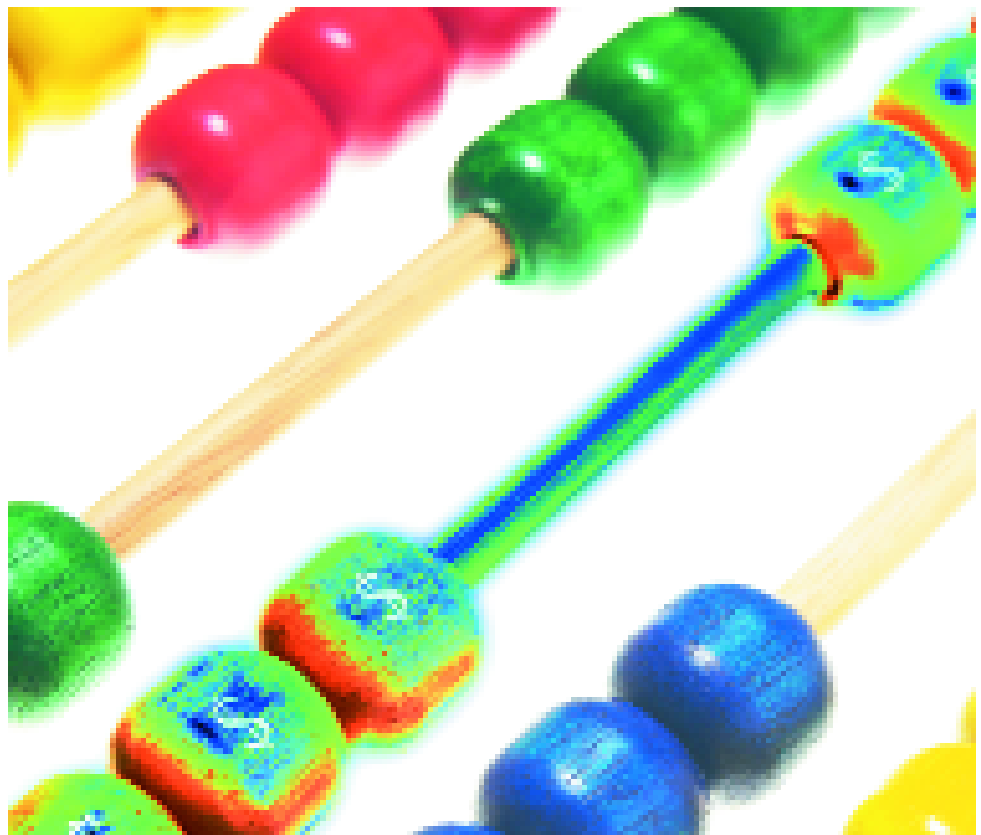


Hacia el presupuesto por devengo en las Administraciones Públicas.



Transcurridos veinte años desde la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública de 1983 que supuso la introducción de los principios de contabilidad generalmente aceptados en la contabilidad pública de nuestro país, en este trabajo planteamos la utilidad de la introducción del criterio de devengo en los presupuestos en el contexto de reformas de la gestión pública. Nos parece oportuno reflexionar sobre este tema en un momento en el que países de nuestro entorno, como el Reino Unido y Suecia han implantado o están en fase de implantación del presupuesto por devengo, y a nivel internacional el Comité del Sector Público (*Public Sector Committee, PSC*) de la IFAC está trabajando en el desarrollo de una norma sobre presupuestos.

*Este trabajo se ha elaborado en el marco del Proyecto de investigación SEC 2001-2433.

1. INTRODUCCIÓN

Con la crisis del Estado de Bienestar en los años 80 y las persistentes críticas a las ineficiencias provocadas por la excesiva burocracia de las organizaciones gubernamentales, surge el interés por reducir el tamaño del sector público en la economía y de adoptar medidas que traten de fomentar la influencia del espíritu empresarial en el sector público. Así, durante los últimos veinte años las administraciones públicas han estado sujetas a un proceso de reformas que Osborne y Gaebler (1994) denominaron “la reinención del gobierno”, y es en este contexto donde tiene lugar la introducción generalizada de los principios de contabilidad generalmente aceptados provenientes del sector privado en las administraciones públicas. Además de la partida doble, la aplicación del criterio de devengo es uno de los cambios más importantes y controvertidos que se han producido en la evolución de la contabilidad pública desde sus orígenes.

Numerosas administraciones públicas han adoptado el devengo para la obtención de estados financieros que completan la información presupuestaria tradicional. Así, de acuerdo con los informes PUMA¹ de la OCDE (2002), aproximadamente la mitad de los países miembros (España, Francia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Finlandia, Islandia, Estados Unidos, Canadá, Australia, Nueva Zelanda...) llevan contabilidad de devengo, aunque existen importantes variaciones entre ellos en cuanto al desglose de información presentada en las cuentas anuales. En los países en vías de desarrollo, un estudio del Banco Asiático de Desarrollo (2003) revela que hay una tendencia generalizada hacia la contabilidad por devengo, aunque también señala los obstáculos a los que se enfrentan estos países (escasez de recursos, de capacidad y tecnología, corrupción) y la existencia de prioridades más urgentes. Así, Uzbekistán y Azerbaijón tienen implantado el devengo, China y

Mongolia siguen devengo modificado y otros como Indonesia, las Islas Marshall, las Islas Fiji y Sri Lanka utilizan un criterio de caja modificada pero han anunciado la intención de introducir el devengo.

Sin embargo, la auténtica implantación del principio de devengo en los sistemas contables públicos tiene lugar cuando éste se aplica para la elaboración del presupuesto que es el documento clave en la formulación de políticas públicas.

2. EL PRINCIPIO DE DEVENGO EN LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS

Sólo tres países, el Reino Unido, Nueva Zelanda y Australia, han implantado, hasta el momento, el presupuesto por devengo a nivel de administración central, y en Suecia el proyecto de implantación se encuentra actualmente en una fase de estudio avanzada.

En el Reino Unido, el cambio al devengo como criterio de elaboración de la información contable y presupuestaria en los departamentos gubernamentales tuvo lugar en el ejercicio 2001/2002, y se considera el comienzo de una nueva etapa en la gestión financiera del sector público. Previamente ya se había implantado el devengo en el resto del sector público: empresas públicas, gobierno local y en la sanidad pública (*National Health Service*). El paso siguiente es la elaboración de cuentas consolidadas para el conjunto del gobierno, que está previsto se complete en el ejercicio 2005/2006.

En Nueva Zelanda, las reformas en el sistema contable público han tenido el carácter más de revolución que de evolución, por la extensión y velocidad de los cambios. En 1991 los departamentos presentaban información contable y presupuestaria con criterio de devengo. Un año después se convirtió en el primer país del mundo que elabora estados financieros consolidados y, en 1994, implantó el presupuesto por devengo.

¹Public Management (PUMA).

Además de los casos anglosajones, hay otro país más próximo en cuanto a tradición contable que está realizando importantes avances en materia de contabilidad pública. Es el caso de Suecia, donde la administración local es pionera en la aplicación de la contabilidad y presupuesto por devengo desde 1986. A nivel central, la aplicación del devengo en las agencias gubernamentales tuvo lugar en 1993 para facilitar la implantación de una gestión por resultados, y desde ese año mantiene un sistema dual puesto que el presupuesto sigue elaborándose con un criterio de caja modificada. En el año 2000, el Ministerio de Finanzas sueco publicó un Libro Blanco que establece una propuesta de adopción del devengo en los presupuestos, cuya implantación efectiva está prevista para el ejercicio 2006.

En situaciones intermedias entre los principios de caja y de devengo se encuentran Finlandia, Islandia y Canadá. Hay también otros países que han anunciado su intención de introducir el presupuesto por devengo: Dinamarca, Holanda, Suiza y Korea. En Estados Unidos, la *General Accounting Office* está considerando la introducción del devengo en el presupuesto (ver informe GAO, 2002) como forma de conocer los efectos financieros futuros de las decisiones adoptadas en el presente.

Aunque en términos relativos es todavía reducido el número de países en el mundo donde se utiliza el devengo en los presupuestos públicos, estamos asistiendo a un proceso global de expansión e intercambio de ideas y experiencias en la gestión pública, donde además de gobiernos, reformadores, investigadores y consultores, las organizaciones internacionales están desempeñando un papel clave. El PSC de la IFAC, financiado en parte por el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, el Banco Asiático de Desarrollo y las Naciones Unidas, ha emitido veinte normas basadas en el devengo, conocidas como IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) o Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y uno de sus actuales proyectos es el desarrollo de una Norma sobre

presupuestos. Algunas de estas organizaciones, como la OCDE, la Comisión Europea y la OTAN, están adoptando el devengo en sus propios sistemas contables, aunque por el momento sólo en la contabilidad puesto que siguen utilizando el criterio de caja modificada para el presupuesto.

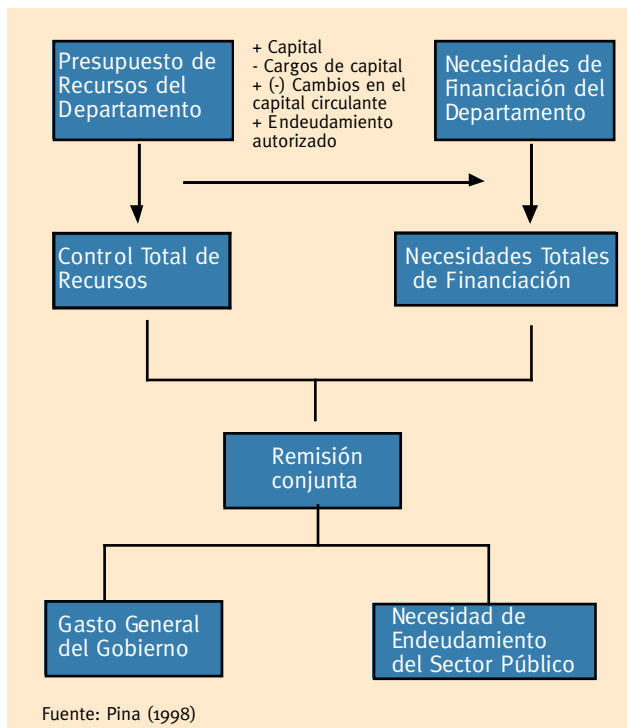
3. DEVENGO VERSUS CAJA

La diferencia entre la información elaborada con criterio de caja o caja modificada y de devengo radica en el momento del tiempo en que se produce el registro de las transacciones. Sin embargo, los efectos en las cifras de utilizar uno u otro criterio, pueden ser significativos. Así, puede darse el caso de que una entidad presente un superávit presupuestario con criterio de caja modificada y un déficit con la información elaborada según devengo o viceversa. Mientras que la caja y caja modificada atiende a la corriente monetaria de las transacciones, lo que supone únicamente el reconocimiento de las entradas y salidas de tesorería o flujos financieros, el devengo atiende a la corriente real de bienes y servicios, que implica el reconocimiento de activos, pasivos, -y el efecto que produce la variación de los mismos en el patrimonio neto-, ingresos y gastos.

La introducción del principio de devengo para la elaboración de los presupuestos implica cambios tanto en el contenido como en el formato de presentación de la información presupuestaria. La implantación del presupuesto por devengo puede hacerse de diferentes formas, resultando clave la vinculación que se establece entre el presupuesto y la contabilidad. Así, en Australia, Nueva Zelanda y en un futuro en Suecia, la elaboración del presupuesto por devengo conlleva la presentación de estados contables previsionales (Estado de Posición Financiera, Estado de Ingresos y Gastos y Estado de Flujos de Tesorería) con un formato idéntico al presentado a final de ejercicio con el fin de hacer posible la comparación entre previsiones y realizaciones.

Sin embargo, en el Reino Unido la vinculación entre la contabilidad y el presupuesto se produce

únicamente a través de un estado contable: el Resumen de Recursos Empleados (*Summary of Resource Outturn*) que compara valores reales y estimados en términos de recursos y en términos de caja. Presenta, asimismo, una conciliación entre los recursos totales netos y las salidas de tesorería, a través de una serie de ajustes por los siguientes conceptos: capital (compra de activos fijos y nuevos préstamos), partidas no monetarias (coste de capital, depreciación y la dotación de provisiones), cambios en el capital circulante y el uso de provisiones. La presentación de la conciliación responde a que la aprobación parlamentaria para la financiación de los departamentos opera con un doble criterio: de caja y de recursos, por lo que los departamentos tienen un presupuesto en término de devengo y a su vez las necesidades de tesorería asociadas, tal como puede verse en la figura 1.



En España y en otros países de la Europa Continental que utilizan un sistema parecido al nuestro, la adopción del devengo supondría que la triple clasificación del gasto (económica, orgánica y

funcional) y la doble de ingresos (económica y orgánica) del presupuesto actual dejarían de tener interés, y que los distintos conceptos de gasto e ingreso pasarían a presentarse en distintas partidas de los estados contables previsionales, siguiendo el modelo sueco o neozelandés. Es importante que se presente la clasificación funcional de los gastos, puesto que permite conocer el coste completo de los servicios públicos. A título de ejemplo, señalar que el importe del capítulo VI correspondiente a inversiones reales se conocería a partir de la variación de activos fijos del Estado de Posición Financiera; el importe del capítulo cinco correspondiente a ingresos patrimoniales se conocería a partir de la variación de partidas extraordinarias del Estado de Ingresos y Gastos, etc. Si se optase por un modelo similar al británico la aprobación parlamentaria de los presupuestos públicos contemplaría los presupuestos relativos a los distintos ministerios en términos de caja y de recursos, por lo que éstos tendrían un presupuesto en término de devengo y de necesidades de tesorería tal como veíamos en la figura 1.

4. EL VALOR AÑADIDO DEL PRESUPUESTO POR DEVENGO

La introducción del devengo en los presupuestos públicos debe entenderse dentro del contexto de reformas New Public Management (NPM). El paso de la caja modificada al devengo en los países en los que se ha implantado parece estar asociado con la introducción de fórmulas de mercado –en el caso de los países anglosajones–, el cambio del control por inputs al control por outputs, la descentralización de funciones y la implantación de una gestión por resultados. Así, dos de los países de la Unión Europea (Reino Unido y Suecia) que han avanzado más en el uso de contabilidad analítica, en indicadores de gestión y en el desarrollo de la auditoría operativa (ver Pina y Torres, 1999) son también los que han implantado o van a implantar el presupuesto por devengo. Según la OCDE (2002), el objetivo final de la introducción del presupuesto por deven-

go es responsabilizar a los gestores públicos de los bienes y servicios que proporcionan (*outputs*) así como del impacto económico y social (*outcomes*) que provocan. En la medida en que en el sector público se han introducido técnicas de gestión propias del sector privado, la información financiera que se demanda para fines de gestión en las administraciones públicas también se aproxima a la del sector empresarial. Para diversos autores, con la implantación del devengo se trata también de aumentar la confianza de los ciudadanos en los gobiernos y de dar mayor legitimidad a las actuaciones de las Administraciones Públicas. Según Hepworth (2003), existe un elemento de “seguir la moda” como con todas las técnicas de gestión, en la motivación para el cambio en algunos países.

La adopción del devengo en la información financiera de las administraciones públicas en general y en los presupuestos públicos en particular ha estado sujeta a debate en la literatura especializada. Los distintos actores interesados en la contabilidad pública han expresado argumentos a favor y en contra de su adopción. Sobre la base del principio del filósofo medieval Occam, según el cual el principio más simple debe usarse hasta que se pruebe que el más complejo añade algo, nos preguntamos cuál es el valor añadido del devengo en el presupuesto frente al criterio de caja modificada tradicional.

Entre las ventajas del devengo es de destacar que permite calcular desde el sistema de información contable el coste completo de los servicios públicos ya que supone la incorporación de la depreciación y el coste financiero por el uso del capital al presupuesto público y por ello contribuye a una mayor eficiencia y eficacia en la gestión de los activos. Por el lado del pasivo, permite predecir el impacto financiero futuro de decisiones tomadas en el presente, ya que supone el reconocimiento de provisiones y gastos futuros consecuencia de compromisos incurridos en el momento actual. A diferencia de la caja o caja modificada que se centra en el corto plazo, la información basada en el devengo ofrece

una visión del largo plazo. Los defensores del devengo argumentan que la revelación de información sobre activos, pasivos, variación del patrimonio neto y costes de los servicios es necesaria para fines de rendición de cuentas y de transparencia.

Las ventajas de la implantación del devengo no se materializarán plenamente si el presupuesto, que es el documento clave en cualquier Administración Pública y la base sobre la que los políticos y gestores públicos toman sus decisiones, sigue elaborándose con un criterio de caja modificada. El caso sueco es un claro ejemplo de la escasa utilidad de las cuentas anuales que se pone de manifiesto al señalar Lundkvist (2001) que debido a la dualidad del sistema, los estados financieros según devengo no reciben la atención que deberían haber recibido, teniendo una importancia subordinada y secundaria frente al presupuesto. La introducción del presupuesto por devengo hace que las cuentas anuales y la información presupuestaria constituyan un sistema integral de gestión entendido como planificación, ejecución y control, lo que permite no sólo comparar previsiones y realizaciones, sino una utilización más activa de las cuentas anuales para el trabajo de seguimiento y planificación en los años siguientes. El empleo del devengo para la elaboración de los estados contables de los entes públicos supone un impulso importante para la elaboración de estados previsionales y establecer las pautas de la actuación económica pública sobre la misma base (Montesinos, 1998).

Otro argumento a favor es que algunas entidades públicas compiten entre sí y con entidades del sector privado cuando emiten deuda en el mercado de capitales. Según el PSC de la IFAC, la adopción de los mismos principios sobre los que se basa la información financiera de las empresas permite a los mercados entender y comparar mejor la posición financiera relativa de las diferentes entidades y fijar de forma más precisa los precios de deuda en los mercados nacionales e internacionales.

También existen argumentos en contra de la implantación del devengo. En primer lugar, se ha cuestionado si resulta conveniente utilizar un sistema contable basado en el devengo propio del sector empresarial para el sector público, dado que los objetivos y el entorno operativo de entidades públicas y privadas son diferentes. Ante esto, el PSC de la IFAC defiende que aunque la obtención de beneficio no es un objetivo de las entidades públicas, la actuación de los gestores debe basarse igualmente en parámetros de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos de la entidad. Así, los objetivos fundamentales de la información financiera (toma de decisiones y rendición de cuentas) son similares en ambos sectores. Desde una perspectiva técnica contable, la implantación del devengo en la contabilidad supone la aparición de una serie de partidas que no se dan en el sector privado tales como los ingresos por impuestos, las infraestructuras, las colecciones del patrimonio histórico artístico, las inversiones militares, y las prestaciones relacionadas con la política social de los gobiernos. El reconocimiento y valoración de estos elementos plantea ciertos problemas y por ello no existe una solución contable generalmente aceptada. Algunas de estas partidas tienen especial relevancia en las operaciones de las administraciones públicas y pueden tener un impacto significativo en el déficit. La incidencia en los presupuestos públicos por devengo tiene lugar a través de las dotaciones de amortizaciones y provisiones, y por ello en el coste de los servicios prestados.

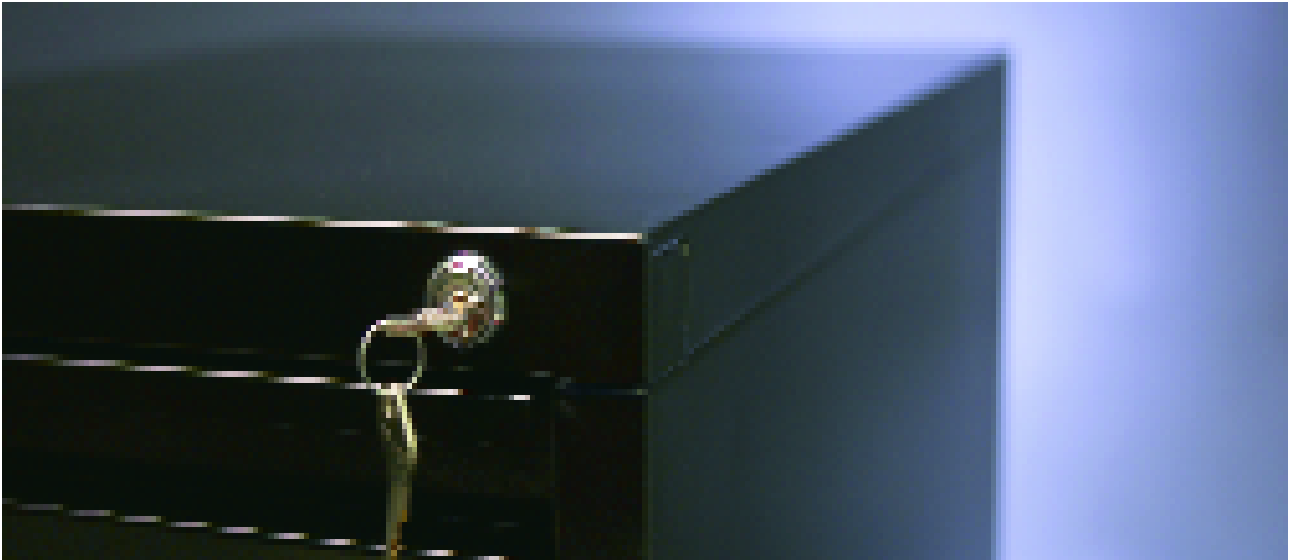
Otro de los argumentos que se señalan en contra es la posible flexibilidad de la información con base de devengo. La aplicación del criterio de devengo deja un cierto margen para el ejercicio del juicio profesional ya que supone la realización de estimaciones que implican un cierto grado de subjetividad (valoración de activos, depreciaciones, provisiones) aunque siempre serán más próximas a la imagen fiel que la ausencia de información. No obstante, la caja también es susceptible de manipulación ya que es posible la alteración de las fechas de cobro y pago,

de manera que las cifras que dan acerca de la situación financiera de la entidad pueden ser muy erráticas. Además, el resultado se ve afectado por privatizaciones que no representan la situación financiera ordinaria del gobierno. Un hecho significativo es que los organismos internacionales decidieron cambiar al devengo el sistema de contabilidad nacional (SEC 95) que sirve de base para la elaboración de las cifras de déficit y deuda de acuerdo con los criterios de convergencia en la Unión Europea. Las Estadísticas Financieras Gubernamentales del Fondo Monetario Internacional (IMF, 2001) también utilizan el devengo.

En contra del devengo, también se argumenta la falta de comprensibilidad de la información contable basada en el devengo por parte de políticos, gestores públicos y otros usuarios internos de las Administraciones Públicas. Está claro que el devengo es más complejo e implica mayor sofisticación de los sistemas contables. De acuerdo con los marcos conceptuales de elaboración de la información financiera el hecho de que algunos usuarios no entiendan determinada información, no justifica la no presentación de la misma en los estados financieros que se elaboran para una variedad importante de estos. Al igual que ocurre con la introducción de cualquier reforma, es fundamental que haya un cambio cultural en las administraciones públicas. Por otra parte, la sociedad en general (economistas, analistas financieros, inversores en bolsa, etc.) tiene un mayor conocimiento y familiarización con la información contable por devengo, puesto que se trata de un formato muy similar al utilizado en el sector empresarial.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Tras presentar las ventajas y dificultades de la aplicación del principio de devengo en los presupuestos públicos, cabe preguntarse si existe una relación positiva entre la utilización del presupuesto por devengo y la mejora de las actuaciones o de la *performance* en las administraciones públicas. Las escasas experiencias tanto en número de países



como en años de implantación hacen difícil proporcionar evidencia empírica que dé respuesta a esta pregunta. La implantación del devengo en los presupuestos no puede separarse del resto de reformas NPM y la experiencia de los países que lo han implantado parece haber sido exitosa sin haber indicios que señalen la marcha atrás a este proceso.

En el ámbito de la Unión Europea, el Reino Unido que se ha convertido en los últimos 20 años en un claro referente en materia de reformas del sector público y los países escandinavos, especialmente Suecia, caracterizados por la importancia del sector público en sus economías, vienen marcando el camino a seguir por los países de Europa Continental en los próximos años, aunque con la precaución que requiere la extrapolación de reformas en diferentes contextos nacionales.

En nuestro país, tras veinte años de experiencia en la aplicación del devengo en la contabilidad desde la aprobación del PGCP de 1983, la introducción del devengo en los presupuestos es el siguiente paso que debe considerarse dentro del ámbito de la contabilidad financiera de las administraciones públicas. A este respecto, de acuerdo con Pina (1998) esta reforma lograría incrementar sustancialmente la utilidad de las cuentas anuales para la toma de decisiones, incentivaría la disciplina pre-

supuestaria, el control del gasto y la reducción del endeudamiento público.

No obstante la introducción del devengo en el presupuesto no implica inmediatamente una mejora de la gestión pública. Si no se produce un cambio interno en el sistema de gestión, simplemente porque se cambie el contenido y el formato de la información presupuestaria, no es de esperar que esto conduzca a una mejora de la economía, de la eficiencia y de la eficacia (Carlin and Guthrie, 2002). En este sentido, una cuestión a tener en cuenta acerca de la cultura administrativa de nuestro país en comparación con la de otros países donde se ha implantado el devengo es que todavía nos queda por hacer para avanzar hacia una filosofía de gestión basada en técnicas de corte más empresarial tales como: la gestión por resultados, la asignación de responsabilidades, la flexibilidad en el sistema presupuestario, la utilización de sistemas de remuneración ligados a la productividad, y el desarrollo de la auditoría operativa.

Aunque con dificultades que superar en la práctica y sobre la base de un análisis coste-beneficio, la introducción del presupuesto por devengo, unida a una serie de reformas de la gestión pública, constituye un reto que debe estar en la agenda de reforma de los organismos reguladores de la contabilidad pública de nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

- Carlin, T.M. and Guthrie, J.** (2002): "Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia- The Rhetoric- Reality Gap", *Paper presented at the International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms*, Dublin, 2002.
- Eurostat** (1996): *Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95)*.
- Fondo Monetario Internacional** (2001): *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas*.
- Governmental Accounting Office** (2000): *Accrual budgeting: Experiences of other Nations and Implications for the United States*, Washington, DC.
- Hepworth, N.** (2003): "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government", *Public Money and Management*, January, 2003, pp. 37-43.
- Lakshman, S. and Reid, B.** (2003): *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its relevance for Developing Member Countries*, Asian Development Bank.
- Lundkvist, K.** (2001): *Accrual accounting in Swedish Central Government*, Swedish Financial Management Authority.
- Montesinos, V.** (1998): "La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales" *Presupuesto y Gasto Público*, No. 20, pp. 61-75.
- OCDE** (2002): *Accrual accounting and budgeting: Key issues and recent developments. Twenty third annual meeting of OECD Senior Budget Officials*, Washington D.C., June PUMA/SBO (2002)10.
- Osborne, D. y Gaebler, T.** (1994): *La Reinención del Gobierno: La influencia del espíritu empresarial en el Sector Público*, Editorial Paidós, Barcelona.
- Pina, V.** (1998): "Experiencias internacionales en la aplicación del criterio de devengo", *Presupuesto y Gasto Público*, Nº 20, pp.77-94.
- Pina, V. y Torres, L.** (1999): *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las Administraciones Públicas*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2ª Edición actualizada.