específica la similitud de los sistemas contables públicos locales. A través de la influencia francesa, todos ellos han acabado utilizando el plan de cuentas como instrumento de normalización en la contabilidad pública. Así, la reforma contable de los municipios belgas está muy próxima a la reforma francesa de la M14 de manera que es posible apreciar una notable similitud en los planes de cuentas de ambos países [Hilgers, 1989]. De igual modo, la influencia francesa se manifiesta en nuestro país a través de la incorporación del plan de cuentas francés para nuestro modelo contable empresarial. Esta influencia se ha extendido igualmente a la contabilidad pública, que ha tomado como referencia el plan empresarial en diferentes momentos. Por último, en Portugal se ha tomado como ejemplo nuestro Plan de Contabilidad Pública de 1994 para la modernización de su contabilidad local, lo que explica la proximidad de ambos sistemas contables [Jorge, 2001].

A pesar de que Alemania y Austria comparten con los anteriores países la tradición normalizadora continental, no utilizan el plan de cuentas como instrumento de normalización contable y, además, mantienen respecto a los mismos un grado de desarrollo menor en la contabilidad pública (su sistema contable es eminentemente presupuestario). Por este motivo consideramos que deben considerarse de forma separada.

6. ¿Convergencia europea o convergencia regional?

Es posible que, en lugar de converger hacia unas características económicas comunes, los modelos de administración local de cada país estén convergiendo hacia las características específicas de las regiones de las que forman parte. En este apartado, hemos querido contrastar esta posibilidad, analizando la convergencia de los denominados indicadores condicionados, que se obtienen dividiendo los indicadores de los distintos países por la media anual de sus respectivas regiones.

Para llevar a cabo el análisis propuesto, decidimos clasificar a los países en cuatro grandes regiones atendiendo a las consideraciones contables anteriormente mencionadas. El resultado de la clasificación aparece descrito en el cuadro 5.

Cuadro 5. Regiones diseñadas para el análisis de la convergencia condicionada

GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3	GRUPO 4
Irlanda Holanda Reino Unido	Dinamarca Suecia Finlandia	Alemania Austria Luxemburgo	Bélgica España Francia Italia Portugal

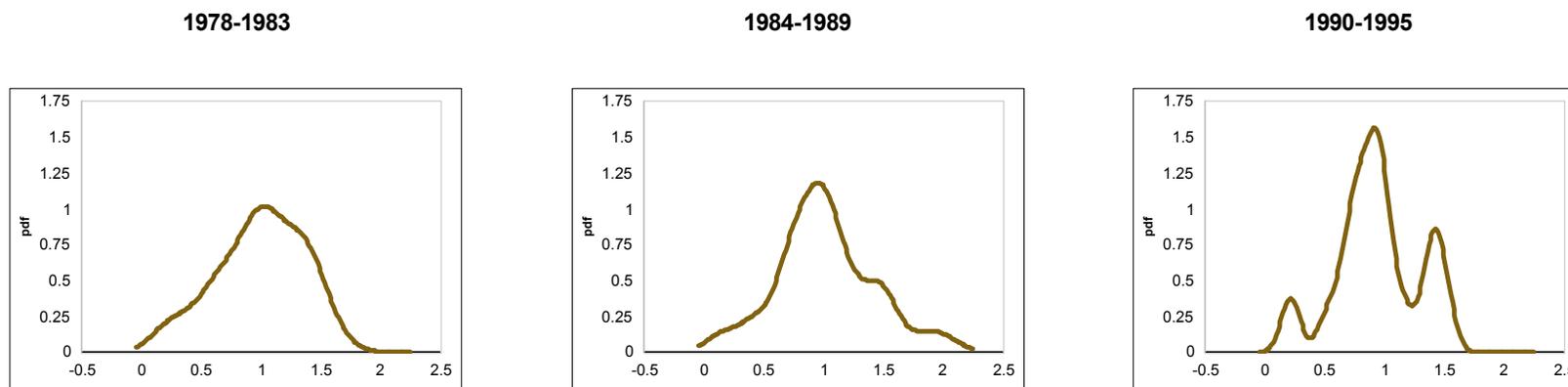
6.1. *Gastos per cápita*

En el gráfico 8 hemos incluido las funciones de densidad del indicador condicionado del gasto per cápita de los gobiernos locales. Aunque con el paso del tiempo, la función de densidad va adquiriendo un carácter marcadamente multimodal, lo cierto es que, a medida que nos aproximamos a la década de los 90, cada vez son más las naciones que se concentran en los valores centrales de la distribución. Todo parece indicar por tanto que los países tienden a converger hacia la media de las regiones de las que forman parte.

Los resultados de este análisis se confirman cuando analizamos las matrices de transición del indicador condicionado - cuadro 6 -; especialmente las que hacen referencia a las transiciones quinquenales y decenales. En efecto, aunque la matriz de transición anual revela que en el periodo de un año apenas se producen cambios en las posiciones relativas de los países, las transiciones quinquenales y, sobre todo, las decenales confirman que los individuos tienden a desplazarse desde las colas de la distribución hacia los valores centrales de la misma. De hecho, si extrapolamos la dinámica implícita en las transiciones decenales, más del 90% de los países europeos se situarán a largo plazo en dos de los tres estados estacionarios centrales.

Siempre podríamos atribuir estos resultados a la arbitrariedad que supone la selección a priori del número de estados. Pero, lo bien cierto es que la estimación de los kernels estocásticos, cuyo resultado aparece en el gráfico 9, nos conduce a las mismas conclusiones.

Gráfico 8. Gasto per capita condicionado por la media regional. Funciones de densidad

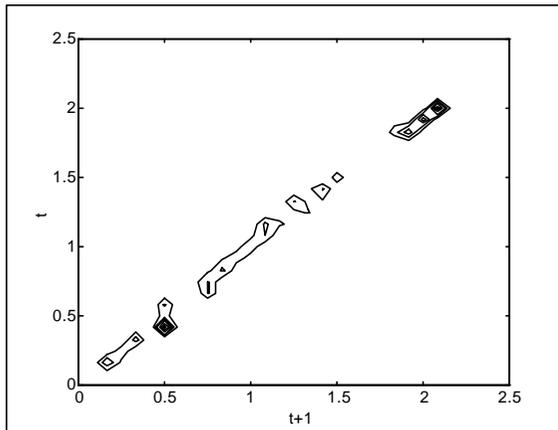


Cuadro 6. Gasto per capita condicionado por la media regional. Matrices de transición

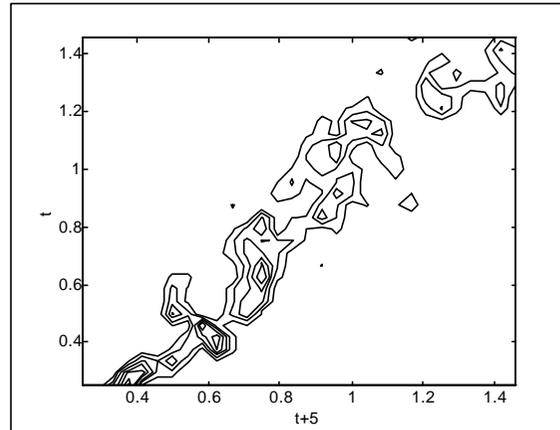
Transiciones anuales						Transiciones quinquenales						Transiciones decenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.71	0.92	1.04	1.34	%	estados	0.70	0.93	1.06	1.31	%	estados	0.70	0.97	1.12	1.34	%
1: 42	0.83	0.17	0.00	0.00	0.00	1: 31	0.65	0.35	0.00	0.00	0.00	1: 19	0.63	0.37	0.00	0.00	0.00
2: 43	0.12	0.74	0.14	0.00	0.00	2: 32	0.16	0.50	0.28	0.06	0.00	2: 19	0.00	0.79	0.21	0.00	0.00
3: 43	0.00	0.16	0.74	0.09	0.00	3: 31	0.00	0.42	0.39	0.19	0.00	3: 19	0.00	0.53	0.37	0.11	0.00
4: 43	0.00	0.00	0.12	0.81	0.07	4: 32	0.00	0.16	0.31	0.38	0.16	4: 19	0.00	0.37	0.16	0.16	0.32
5: 43	0.00	0.00	0.00	0.07	0.93	5: 32	0.00	0.00	0.00	0.22	0.78	5: 20	0.00	0.15	0.05	0.05	0.75
Distribución						Distribución						Distribución					
ergódica	0.18	0.25	0.22	0.17	0.17	ergódica	0.16	0.36	0.24	0.15	0.10	ergódica	0.00	0.69	0.24	0.03	0.04

Gráfico 9. Gasto per capita condicionado por la media regional

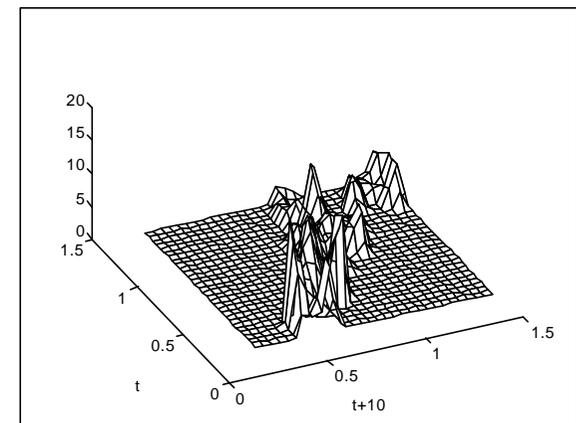
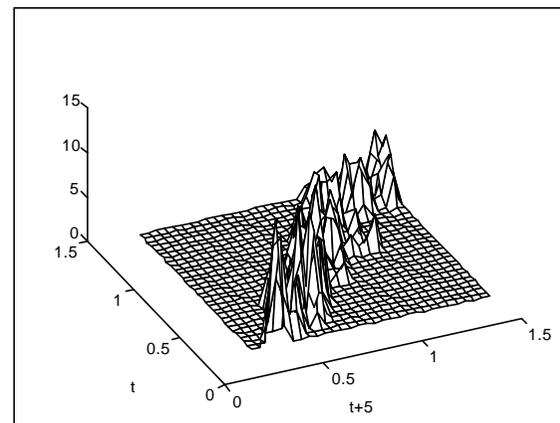
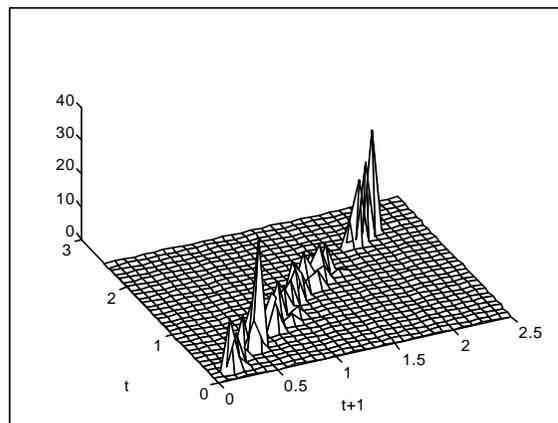
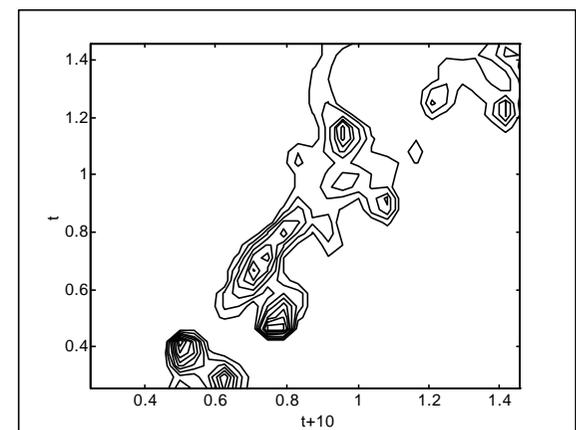
Kernel estocástico anual



Kernel estocástico quinquenal



Kernel estocástico decenal



La convergencia resulta evidente cuando analizamos la dinámica del indicador por periodos de cinco y diez años, pero no tanto cuando extrapolamos los movimientos intradistribución que se producen a lo largo de un único año. De hecho, en los kernels anuales la masa probabilística tiende a concentrarse en la diagonal del gráfico, mientras que en los quinquenales y, sobre todo, en los decenales, se acumula en una línea paralela al eje de ordenadas.

En definitiva, pese a que el gasto per cápita de las CC.LL. no está tendiendo a converger en términos absolutos, sí parece existir un proceso de convergencia a escala regional. En la medida en que el volumen de recursos gestionados constituye un indicador de la complejidad de la gestión municipal, nuestros resultados indican que las necesidades de información de los gobiernos locales tienden a ser homogéneas dentro de las regiones definidas en este trabajo, aunque sigan siendo heterogéneas en el ámbito más amplio de la Unión Europea.

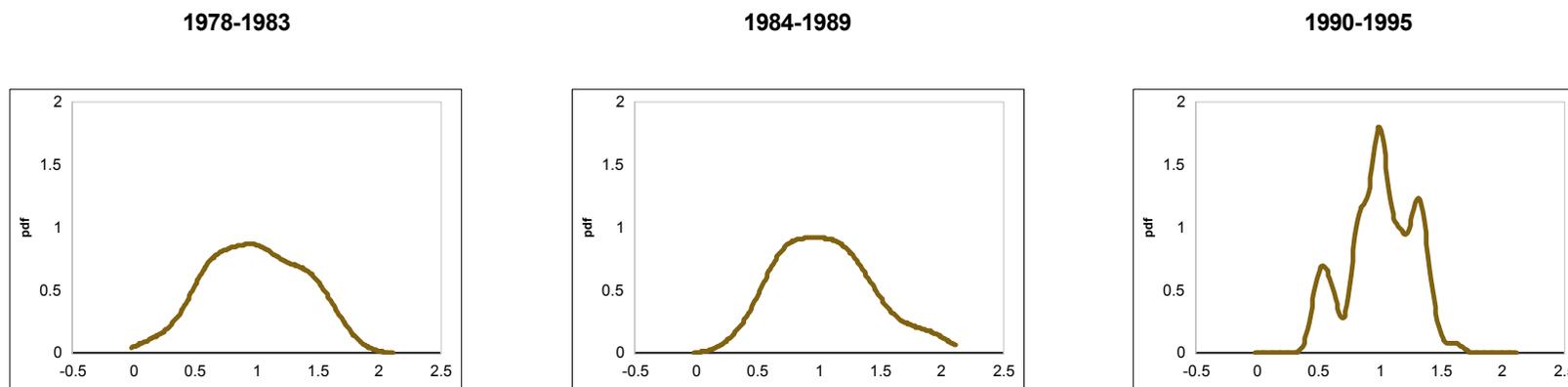
6.2. *Grado de autonomía*

En el gráfico 10 presentamos las funciones de densidad del indicador condicionado correspondiente al grado de autonomía. A simple vista, puede apreciarse que la masa probabilística tiende nuevamente a concentrarse en los valores centrales de la distribución aunque, como ocurría con el gasto per cápita, tiende a acentuarse la multimodalidad de la variable, a medida que nos aproximamos a la década de los 90.

El proceso de convergencia del grado de autonomía queda confirmado al analizar el modo en que los países se desplazan dentro de la distribución de probabilidad a lo largo del tiempo. No en vano, las matrices de transición, incluidas en el cuadro 7, permiten apreciar como los países tienden a largo plazo a situarse en los estados estacionarios centrales. Si extrapolamos la dinámica implícita en las transiciones, aproximadamente el 50% de los países acabaría situado a largo plazo en una horquilla de ± 0.1 alrededor de la media. Al contrario de lo que viene sucediendo a lo largo de todo el trabajo, las tres matrices de transición conducen a resultados similares. En este caso, la convergencia se aprecia incluso al analizar las transiciones anuales.

En realidad, el estudio de los kernels estocásticos revela que este hecho es fruto de la casualidad, inducido quizá por una selección arbitraria del número de estados estacionarios. El gráfico 11 muestra que en el plazo de un año apenas se producen movimientos intradistribución. De hecho, toda la probabilidad se acumula en la diagonal del gráfico. En cambio, al aumentar el periodo de análisis a cinco y diez años,

Gráfico 10. Grado de autonomía condicionado por la media regional. Funciones de densidad

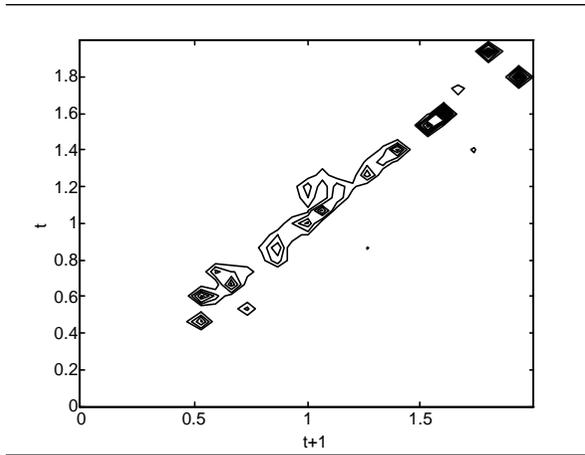


Cuadro 7. Grado de autonomía condicionado por la media regional. Matrices de transición

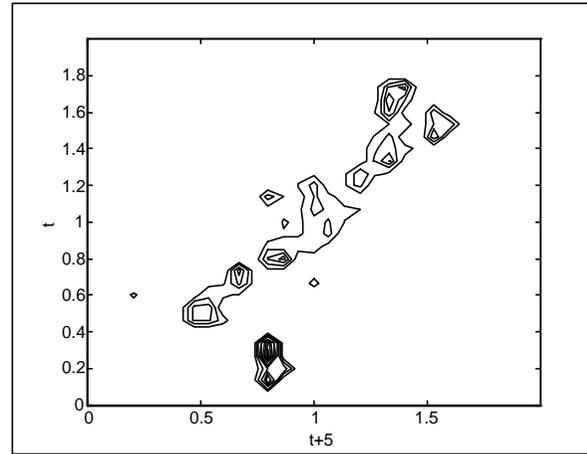
Transiciones anuales						Transiciones quinquenales						Transiciones decenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.69	0.94	1.08	1.32	%	estados	0.68	0.88	1.08	1.32	%	estados	0.68	0.89	1.08	1.40	%
1: 42	0.88	0.12	0.00	0.00	0.00	1: 31	0.65	0.32	0.03	0.00	0.00	1: 19	0.47	0.42	0.11	0.00	0.00
2: 43	0.12	0.77	0.09	0.02	0.00	2: 32	0.19	0.53	0.25	0.03	0.00	2: 19	0.32	0.26	0.26	0.16	0.00
3: 43	0.00	0.07	0.74	0.19	0.00	3: 31	0.00	0.10	0.52	0.39	0.00	3: 19	0.00	0.26	0.37	0.37	0.00
4: 43	0.00	0.00	0.21	0.72	0.07	4: 32	0.00	0.09	0.34	0.44	0.13	4: 19	0.00	0.16	0.47	0.26	0.11
5: 43	0.00	0.00	0.00	0.09	0.91	5: 32	0.00	0.00	0.00	0.38	0.63	5: 20	0.00	0.00	0.00	0.90	0.10
Distribución						Distribución						Distribución					
ergódica	0.15	0.16	0.26	0.25	0.19	ergódica	0.10	0.19	0.31	0.29	0.10	ergódica	0.15	0.25	0.32	0.25	0.03

Gráfico 11. Grado de autonomía condicionado por la media regional

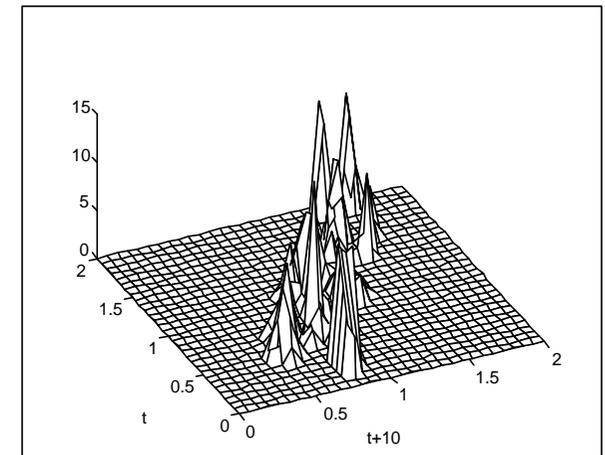
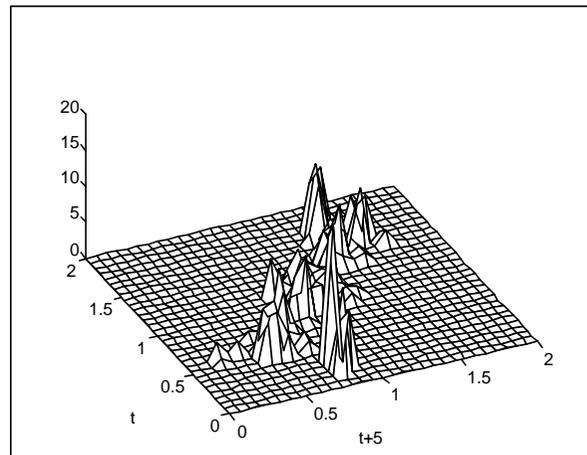
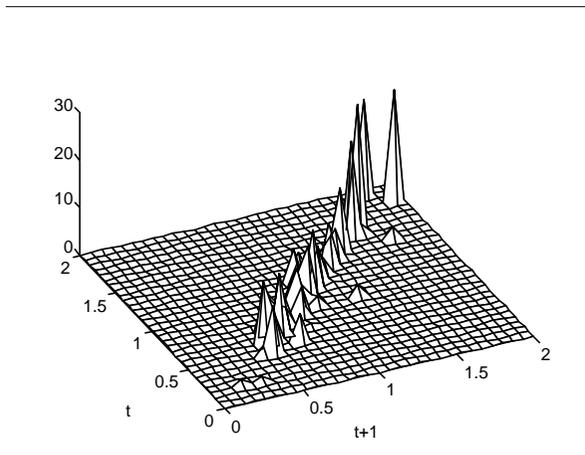
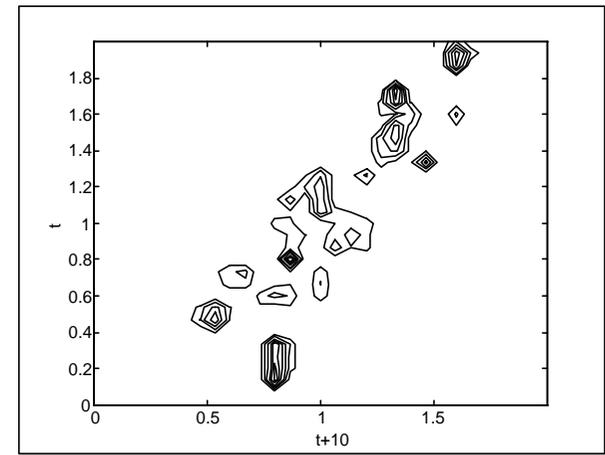
Kernel estocástico anual



Kernel estocástico quinquenal



Kernel estocástico decenal



sí se aprecian cambios significativos en los valores de los indicadores, que confirman el proceso de convergencia al que antes aludíamos.

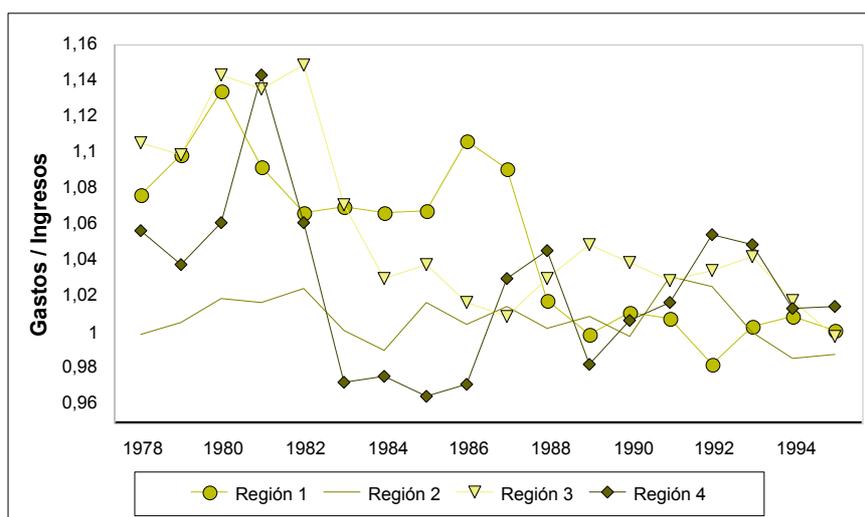
En definitiva, al igual que sucedía con el gasto per cápita de las CC.LL., el grado de autonomía tiende a converger entre países que forman parte de una misma región. Sin embargo, esta circunstancia no implica que las regiones estén tendiendo a converger entre sí. Al contrario, el análisis presentado en el apartado quinto revela la existencia de un proceso divergente a escala europea.

6.3. Déficit

Finalmente, presentamos en este tercer subapartado los resultados correspondientes al indicador condicionado del déficit. En el apartado anterior, quedó expuesto que el déficit de las CC.LL. había tendido a disminuir y que esa disminución había venido acompañada de un proceso de convergencia.

Este proceso se aprecia con especial claridad en el gráfico 12, en el que se observa como el déficit de las cuatro zonas ha tendido a disminuir y, por supuesto, a converger. Nuestro objetivo consiste ahora en contrastar si, además de haberse producido una convergencia entre las distintas zonas, se ha producido también un proceso de convergencia en déficit dentro de ellas.

Gráfico 12. Déficit de los gobiernos locales europeos. Evolución por zonas



En este sentido, hemos incluido en el gráfico 13 la evolución en el tiempo de las funciones de densidad del déficit, condicionadas a los valores medios de las distintas regiones. En el gráfico puede apreciarse como la función de densidad es cada vez más apuntada, prueba inequívoca de que los países tienden paulatinamente a converger hacia el déficit medio de las regiones en las que se encuentran.

Esta circunstancia resulta aún más evidente cuando se analizan los movimientos intradistribución, especialmente cuando la ventana de análisis cubre un periodo de cinco o diez años. En el cuadro 8 hemos incluido las matrices de transición anuales, quinquenales y decenales y las distribuciones ergódicas que les corresponden. Si nos atenemos a los resultados que se derivan de las transiciones decenales, el déficit del 80% de los países acabaría situado a largo plazo en un intervalo de cinco puntos porcentuales alrededor de la media de sus respectivas regiones.

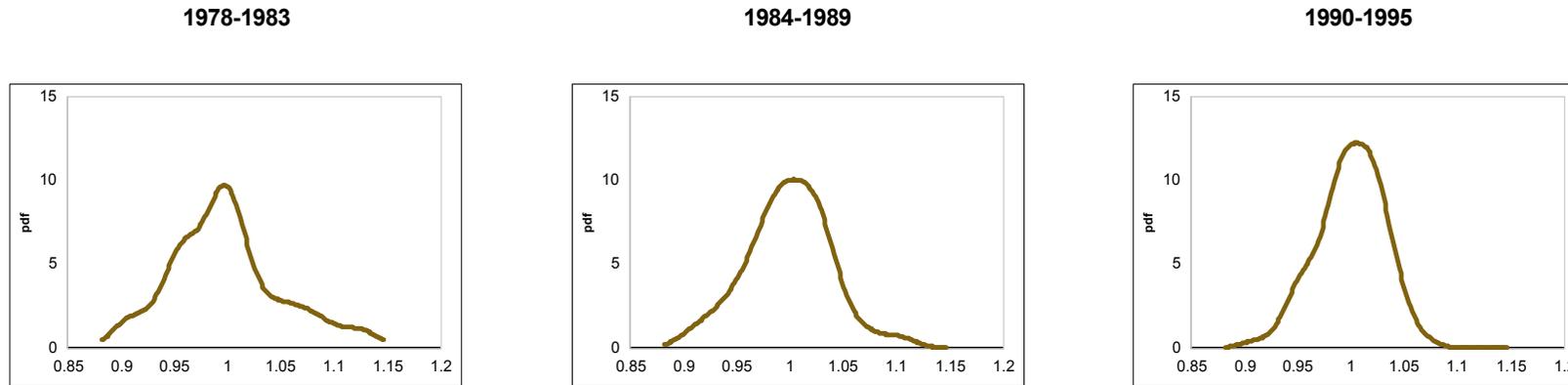
Al analizar los kernels estocásticos, el proceso de convergencia se confirma. El gráfico 14 pone de manifiesto que, al cabo de cinco y de diez años, la dispersión de la variable se reduce y, por tanto, la probabilidad condicionada se acumula en una recta paralela al eje de ordenadas. En definitiva, parece claro que el déficit no sólo ha tendido a converger entre las distintas zonas que venimos analizando en este trabajo. Los países que forman parte de ellas han tendido también a converger entre sí.

7. Conclusiones

El objetivo fundamental de este trabajo ha consistido en analizar si los entornos nacionales en los que operan los gobiernos locales europeos han tendido a converger en los últimos años o si, por el contrario, han tendido a mantenerse las diferencias que existían a finales de la década de los 70. En este sentido, nuestros resultados indican que los aspectos económicos del entorno siguen siendo todavía muy heterogéneos.

De hecho, el único factor del entorno que ha tendido a converger ha sido el déficit que, por distintas razones, se ha ido situando en un lugar destacado entre los indicadores de gestión de los gobiernos locales europeos. Hoy en día, todos ellos sienten la necesidad de ajustar el gasto a los recursos disponibles y reclaman mecanismos de gestión que les permitan seguir prestando a los ciudadanos los servicios que reclaman. Desde esta perspectiva, no sorprende que las reformas contables hayan avanzado en toda Europa por un mismo camino: el de dotar a los gobiernos locales de herramientas útiles para la toma de decisiones de gestión.

Gráfico 13. Déficit de las CC.LL. condicionado por la media regional. Funciones de densidad

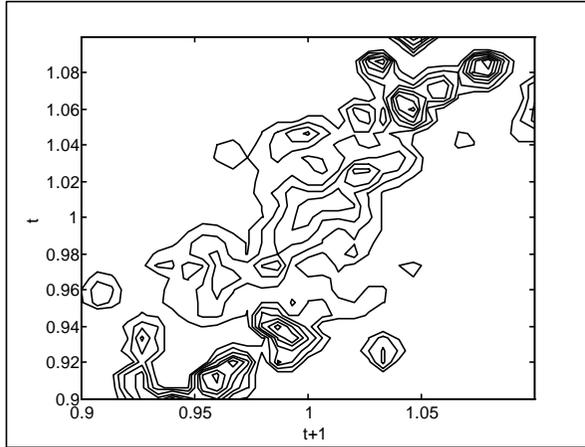


Cuadro 8. Déficit de las CC.LL. condicionado por la media regional. Matrices de transición

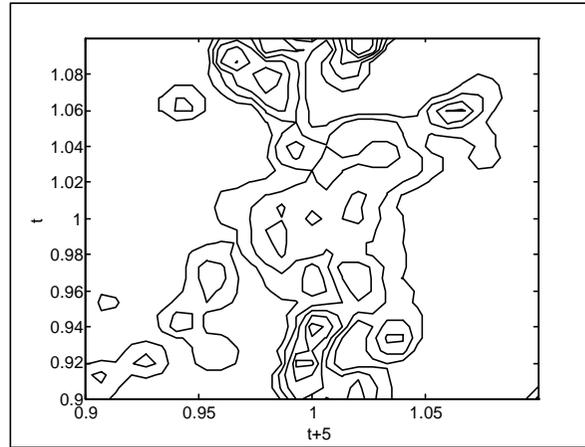
Transiciones anuales						Transiciones quinquenales						Transiciones decenales					
lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5	lim. sup.	1	2	3	4	5
estados	0.96	0.99	1.01	1.03	%	estados	0.96	0.99	1.01	1.03	%	estados	0.96	0.99	1.01	1.04	%
1: 42	0.50	0.21	0.17	0.05	0.07	1: 31	0.35	0.00	0.23	0.23	0.19	1: 19	0.21	0.05	0.21	0.37	0.16
2: 43	0.33	0.33	0.16	0.12	0.07	2: 32	0.16	0.25	0.16	0.28	0.16	2: 19	0.05	0.11	0.26	0.47	0.11
3: 45	0.09	0.18	0.36	0.22	0.16	3: 31	0.06	0.32	0.13	0.39	0.10	3: 19	0.11	0.53	0.11	0.21	0.05
4: 41	0.07	0.15	0.20	0.41	0.17	4: 32	0.09	0.19	0.19	0.28	0.25	4: 19	0.05	0.11	0.16	0.47	0.21
5: 43	0.00	0.14	0.09	0.16	0.60	5: 32	0.13	0.25	0.16	0.22	0.25	5: 20	0.20	0.30	0.25	0.25	0.00
Distribución						Distribución						Distribución					
ergódica	0.19	0.20	0.19	0.19	0.23	ergódica	0.15	0.21	0.17	0.28	0.20	ergódica	0.10	0.20	0.19	0.39	0.13

Gráfico 14. Déficit condicionado por la media regional

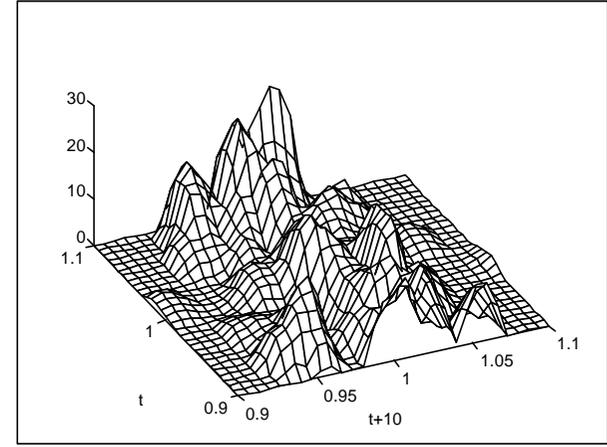
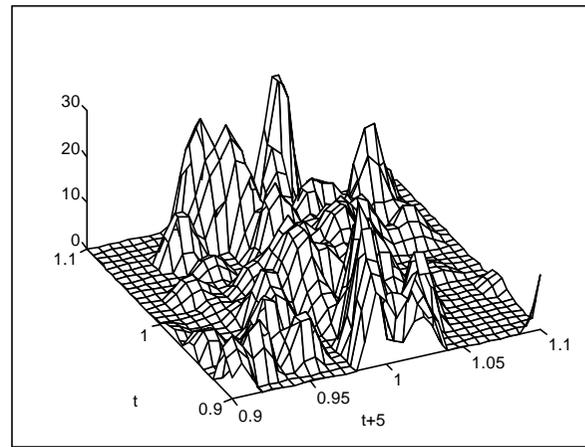
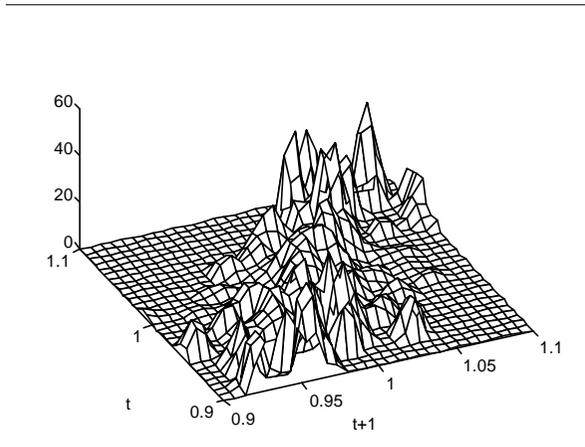
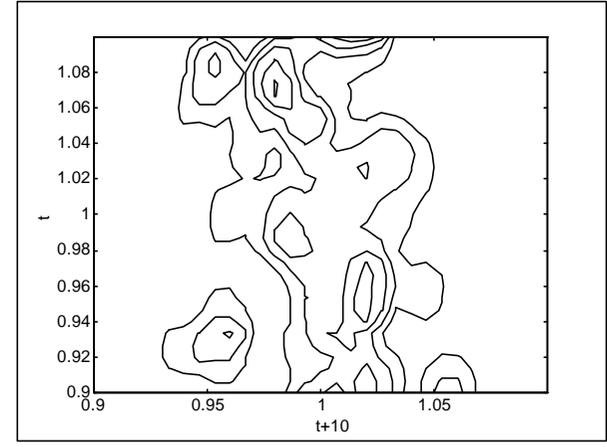
Kernel estocástico anual



Kernel estocástico quinquenal



Kernel estocástico decenal



Pero tampoco es extraño que, tras las reformas, continúe habiendo importantes diferencias entre los sistemas contables de los distintos países. Al fin y al cabo, los modelos de gestión local siguen siendo muy diferentes. De hecho, nuestros resultados confirman que los recursos per cápita que gestionan los gobiernos locales no han tendido a converger en Europa, a pesar de que en estos años la renta per cápita de los países europeos sí lo ha hecho. Por su parte, el grado de autonomía de los gobiernos locales tampoco ha experimentado una tendencia convergente. Las diferencias que existían al respecto a finales de los 70 no sólo se mantienen, sino que han tendido a acentuarse.

En realidad, la convergencia de entornos sí se ha producido, pero se ha limitado al ámbito restringido de grupos de países, similares en términos culturales, políticos y económicos, y geográficamente próximos entre sí. Este proceso de convergencia regional no sólo se ha manifestado en términos de déficit como antes, sino también en términos de recursos disponibles y grado de autonomía.

Estos resultados tienen implicaciones importantes para el futuro del proceso de armonización. De hecho, dado que los entornos nacionales no tienden a converger hacia un entorno europeo común, no parece razonable pretender armonizar la contabilidad de los gobiernos locales a corto plazo. En nuestra opinión, generará menos rechazo avanzar por el camino de la armonización regional, sobre todo teniendo en cuenta que, dentro de las regiones, las condiciones económicas en las que operan los gobiernos locales sí que están tendiendo a converger.

Referencias bibliográficas

- Amenkhienan, F. (1986), *Accounting in Developing Countries: a framework for standard setting*. U.M.I press, Michigan.
- Arnold, J., Moizer, P. y Noreen, E. (1984), "Investment appraisal methods of financial analysts: a comparative study of U.S. and U.K. practices", *The International Journal of Accounting*, Vol 19, No 2, pp. 1-18.
- Barro, R.J y Sala-i-Martin, X (1992), "Convergence", *Journal of Political Economy*, Vol. 100, N° 2, pp. 223-251.
- Chang, L, Most, K. y Brain, C. (1983), "The utility of annual reports: an international study", *Journal of International Business Studies*, pp. 63-84.
- Da Costa, R.C.; Bourgeois, J.C. y Lawson, W. M. (1978), "A classification of International Financial Accounting Practices", *International Journal of Accounting*, Spring, pp. 73-85.
- Departament of Finance (1998), "Public Financial Procedures", Department of Finance, Irish government [en línea], 1998, <http://www.irlgov.ie/govacc> [Consulta 28-11-2000].
- Fernández, J.M. y Pablos, J.L (1995), "La contabilidad pública en Bélgica". Incluido en *La contabilidad pública en algunos países de la OCDE*. IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- Hilgers, J. (1989), "Vers una réforme de la gestion financière communale. Nouvelle comptabilité et modernisation de la gestion municipale. Bulletin de Documentation. Ministère des Finances. Belgique. Juillet-Aôut, pp. 329-355.
- Jones, R. y Pendlebury, M. (1996), *Public Sector Accounting*. 4th ed. Pitman Publishing, London.
- Jorge, S. (2001), "Comparative local governments accounting on the Iberian Peninsula". 8^a Conferencia CIGAR, Valencia.
- Lau, Lau y Gribbin (1995), "Cross Sectional Distributions of Financial Ratios", *Journal of Business, Finance and Accounting*.
- Lüder, K. (1994), "Contabilizando el cambio: fuerzas de mercado y gerencialismo en el sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, N° 13, pp. 213-221.
- Lüder, K. y Jones, R. (1996), "The relationship between national accounting and governmental accounting: state of art and comparative perspectives". In Chan, J; Jones, R; and Lüder, K. (eds.) *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Vol. 9, Jai Press Inc. Greenwich, Conecticut, pp. 59-78.

- Monsen, N. y Näsi, S. (1995), "Evolving Local Governmental Accounting: a comparative study of the accounting norms in Finland and Norway". 5th Biennial Conference CIGAR, Cour de Comptes, Paris.
- Monsen N. y Näsi, S. (1996), "Local governmental accounting in Finland and Norway: a historical note on cameralisme". In Chan, J.L.; Jones, R. and Lüder, K. (eds.) Research in Governmental and Nonprofit Accounting. Vol. 9, Jai Press, Greenwich, Connecticut, pp.259-274.
- Mueller, G. (1967), International Accounting, McMillan.
- _____ (1968), "Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally applied elsewhere", International Journal of Accounting, Spring, pp. 91-103.
- Nair, R. D. y Frank, W.G. (1980), "The impact of disclosure in measurement practices on international accounting classifications", The Accounting Review, vol. LV. n° 3, pp. 426-450.
- Nobes, C. (1983), "A judgemental international classification of financial reporting practices", Journal of Business Finance and Accounting, Spring, pp. 1-19.
- Previts, G.J. (1975), "On the subject for methodology and models for International accountancy", The International Journal of Accounting, Vol. 10, N° 2, Spring, pp. 1-12.
- Quah, D. (1993), "Galton's fallacy and tests of the convergence hypothesis", Scandinavian Journal of Economics, Vol.95, N° 4, pp. 427-443
- _____ (1996), "Convergence as distribution dynamics (with or without growth)", Discussion Paper 317, CEPR.
- Stokey, N.L. y Lucas JR, (1989), "Recursive Methods in Economic Dynamics, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.