

El Presupuesto como Instrumento de Gestión Pública: del Presupuesto por Objetivos al Presupuesto de Recursos

Josep Lluís Cortès Fleixas



Instituto Andaluz de Administración Pública
CONSEJERÍA DE JUSTICIA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

**EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE
GESTIÓN PÚBLICA: DEL PRESUPUESTO POR
OBJETIVOS AL PRESUPUESTO DE RECURSOS**

**EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE
GESTIÓN PÚBLICA: DEL PRESUPUESTO POR
OBJETIVOS AL PRESUPUESTO DE RECURSOS**

Josep Lluís Cortès Fleixas

*Actualmente economista del Ayuntamiento de Palma de Mallorca.
Profesor del departamento de Economía Aplicada de la Universitat de les Illes
Balears hasta agosto de 2004*

Instituto Andaluz de Administración Pública

2005 - Sevilla

Cortès Fleixas, Josep Lluís

El presupuesto como instrumento de gestión pública: del presupuesto por objetivos al presupuesto de recursos / Josep Lluís Cortès Fleixas

Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública, 2005

714 págs. ; 24 cm.

D.L. SE – 5005 – 2005

I.S.B.N.: 84-8333-299-X

Política presupuestaria . – Técnica de gestión . – Administración pública . – Hacienda pública

Instituto Andaluz de Administración Pública

336.14

Reservados todos los derechos. No está permitida la reproducción total o parcial en ningún tipo de soporte sin permiso previo y por escrito del titular del copyright

TÍTULO: EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE GESTIÓN PÚBLICA:
DEL PRESUPUESTO POR OBJETIVOS AL PRESUPUESTO DE RECURSOS

AUTOR: Josep Lluís Cortès Fleixas

© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



Gestión de publicaciones en materias
de Administraciones Públicas

Edita: Instituto Andaluz de Administración Pública

Diseño y producción: Iris Gráfico Servicio Editorial, S.L.

ISBN: 84-8333-299-X

Depósito Legal: SE-5005-2005

Per en Jaqui

| CONTENIDOS

CONTENIDOS	9
AGRADECIMIENTOS	19
CUADROS	21
TABLAS	25
ABREVIATURAS UTILIZADAS	27
PRESENTACIÓN	31
PARTE I: LAS REFORMAS DE LA GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO	47
1. EL SECTOR PÚBLICO	49
1.1. INTRODUCCIÓN Y FUNCIONES	49
1.2. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS Y ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO	54
1.2.1. ÁMBITO	54
1.2.2. ESTRUCTURA DE PODER	56
1.2.3. ORGANIZACIÓN	58
1.2.4. CARACTERÍSTICAS	60
1.3. SERVICIOS PÚBLICOS	63
1.4. GESTIÓN	64
2. LAS REFORMAS DE LA GESTIÓN PÚBLICA	69
2.1. LOS MOTIVOS DEL CAMBIO	69
2.2. CARACTERÍSTICAS DE LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA	75
2.2.1. DESREGULACIÓN	77
2.2.2. DESCENTRALIZACIÓN	78

2.2.3. ORIENTACIÓN DE MERCADO	81
2.2.4. RESULTADOS-PERFORMANCE	83
2.2.5. CAPACIDAD ESTRATÉGICA	86
2.2.6. RESPONSABILIDADES-ACCOUNTABILITY	87
2.2.6.1. Concepto	87
2.2.6.2. Accountability en la Administración	89
2.2.6.3. Accountability frente al Parlamento y los ciudadanos	90
2.2.7. PRESUPUESTOS POR OBJETIVOS	92
2.2.8. ORIENTACIÓN HACIA EL CIUDADANO	92
2.2.9. TRANSPARENCIA	94
2.2.10. CAMBIO CULTURAL	95
2.3. RESULTADOS Y DIFICULTADES	97
2.4. PAPEL DE LA CONTABILIDAD Y LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN	101
2.4.1. PAPEL DE LA INFORMACIÓN EN LA GESTIÓN	101
2.4.2. LA CONTABILIDAD PÚBLICA	106
2.5. EVALUACIÓN DE RESULTADOS. INDICADORES	110
2.5.1. EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN	110
2.5.2. INDICADORES DE PERFORMANCE	115
2.5.2.1. Indicadores primarios	115
2.5.2.2. Indicadores secundarios	117
2.5.3. DEFINICIÓN DE OBJETIVOS E INDICADORES	119
2.5.4. INFORMACIÓN ELABORADA	123
2.6. CONDICIONANTES Y ENTORNO DE LAS REFORMAS EMPRENDIDAS. EL MODELO DE CONTINGENCIAS.	133
2.7. ORGANIZACIONES IMPULSORAS DE MEJORAS EN LA GESTIÓN PÚBLICA	145
2.7.1. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)	149
2.7.2. LA LABOR DE LA INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)	150
2.8. PAPEL DEL PRESUPUESTO DENTRO DEL NPM	153
PARTE II: EL PRESUPUESTO PÚBLICO	159
3. OBJETIVOS Y FINES TRADICIONALES DEL PRESUPUESTO	161
3.1. FUNCIONES DEL PRESUPUESTO	163
3.1.1. INSTRUMENTO DE PROGRAMACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL	163
3.1.2. INSTRUMENTO DE GOBIERNO	164
3.1.3. INSTRUMENTO DE FINANCIACIÓN	164
3.1.4. INSTRUMENTO DE ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN	164
3.1.5. EL PRESUPUESTO COMO ACTO LEGISLATIVO	165
3.2. EL MARCO LEGAL	168

3.3. VISIÓN TRADICIONAL A CORTO PLAZO	170
3.4. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS CLÁSICOS	171
3.4.1. PRINCIPIO DE COMPETENCIA	171
3.4.2. PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD	171
3.4.3. PRINCIPIO DE UNIDAD	172
3.4.4. PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD	172
3.4.5. PRINCIPIO DE PUBLICIDAD	173
3.4.6. PRINCIPIO DE DISCIPLINA FISCAL	174
3.4.7. PRINCIPIO DE CONTINUIDAD	174
3.4.8. PRINCIPIO DE UNIDAD DE CAJA	174
3.4.9. PRINCIPIO DE ANUALIDAD	174
3.5. NUEVOS OBJETIVOS DEL PRESUPUESTO	175
3.5.1. FUNCIÓN PREVISORA Y PLANIFICADORA	176
3.5.2. PERSPECTIVA PLURIANUAL E INFORMACIÓN SOBRE EL IMPACTO A LARGO PLAZO	177
3.5.3. INFORMACIÓN ÚTIL PARA LA TOMA DE DECISIONES	178
3.5.4. CONTROL Y ACCOUNTABILITY	178
3.5.5. TRANSPARENCIA Y CLARIDAD	178
3.5.6. CONTRIBUCIÓN PARA LA PRESTACIÓN EFICAZ Y EFICIENTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS	179
3.6. CLASIFICACIONES PRESUPUESTARIAS	179
3.6.1. CLASIFICACIÓN ORGÁNICA	181
3.6.2. CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	181
3.6.3. CLASIFICACIÓN FUNCIONAL	183
3.7. EL PRESUPUESTO DE CAPITAL	184
3.8. PRESENTACIÓN DEL PRESUPUESTO	187
3.8.1. INFORMACIÓN COMÚN	187
3.8.2. OTRA INFORMACIÓN ÚTIL A INCLUIR	194
3.9. EL PROCESO PRESUPUESTARIO	196
3.9.1. ELABORACIÓN	197
3.9.2. APROBACIÓN	199
3.9.3. MODIFICACIONES	201
3.9.4. EJECUCIÓN	202
3.9.5. CONTROL Y EVALUACIÓN	203
3.10. LA RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y PRESUPUESTO	205
3.10.1. COORDINACIÓN	207
3.10.2. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACION PRESUPUESTARIA	210
3.10.3. CONCILIACIÓN ENTRE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y PRESUPUESTARIA: DIFICULTADES DE COMPARACION	211

4. EVOLUCIÓN DE LAS TÉCNICAS PRESUPUESTARIAS	213
4.1. PROBLEMAS DEL PRESUPUESTO CLÁSICO	214
4.2. EL PRESUPUESTO BASE CERO	216
4.3. PRESUPUESTO DE OBJETIVOS O DE EJECUCIÓN	219
4.4. PRESUPUESTO POR PROGRAMAS	221
4.4.1. REQUISITOS DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS	224
4.4.2. CAUSAS DE SU FRACASO	227
4.5. PRESUPUESTO DE RESULTADOS	229
4.5.1. INTRODUCCIÓN	229
4.5.2. OUTPUTS Y OUTCOMES	232
4.5.3. EVOLUCIÓN DEL ENFOQUE PRESUPUESTARIO: LA ADOPCIÓN DEL PRESUPUESTO DE RESULTADOS	233
4.5.4. CARACTERÍSTICAS Y VENTAJAS	234
4.5.5. REQUISITOS	238
4.5.6. GRADO DE IMPLANTACIÓN	239
4.6. FUTURAS REFORMAS	243
 5. MAGNITUDES PRESUPUESTARIAS. EL DÉFICIT PÚBLICO Y LA EQUIDAD INTERGENERACIONAL	245
5.1. DÉFICIT, DEUDA PÚBLICA Y ESTABILIDAD	246
5.1.1. PROBLEMAS FUTUROS: EL ENVEJECIMIENTO DEL BABYBOOM	250
5.1.2. CONTROL DEL DÉFICIT MEDIANTE LA LEGISLACIÓN	251
5.2. MEDIDAS DEL DÉFICIT	256
5.2.1. MAGNITUDES DE REFERENCIA DE LA POSICIÓN FISCAL	257
5.2.1.1. Saldos de la Ejecución del Presupuesto	258
5.2.1.2. Resultado del Ejercicio	259
5.2.1.3. Necesidad/Capacidad de Financiación	260
5.2.1.4. Medidas ajustadas y/o desglosadas	263
5.2.1.5. Déficit/Superávit de Tesorería	264
5.2.1.6. Remanente de Tesorería	264
5.2.1.7. Resultado Contable	265
5.2.2. EQUIDAD INTERGENERACIONAL	265
5.2.3. CONTABILIDAD GENERACIONAL	267
5.3. LA CONTABILIDAD NACIONAL	271
5.3.1. LAS CUENTAS NACIONALES	273
5.3.2. LAS ESTADÍSTICAS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS (GFS)	275
5.3.3. PRINCIPALES NOVEDADES: ADOPCIÓN DEL ENFOQUE DE RECURSOS Y NUEVAS MAGNITUDES	276
5.3.4. MATICES AL ENFOQUE DE RECURSOS EN LA CONTABILIDAD NACIONAL	278
5.4. LEYES DE EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO: CUÁL DEBE SER LA MEDIDA DE REFERENCIA	281

PARTE III: CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO DE LAS TRANSACCIONES Y SITUACIÓN INTERNACIONAL	287
6. DE LOS FLUJOS DE TESORERÍA AL FLUJO DE RECURSOS ECONÓMICOS	289
6.1. CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO	289
6.2. SIGNIFICADO DEL RESULTADO Y LA EQUIDAD	294
6.3. PROFUNDIDAD EN LA APLICACIÓN DEL DEVENGO	296
6.4. VENTAJAS GENERALES Y PRINCIPALES DIFICULTADES EN LA IMPLANTACIÓN DE UN ENFOQUE DE RECURSOS	300
6.4.1. INTRODUCCIÓN	300
6.4.2. VENTAJAS DEL ENFOQUE DE RECURSOS EN GENERAL	301
6.4.3. PRINCIPALES DIFICULTADES	309
6.4.4. IMPLANTACIÓN	310
6.5. EL ENFOQUE DE RECURSOS INTERNACIONALMENTE	316
7. SITUACIÓN INTERNACIONAL	327
7.1. PAÍSES CON UN PRESUPUESTO DE OBLIGACIONES	327
7.1.1. LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	327
7.1.1.1. Reformas en la Gestión Pública	329
7.1.1.1.1. EL National Performance Review y sus Consecuencias	329
7.1.1.1.2. La Información Financiera	332
7.1.1.1.3. Presupuesto de Performance o Resultados	336
7.1.1.2. El Presupuesto Federal	338
7.1.1.2.1. Características	338
7.1.1.2.2. Hacia un Presupuesto de Resultados	340
7.1.1.2.3. Criterios Utilizados y Futuro	344
7.1.2. ESPAÑA	349
7.1.2.1. Reformas en la Gestión Pública	351
7.1.2.2. El Sistema Contable	354
7.1.2.3. Evaluación de la Gestión	361
7.1.2.4. El Presupuesto	363
7.1.2.4.1. Características	363
7.1.2.4.2. El Presupuesto por Programas	366
7.1.2.5. Futuro: Control del Déficit y Ley De Estabilidad	367
7.1.2.5.1. La Ley de Estabilidad Presupuestaria. Criterios de Contabilidad Nacional.	368
7.1.2.5.2. Posibilidad de un Presupuesto de Recursos	372
7.1.3. BREVE COMENTARIO DE LA SITUACIÓN EN CENTRO Y SUDAMÉRICA	374
7.2. PAÍSES PRÓXIMOS A UN PRESUPUESTO DE RECURSOS	377
7.2.1. CANADÁ	377
7.2.1.1. El NPM en Canadá	378
7.2.1.2. La Gestión de Resultados	381

7.2.1.3. El Proceso Presupuestario	383
7.2.1.4. Criterios de Reconocimiento y Presentación Actual de la Información	385
7.2.1.5. El Futuro: Enfoque de Recursos Completo	389
7.2.2. ISLANDIA	391
7.2.2.1. El Enfoque de Recursos en Islandia	391
7.2.2.2. Estados y Criterios Presupuestarios	392
7.2.3. HOLANDA	394
7.2.3.1. La Gestión de Resultados	396
7.2.3.1.1. Elaboración de Indicadores	397
7.2.3.1.2. La Reforma de 1999, el Presupuesto de Outcomes	398
7.2.3.2. El Enfoque de Recursos en los Presupuestos. Las Agencias	400
7.3. GOBIERNOS QUE HAN ADOPTADO UN PRESUPUESTO DE RECURSOS	403
7.3.1. NUEVA ZELANDA	403
7.3.1.1. Las Reformas del Sector Público	406
7.3.1.1.1. Papel del Sector Público y Enfoque de Recursos	406
7.3.1.1.2. Gestión orientada a la Performance y los Outputs	411
7.3.1.2. Presupuesto de Recursos	414
7.3.1.2.1. El Sistema Presupuestario	414
7.3.1.2.2. Las Estimaciones	415
7.3.1.2.3. Las Autorizaciones a los Departamentos	416
7.3.1.2.4. Estados Elaborados	418
7.3.1.2.5. Criterios	420
7.3.2. AUSTRALIA	423
7.3.2.1. De un Sector Público Tradicional al NPM	425
7.3.2.1.1. 1983-1995	425
7.3.2.1.2. Las Reformas desde 1996, el Nuevo Marco de Gestión Pública	426
7.3.2.1.3. El Sistema de Información Contable	431
7.3.2.1.4. La Decisión del Presupuesto de Recursos	434
7.3.2.2. Gestión de Resultados	436
7.3.2.2.1. Outcomes y Outputs	438
7.3.2.2.2. Elementos Administrados	440
7.3.2.2.3. Evaluación de los Resultados	441
7.3.2.3. El Presupuesto de Recursos	442
7.3.2.3.1. El Proceso Presupuestario	442
7.3.2.3.2. Criterios y Saldo Presupuestario	446
7.3.3. EL REINO UNIDO	449
7.3.3.1. Nuevo Marco de Gestión Pública	449
7.3.3.2. Contabilidad y Presupuesto de Recursos, RAB.	456
7.3.3.2.1. Antecedentes y razones del cambio	456
7.3.3.2.2. Características del RAB	458
7.3.3.2.3. Resultados y beneficios del RAB	462

7.3.3.2.4. Implantación y aceptación del nuevo modelo	463
7.3.3.2.5. Estados a elaborar	467
7.3.3.2.6. Criterios	472
7.3.3.3. Funcionamiento del Presupuesto de Recursos	477
7.3.3.3.1. Los Presupuestos Generales	477
7.3.3.3.2. Presupuesto de Recursos y Gestión de Resultados en los Departamentos	483

PARTE IV: EL PRESUPUESTO DE RECURSOS 489

8. NECESIDAD DE REFORMAR LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS.

EL PRESUPUESTO DE RECURSOS	491
8.1. INTRODUCCIÓN	491
8.2. ¿QUÉ SUPONE ADOPTAR UN PRESUPUESTO DE RECURSOS? IMPLICACIONES MACRO Y MICROECONÓMICAS	496
8.2.1. IMPLICACIONES MACROECONÓMICAS	497
8.2.2. IMPLICACIONES MICROECONÓMICAS	498
8.3. APORTACIONES	499
8.3.1. PILAR BÁSICO DE LA GESTIÓN DE RESULTADOS	499
8.3.2. NECESIDAD DE INTEGRAR PRESUPUESTO Y CONTABILIDAD	502
8.3.3. SU NO APLICACIÓN PUEDE DESINCENTIVAR LA BUENA GESTIÓN	504
8.3.4. ACCOUNTABILITY	505
8.3.5. IMPACTO REAL EN LA ECONOMÍA. DEFICIT Y DEUDA PÚBLICA	506
8.3.6. CONTROL DE TESORERÍA Y ACTIVOS	508
8.3.7. MEDIDA DEL EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO	509
8.3.7.1. Equilibrio según el Consumo de Recursos	509
8.3.7.2. Ventajas que aporta	510
8.3.7.3. Cuestiones a considerar y posibles críticas	513
8.4. CONDICIONES PARA SU ADOPCIÓN	516
8.4.1. ADOPCIÓN: ÁMBITO Y FASES DE APLICACIÓN	516
8.4.2. ¿CONSECUENCIA INEVITABLE DE LA ADOPCIÓN DE UN PRESUPUESTO DE RESULTADOS?	520
8.4.3. CONDICIONES Y REQUISITOS	523
8.4.3.1. Análisis de la situación para la adopción del Presupuesto de Recursos	524
8.4.3.2. Disposición para su adopción	529
8.5. PRINCIPALES CAMBIOS A REALIZAR	533
9. PRINCIPALES CAMBIOS Y OPCIONES	535
9.1. INTRODUCCIÓN	535
9.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN	537
9.3. TRATAMIENTO PRESUPUESTARIO DE LOS ACTIVOS	538
9.3.1. RECONOCIMIENTO Y GESTIÓN DE ACTIVOS	538

9.3.2. ACTIVOS PROBLEMÁTICOS	540
9.3.3. VALORACIÓN DE ACTIVOS	553
9.3.3.1. Criterios Adoptados	553
9.3.3.2. Tratamiento de los Cambios de Valor	557
9.4. RECONOCIMIENTO DEL USO DEL ACTIVO	559
9.4.1. DEPRECIACIÓN	559
9.4.2. MÉTODOS ALTERNATIVOS	563
9.4.2.1. La Contabilidad de Renovación	563
9.4.2.2. Creación de fondos de activos a nivel interno	566
9.4.3. MANTENIMIENTO	566
9.4.3.1. Mantenimiento Diferido	567
9.4.3.2. Fondo para Grandes Reparaciones	569
9.4.4. RESTAURACIONES	570
9.5. SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS	571
9.5.1. MOMENTO DE RECONOCER LAS SUBVENCIONES CONDICIONADAS	571
9.5.2. SUBVENCIONES DE CAPITAL OTORGADAS	572
9.5.3. OPCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO DE LAS SUBVENCIONES DE CAPITAL RECIBIDAS	573
9.5.4. BREVE COMENTARIO SOBRE EL TRASPASO DE COMPETENCIAS ENTRE GOBIERNOS	580
9.5.4.1. Deuda Pública	581
9.5.4.2. Pensiones de los empleados públicos	581
9.5.4.3. Financiación de la Amortización	582
9.6. DIFERENCIAS DE CAMBIO	582
9.7. COSTES NOCIONALES	583
9.8. CARGA DE CAPITAL	584
9.8.1. CONCEPTO DE CARGA DE CAPITAL	584
9.8.2. VENTAJAS E INCONVENIENTES	585
9.8.3. CÁLCULO DE LA CARGA DE CAPITAL	587
9.8.4. IMPLANTACIÓN DE UNA CARGA DE CAPITAL Y ALTERNATIVAS	589
9.9. BENEFICIOS POR VENTA DE INMOVILIZADO	590
9.9.1. RECONOCIMIENTO COMO RESULTADO EXTRAORDINARIO	590
9.9.2. PÉRDIDAS DE INMOVILIZADO	592
9.10. PROVISIONES	593
9.10.1. LAS PROVISIONES EN UN PRESUPUESTO DE RECURSOS	593
9.10.2. REQUISITOS ADMITIDOS INTERNACIONALMENTE E INFORMACIÓN A PRESENTAR	597
9.10.3. RECONOCIMIENTO DE PROVISIONES	598
9.10.4. RECONOCIMIENTO DE RIESGOS FUTUROS	600
9.11. PENSIONES	603
9.11.1. PENSIONES DEVENGADAS A LOS EMPLEADOS PÚBLICOS	603

9.11.2. LAS PENSIONES GENERALES A LA POBLACIÓN	604
9.11.2.1. Introducción	604
9.11.2.2. Argumentos a favor de su reconocimiento	607
9.11.2.3. Argumentos para su no reconocimiento	610
9.11.3. OTRAS AYUDAS SOCIALES	612
9.12. INGRESOS TRIBUTARIOS	612
9.12.1. INTRODUCCIÓN	612
9.12.2. IMPUESTOS	613
9.12.2.1. En el momento del pago	614
9.12.2.2. Al calcularse	614
9.12.2.3. Al ser exigible	615
9.12.2.4. Periodificación al final del ejercicio	615
9.12.2.5. Realización del hecho imponible	616
9.12.2.6. Posponer su reconocimiento hasta que el servicio público sea prestado	616
9.12.2.7. Retenciones y Pagos a Cuenta	617
9.12.2.8. Conclusión	618
9.13. ELEMENTOS ADMINISTRADOS	618
9.14. PRESENTACIÓN Y MEDIDAS FISCALES	619
9.15. AUTORIZACIONES PARLAMENTARIAS	622
9.15.1. TIPOS DE ASIGNACIONES	623
9.15.1.1. Coste de los Outputs	623
9.15.1.2. Gastos Administrados	623
9.15.1.3. Aportaciones de Capital	624
9.15.2. LA FINANCIACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN Y OTROS GASTOS QUE NO SUPONEN DESEMBOLSO	625
10. PROPUESTA DE ADOPCIÓN DE UN PRESUPUESTO DE RECURSOS	629
10.1. ELEMENTOS Y CRITERIOS DEL PRESUPUESTO DE RECURSOS	630
10.2. LAS AUTORIZACIONES PARLAMENTARIAS EN EL PRESUPUESTO DE RECURSOS	631
10.3. ESTADOS Y MEDIDAS FISCALES EN EL PRESUPUESTO DE RECURSOS	633
10.4. PROPUESTA DE EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO	640
10.5. IMPLANTACIÓN DEL PRESUPUESTO DE RECURSOS	641
10.5.1. CONDICIONES Y ELEMENTOS NECESARIOS	641
10.5.2. IMPLANTACIÓN	644
10.5.2.1. Unidades directoras	644
10.5.2.2. Estudio preliminar	645
10.5.2.3. Planificación	646
10.5.2.4. Aspectos del Proceso	648

CONCLUSIONES 651
ANEXO: ENTREVISTAS REALIZADAS 673
BIBLIOGRAFÍA 675

| AGRADECIMIENTOS

El presente trabajo ha sido fruto de varios años de investigación, el cual no habría salido a la luz sin la ayuda aportada por un conjunto de personas. Quisiera mencionarlas a todas, pero ello supondría añadir aun más paginas al ya de por si extenso trabajo. De todas maneras, me gustaria agradecer particularmente el inestimable apoyo de algunas de ellas.

Debo agradecer a Isabel Brusca Alijarde y Vicente Montesinos Julve los valiosos comentarios, sugerencias y críticas realizadas, las cuales han ayudado, sin duda, a mejorar el trabajo presente.

Agradezco a James L. Chan de la Universidad de Illinois en Chicago por su inestimable ayuda durante mi estancia en los Estados Unidos durante los meses de septiembre y octubre de 1998, y a Tom Rowles de la Royal Melbourne Institut of Technology (RMIT) por su ayuda durante mi estancia en Melbourne durante los meses de junio, julio y agosto de 1999.

Igualmente debo agradecer al Ayuntamiento de Palma de Mallorca el poder trabajar y aportar mis conocimientos al sector público.

Por otra parte agradezco al Instituto Andaluz de Administración Pública, que siguiendo las recomendaciones del jurado del Premio Blas Infante en su edición de 2004, ha decidido que el presente trabajo merece ser publicado.

Y finalmente no debo olvidarme de mi familia y amigos por comprender el esfuerzo que es necesario hacer ante las adversidades que se presentan.

| CUADROS

A	Esquema del Trabajo.....	42
1.1	Servicios Públicos de las Administraciones Locales en España	64
1.2	Cambio de Modelo Público	67
2.1	Necesidades de Información	102
2.2	Contextos de Reforma	105
2.3	Outcomes como Medida	121
2.4	Estructura PSA	126
2.5	Programas con Seguimiento de Objetivos	127
2.6	Indicadores de la Carta de Servicios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria	128
2.7	Ejemplo de Definición de Objetivos en Canadá	132
2.8	Estructura del Modelo de Contingencia	136
2.9	Redefinición del Modelo	144
2.10	Organismos Internacionales de Armonización para el Sector Público	145
2.11	Enfoque del Presupuesto	157
3.1	Marco Legal	169
3.2	Clasificación Funcional del Gasto en España	183
3.3	Información Macroeconómica	188
3.4	Documentos Presupuestarios España	192
3.5	Conciliación entre el Exceso de Ingresos sobre el Coste Neto y el Superávit Presupuestario de Gobierno Federal de los Estados Unidos	212
4.1	Sistema Integrado de Gestión	222
4.2	Programa 513.D Creación de Infraestructuras de Carreteras	226
4.3	Estructura de Outcomes y Outputs	237

4.4	Información de Performance	240
5.1	Estado de Liquidación del Presupuesto en España	259
5.2	Cuenta Financiera del Estado para el año 2002	261
5.3	Ahorro Neto LRHL	264
5.4	Cálculo Necesidad de Financiación SEC	278
7.1	Presupuesto del Gobierno Federal de los Estados Unidos 2002	339
7.2	Conexión Performance-Presupuesto	344
7.3	Cuentas del Sector Público Estatal	359
7.4	Estado de Transacciones	388
7.5	Artículo Presupuestario: Energía Política	399
7.6	Estado Presupuestario Operativo	419
7.7	Saldo Operativo y Saldo de Caja	423
7.8	Pilares de la Gestión de Resultados	437
7.9	Modelo Outcome Australia	437
7.10	Cartera de Defensa	439
7.11	Balance General del Gobierno	445
7.12	Presentación Resultado Departamental	447
7.13	Agregados Presupuestarios	449
7.14	Calendario RAB	460
7.15	Elementos del RAB	461
7.16	Guías del RAB	466
7.17	Esquema Estado 1: Ejecución Presupuestaria	468
7.18	Resumen Estado 2 Costes Operativos	469
7.19	Resumen Estado 3 Balance	470
7.20	Resumen Estado 4 Tesorería	470
7.21	Resumen Estado 5 de Recursos por Objetivos	471
7.22	Presupuesto Corriente y de Capital	479
7.23	De los PSAS a Planes Detallados	484
8.1	Cambio de Enfoque Presupuestario	494
8.2	Cultura y Presupuesto	505
8.3	Financiación de las Inversiones	512
9.1	Donación de un Bien	573
9.2	Subvenciones de Capital Recibidas: Opciones	574
9.3	Correlación Ingresos-Gastos	577
9.4	Ejemplo Opción Mixta	580
9.5	Carga de Capital	585
9.6	Reconocimiento de Provisiones	598

9.7	Creación Fondos Futuras Emergencias	602
9.8	Provisión por Pensiones Devengadas	608
9.9	Formatos Resultado Ordinario	620
9.10	Ajustes Resultados I	621
9.11	Ajustes Resultados II	621
9.12	Variación Equidad Intergeneracional	622
10.1	Autorizaciones	631
10.2	Proceso Presupuestario	632
10.3	Evaluación Performance de los Outputs	634
10.4	Balance Previsto	635
10.5	Presupuesto de Resultados	636
10.6	Presupuesto Operativo	637
10.7	Presupuesto de Tesorería	637
10.8	Presupuesto de Capital	638
10.9	Variación Prevista de la Equidad	638
10.10	Medidas Fiscales	639

| **TABLAS**

1.1	Características de la Gestión	68
2.1	De una Administración Pública Tradicional a la Nueva Gestión Pública	77
3.1	Papel de las Cámaras Legislativas	200
3.2	Contabilidad y Presupuesto	206
4.1	Evolución del Modelo Presupuestario	233
4.2	Objetivos Presentados al Parlamento con el Presupuesto	242
4.3	La Información de Performance en las Decisiones Presupuestarias	242
4.4	Uso de la Información de Performance por los Políticos	242
4.5	Conexión Objetivos y Gastos Presupuestarios	242
4.6	Introducción Outputs/Outcomes en el Proceso Presupuestario para los Próximos 5 años	243
5.1	Superávit (+) o Déficit (-) Público %PIB	247
5.2	Interés de la Deuda Pública Neta % PIB	248
5.3	Restricciones al Déficit Público de los Gobiernos Centrales: Ejemplos	253
5.4	Déficit de Caja no Financiero del Estado	263
5.5	Contabilidad Generacional: Valor Presente de los Pagos Netos per Cápita	270
5.6	Necesidad de Financiación: Criterio de Caja y Devengo Modificado	281
5.7	Saldo Según Criterio de Imputación	282
6.1	Bases Contables y Enfoques de Reconocimiento	290
6.2	Bases Contables y Objetivos	293
6.3	Significado del Resultado y la Equidad	294
6.4	Ámbito de la Equidad según Grado Devengo	298
6.5	Presupuesto de Recursos en Diferentes Países	317

6.6	Base del Presupuesto y la Contabilidad	318
6.7	Ejemplos Adopción Enfoque Recursos	325
7.1	Número de Estados según el uso de la Información de Performance	337
7.2	Empleados Públicos	354
7.3	Criterios de Valoración de Activos en el Balance	422
7.4	Clasificación del Gasto Público	481
8.1	Amortización e Inversión	515
8.2	Evolución y Futuro	517
8.3	Ámbito de Aplicación Enfoque Recursos	518
8.4	Presupuesto de Resultados y Presupuesto de Recursos	521
8.5	Características Países con un Presupuesto de Resultados	522
8.6	Influencia de los Impulsores para la Adopción del Presupuesto de Recursos	525
8.7	Situación para la Implantación del Presupuesto de Recursos	526
8.8	Criterios Adoptados	534
9.1	Significado del Gasto en Armamento	545
9.2	Variación del Resultado y la Equidad	575
9.3	Variación Conjunta Administraciones	579
9.4	Gasto por Pensiones	605
10.1	Criterios de Reconocimiento de las Operaciones en el Presupuesto de Recursos	630

| **ABREVIATURAS UTILIZADAS**

AAA	America's Accountability/Anti-Corruption Project
AARF	Australian Accounting Research Foundation
AAS	Australian Accounting Standard
AASB	Australian Accounting Standards Board
ACT	Australian Capital Territory
AinA	Appropriation in Aid
AME	Annually Managed Expenditure
ANAO	Australian National Accounting Office
ASB	Accounting Standards Board
ASRB	Accounting Standards Review Board
BEFU	Budget Economic and Fiscal Update
BOE	Boletín Oficial del Estado
CAF	Capital Acquisition Fund
CANOA	Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos
CBO	Congress Budget Office
CCAA	Comunidades Autónomas
CCT	Compulsory Competitive Tendering
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CNC	Comité de Normas de Contabilidad
COFOG	Classification Of expenditure by Function Of Government
CSR	Comprehensive Spending Review
CTC	Competitive Tendering and Contracting
DEA	Data Envelopment Analysis

DEL	Departmental Expenditure Limits
DIS	Departmental Investment Strategy
DOFA	Department of Finance and Administration
EFSR	Economic and Fiscal Strategy Report
ERC	Expenditure Review Committee
ETM	Economic Transactions Method
FASAB	Accounting Standards Advisory Board
FBO	Final Budget Outcome
FEE	Federación de Expertos contables Europeos
FIS	Financial Information Strategy
FMA	Financial Management and Accountability
FMI	Fondo Monetario Internacional
FMR	Financial Management Reform Model
FRA	Fiscal Responsibility Act
FRAB	Financial Reporting Advisory Board
FRC	Financial Reporting Council
FRS	Financial Reporting Standards
FRS	Financial Reporting Standards Board
FSBR	Financial Statement and Budget Report
GAO	General Accounting Office
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GFS	Government Finance Statistics
GPR	Government Performance and Results Act
GRAA	Government Resources and Accounts Act
IASC	International Accounting Standards Committee
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICAL	Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local
ICANZ	Institute of Chartered Accountants in New Zealand
ICGFM	International Consortium on Governmental Financial Management
IEAL	Instituto de Estudios de la Administración Local
IFAC	International Federation of Accountants
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard
JCPA	Joint Committee on Public Accounts
JFMIP	Joint Financial Management Improvement Program

LGP	Ley General Presupuestaria
LOFAGE	Ley de Ordenación y Funcionamiento de la Administración General del Estado
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LUR	Land Under Roads
MAB	Management Advisory Board
MAP	Ministerio de Administraciones Públicas
MD&A	Management Discussion and Analysis
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
MYEFO	Mid-Year Economic and Fiscal Outlook
NAO	National Audit Office
NAR	National Asset Register
NCOA	National Commission of Audit
NDPB	Non-Departmental Public Bodies
NHS	National Health Service
NPM	New Public Management
NPR	National Performance Review
NSW	New South Wales
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMB	Office of Management and Budget
OMS	Organización Mundial de la Salud
ONU	Organización para las Naciones Unidas
OPM	Office of Personal Management
PAC	Public Accounts Committee
PAR	Program Analysis Review
PART	Program Assessment Rating Tool
PBB	Performance Based Budget
PCGA	Principios Contables Generalmente Aceptados
PFA	Public Finance Act
PFI	Private Finance Initiative
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
PIB	Producto Interior Bruto
PIU	Performance and Innovation Unit
PPBS	Planning Programming Budgeting System

PSA	Public Service Agreement
PSAB	Public Sector Accounting Board
PSAC	Public Sector Accounting Committee
PSASB	Public Sector Accounting Standards Board
PSC	Public Sector Committee
PUMA	Public Management Administration
RAB	Resource Accounting and Budgeting
RAM	Resource Accounting Manual
RCB	Rationalisation des Choix Budgetaires
RfR	Request for Resources
SBR	Statement of Budgetary Resources
SDA	Service Delivery Agreements
SEA	Service Efforts and Accomplishments
SEC	Sistema Europeo de Cuentas Nacionales
SICOP	Sistema de Información Contable y de Ordenación de Pagos
SIGMA	Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries
SIMAFAL	Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera para América Latina y el Caribe
SNA	System of National Accounts
SOEA	State-Owned Enterprises Act
SOLGM	Society of Local Government Managers
SR	Spending Review
SSA	State Sector Act
TBS	Treasury Board Secretariat
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TLM	Tax Liability Method
TME	Total Managed Expenditure
TQM	Total Quality Management
UE	Unión Europea
ZBB	Zero Base Budgeting

| PRESENTACIÓN

Simplemente porque los individuos tengan sólo un pequeño interés en las cuentas públicas, no hay razón para que todos los principios económicos y del sentido común sean lanzados al viento. White, R.H. (1975, p. 77).

El Presupuesto es en estos momentos el principal instrumento de gestión del gasto público. Tradicionalmente ha constituido la pieza fundamental para el diseño y puesta en práctica de las políticas públicas y es referente continuo para gestores, representantes populares y los propios ciudadanos. Se considera la Ley más importante que aprueban los órganos legislativos al dirigir las actuaciones que se llevarán a cabo cada año. Igualmente se considera el más significativo de todos los informes financieros (si lo debería ser o no es ya otra cuestión, pero la realidad es ésta) sobre la actuación a realizar por un gobierno (cuando se aprueba) y la realizada (cuando se presenta su liquidación).

El estudio del presupuesto y de la gestión de las administraciones públicas se ha considerado en general una materia árida, y por ello la literatura disponible y los estudios de experiencia comparada son escasos. Los principales trabajos realizados sobre cambios en su función, papel, estructura y métodos, se han llevado a cabo principalmente por organismos públicos como estudios preliminares para futuros cambios (Estados Unidos) o como pasos previos a la decisión de un cambio efectivo (Reino Unido o Australia). En otros países (como España) ha sido básicamente un tema académico, teórico, más que la base de proyectos gubernamentales que podrían ser, al menos a corto plazo, normas legales con la posibilidad de una implementación práctica.

Sin embargo, en las últimas décadas la preocupación sobre la gestión de las administraciones públicas ha ido aumentando, tanto en nuestro país como en el ámbito internacional en general. Este cambio de actitud es fruto, sin duda, del cambio experimentado en las Administraciones de los principales países industrializados. Desde principios de los años 80 han ido experimentando un cambio en sus objetivos, en su filosofía, en su cultura, acercándose a lo que se ha venido en llamar la Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM). Una nueva gestión pública que intenta dejar atrás las prácticas tradicionales basadas en procesos muy reglados y una gran burocracia, fruto de periodos en que lo importante era el control de la legalidad de las actuaciones y no era preocupante si se gastaba por encima de las posibilidades. Se pasa a utilizar técnicas más parecidas a las del sector empresarial con el fin de aumentar la eficacia, eficiencia, calidad y transparencia en la prestación y funcionamiento de los servicios públicos.

Tal como indica Montesinos (1999b), el presupuesto es una pieza fundamental de la administración pública que no puede quedar al margen de las reformas que se vienen produciendo en la gestión del sector público. Su estructura, principios y metodología tradicionales resultan hoy obsoletos ante las nuevas exigencias de la gestión pública, por lo que es ineludible proceder a su reforma y actualización.

Ya decía Modesto Fernández¹ en 1872

“Un Presupuesto es el reflejo de las fuerzas tributarias de un país, del estado de su cultura, de la situación de su hacienda, hasta de la forma de sus instituciones políticas y sociales, como que en él se reúnen todos los servicios públicos y todas las cargas que pesan sobre el contribuyente”.

Pues bien, esta afirmación es válida aún hoy en día, y más si incluimos en el concepto de presupuesto no sólo las cantidades monetarias que se presentan, sino también los métodos presupuestarios y su proceso de elaboración, ejecución y control.

De esta manera podemos decir que el presupuesto y todo su entorno es el reflejo del país, de su cultura, de la madurez de su administración pública y de los objetivos financieros y sociales perseguidos. Por ello, si cambia la cultura y la gestión de las administraciones públicas, ello debe llevar aparejado un cambio en los presupuestos y en las técnicas presupuestarias.

¹ Citado en López Escobar (1971, p. VIII).

Hoy en día, aunque hayan cambiado las necesidades y la forma de gestión pública, los instrumentos de información, especialmente el presupuesto, no han evolucionado con la misma rapidez y sólo han servido para valorar la legalidad de las actuaciones públicas, incluso en muchos casos hay dudas de que hayan conseguido este objetivo. El cambio en los métodos contables y presupuestarios de las administraciones públicas es el reto más importante que tienen éstas si quieren conseguir un cambio efectivo en su gestión.

Sin embargo, la elección del método apropiado de presupuestación es complicada debido a la multiplicidad de usos y usuarios del presupuesto. La elección de un método presupuestario es mucho más que un cambio técnico, representa elegir entre los usos y funciones del presupuesto. Debido a ello, las elecciones sobre el método de reconocimiento presupuestario requieren unos equilibrios entre estos múltiples y potencialmente competidores objetivos. El presupuesto ha de proveer información completa e incentivos apropiados para el reparto de recursos, control sobre la tesorería, reconocimiento de futuras obligaciones, y observación de los resultados conseguidos, permitiendo a la vez conocer el impacto del gobierno en la macroeconomía. Así, la elección de un método presupuestario u otro siempre llevará emparejada la priorización de unos objetivos frente a los otros.

Nosotros en este trabajo nos referiremos al método presupuestario como los criterios que determinan cómo y cuándo las transacciones son reconocidas y medidas en el presupuesto.

Tradicionalmente los países han confiado en un presupuesto bajo un criterio de caja, donde las cantidades se reconocen cuando tiene lugar el pago o cobro. El criterio de caja refleja la tradicional preocupación del sector público en el control, en garantizar el cumplimiento de los límites establecidos y calcular el impacto económico a corto plazo de las políticas fiscales. Pero este enfoque ha quedado ya obsoleto. La Administración Pública necesita instrumentos de información no sólo para el control de legalidad, sino también útiles para la gestión, la determinación del coste de los servicios prestados, y el control de la eficacia, eficiencia, economía y responsabilidad en la gestión de los recursos públicos.

Con este trabajo proponemos un cambio en el concepto y métodos actuales del presupuesto público, para adoptar un *Presupuesto basado en un enfoque de Recursos* como herramienta básica para la mejora de la Gestión Pública. En él analizaremos la adopción de unos presupuestos públicos en base a los recursos consumidos y no en base a las disposiciones de tesorería, como se viene haciendo actualmente por la mayoría de gobiernos. Veremos como se enmarca este cambio dentro de las reformas del NPM y

las ventajas que aporta. No se plantearán soluciones ni una adopción para un país concreto, sino a nivel internacional.

En este sentido, quiero recalcar que las reformas que proponemos en el presupuesto son una parte importante y esencial dentro de una reforma más amplia de la administración pública, pero no las únicas, por lo que a veces es difícil aislar las ventajas y limitaciones directas, de aquellas que son resultado de los cambios globales.

Lo que caracteriza el Presupuesto de Recursos, también llamado de Devengo o Acumulativo, es que pasa a centrarse en la gestión de recursos en lugar de la tradicional gestión de tesorería.

Bajo un enfoque de recursos se reconocen las operaciones cuando éstas tienen su efecto económico, cuando se consumen los recursos utilizados, independientemente de cuando se produzcan los movimientos de tesorería. Con ello, entre otras cosas, se posee información sobre las consecuencias a largo plazo de los compromisos adquiridos, se capturan los cambios en los activos y pasivos de la entidad y se conocen los costes de prestar los servicios públicos. Toda esta información se considera importante para la toma correcta de decisiones y el mantenimiento del equilibrio entre periodos y entre generaciones.

En los presupuestos públicos existen pocas experiencias del empleo de un enfoque de recursos. Sin embargo, se ha de remarcar que actualmente (GAO, 2000b) al menos 11 de los 29 países miembros de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) han incorporado algunas medidas basadas en el devengo en sus sistemas de gestión financiera, y tres de ellos, Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido, han aplicado un enfoque de recursos directamente en la totalidad del presupuesto. Canadá e Islandia lo han adoptado en la mayoría de sus operaciones, y otros, como los Estados Unidos y Holanda, lo han adoptado sólo para un limitado número de operaciones o para departamentos específicos. Holanda y Suecia tienen prevista su adopción completa en breve.

De todas maneras, debemos decir que un enfoque de recursos o devengo ha ido implantándose en cierta medida junto al conjunto de reformas del NPM. Este enfoque se ha implantado y se está implantando en los sistemas de contabilidad pública de los distintos países, no sin algunas reticencias. En este sentido, es curioso que tradicionalmente el presupuesto y la contabilidad hayan estado estrechamente ligados, y al decidirse a adoptar cambios sólo se hayan producido, excepto en unos pocos países, en la contabilidad. Como veremos, el siguiente paso lógico y necesario es su adopción en los sistemas presupuestarios. Si se quiere obtener la mayor eficacia de las reformas,

éstas tienen que aplicarse hasta el final, y no de manera parcial o adoptando medidas aisladas sólo como un efecto de maquillaje e imagen.

El elemento crítico del paso a un presupuesto de recursos (Commonwealth, 1999) es cambiar la atención sobre los recursos financieros (inputs), y centrarse ahora en gestionar e informar sobre los bienes y servicios que se prestan (outputs), incluyendo sus costes totales, para alcanzar los resultados (outcomes), elegidos por el gobierno. Se deberán definir los objetivos a conseguir y las operaciones, bienes y servicios, que debe realizar la entidad para lograrlos. Las distintas entidades y departamentos presupuestarán los costes totales de sus actividades, y no sólo sus pagos de tesorería, como vienen haciendo actualmente. De esta manera se tendrá una visión más clara de lo que realmente se planea realizar. Se cambia la tradicional visión de recibir financiación y ya se verá que se hace con ella, para pasar a determinar qué se desea realizar y cuál es su coste. Se debe ser responsable por lo que se consigue y no por lo que se gasta.

El resultado será una mejor gestión del gasto público, con mejoras para los contribuyentes y la economía en su conjunto. La gestión tendrá dos enfoques, uno interno – cómo los gobiernos gestionan sus actividades–, y otro externo –los impactos de las actuaciones gubernamentales sobre el resto de la sociedad–. Lo cual no quiere decir que se deje a un lado la información sobre la tesorería, su control no perderá importancia y los presupuestos seguirán presentando dicha información.

A continuación comentaremos el porqué de realizar un trabajo sobre el presupuesto de recursos, las contribuciones que aporta el presente trabajo, y su estructura y fuentes de información utilizadas.

POR QUÉ UN PRESUPUESTO DE RECURSOS

Realizar una tesis sobre los Presupuestos de las Administraciones Públicas no es una tarea fácil, entre otras razones, debido a que los estudios existentes son más bien escasos, tanto los realizados por organismos públicos como los realizados por estudiosos de la materia, y a que la teoría del Presupuesto (Rubin, 1992) está hoy en día fragmentada e incompleta, en unas áreas parece que se va hacia un consenso, mientras que en otras el nivel de desacuerdo es profundo. En este sentido, podemos afirmar, como Rubin (1992), que la teoría presupuestaria está en el proceso de ser inventada, y por ello estudiar los Presupuestos Públicos es un poco confuso pero a la vez excitante.

Existen varios motivos por los que he decidido realizar el presente trabajo, en el que propongo la adopción de un Presupuesto de Recursos por parte de las Administraciones Públicas. Los motivos serían los siguientes:

1. Necesario para conseguir las ventajas que aporta realizar las reformas del NPM.
2. Salvar las actuales reticencias a una reforma presupuestaria profunda.
3. Es un tema de debate actual.
4. Existe un desconocimiento del papel y utilidad potencial del Presupuesto Público
5. Estudiar la reciente implantación del enfoque de recursos en varios países.

Con el presente trabajo se analiza el papel del presupuesto y el nuevo enfoque que se le tendría que dar, se proponen unas reformas necesarias para mejorar la gestión de los recursos públicos, se amplía la escasa literatura existente sobre el tema, se aportan soluciones a los diferentes problemas que se plantean, y se consideran las aportaciones que pueden realizar las experiencias de varios países.

VENTAJAS QUE APORTA

La adopción de un enfoque de recursos es una consecuencia lógica y necesaria si se quieren llevar a cabo las reformas del NPM para mejorar y convertir en eficaz y eficiente la administración pública. Por ello debe estudiarse su implantación en los sistemas de gestión públicos.

No es posible una administración pública moderna con técnicas de gestión antiguas. A modo de ejemplo, podemos citar:

- Montesinos (1998a, p. 73) “Trabajar en la línea del devengo, de incluir en la serie de estados previsionales estados operativos para objetivos y outputs concretos, de completar y hacer efectiva la aproximación a los PCGA y clarificar los compromisos financieros totales y el mantenimiento del equilibrio entre periodos y entre generaciones, son sin duda los retos más significativos frente a los cuales se encuentra la profesión y la administración pública en nuestro país”.
- OCDE (1993b, p. 7) “La contabilidad de devengo esta empezando a generar interés en términos de su potencial para contribuir a la mejora de la gestión y del rendimiento del sector público”.

Diversas crisis financieras (Estados Unidos o Nueva Zelanda) e iniciativas para mejorar la gestión pública (Australia) han estimulado la utilización de un enfoque de recursos. Las crisis financieras mostraron las deficiencias de la información elaborada bajo una base de caja o tesorería, y la necesidad de conocer las implicaciones a

largo plazo asociadas con algunas decisiones políticas, y tener una imagen más completa de la condición financiera de los gobiernos. Para algunas actividades, como los programas de pensiones, la medida de caja es incompleta y potencialmente engañosa. El coste real asociado a unos resultados o servicios puede ser difícil de conocer si sólo se tiene información de los movimientos de tesorería. Así, por ejemplo, la compra de activos no refleja adecuadamente los recursos consumidos en la provisión de bienes y servicios.

El presupuesto es una pieza fundamental dentro de la administración pública, por lo que no puede estar, dejarse al margen, de las reformas que se quieren llevar a cabo. Sin embargo, como hemos indicado anteriormente, aunque sea un instrumento imprescindible para conseguir los beneficios de las reformas, no es el único. Entre otras cosas, como veremos, es necesario un cambio importante en la cultura de las administraciones públicas.

El nuevo sistema propuesto mejorará, como ya lo está haciendo en algunos países, la gestión de los recursos públicos, facilitará la toma de decisiones, permitirá comparar los resultados alcanzados de un ejercicio a otro e implicará una mayor transparencia. Además aportará una visión más precisa de los costes que se incurren al realizar las actividades, presentando a los contribuyentes qué se pretende producir (outputs) y para qué propósitos (outcomes), y dará una mejor visión del impacto de las actuaciones gubernamentales a medio y largo plazo. Con el actual método, basado en el criterio de caja u obligaciones, sólo los efectos económicos que se producen durante el ejercicio presupuestario son reconocidos.

Sin embargo, el método presupuestario elegido representa mucho más que una decisión técnica de cómo medir los costes. Refleja elecciones fundamentales sobre los tipos de control e incentivos, los cuales son importantes en el proceso de toma de decisiones.

La adopción de un presupuesto de recursos facilitará la adecuada relación entre el presupuesto, los informes financieros y los resultados conseguidos por los gobiernos. Sin una conexión directa entre estos elementos no se posee información útil para la correcta planificación y evaluación de las actuaciones gubernamentales. Igualmente facilita la necesaria armonización con los actuales criterios de la Contabilidad Nacional.

En resumen, el nuevo presupuesto proveerá una clarificación de responsabilidades, unas claras medidas de evaluación de la gestión, y una visión realista de los bienes y servicios planeados y prestados y de los resultados financieros.

RETICENCIAS A UNA REFORMA PRESUPUESTARIA PROFUNDA

Muchos gobiernos han adoptado parcialmente en sus sistemas de gestión un enfoque de recursos o reconocimiento de costes totales, pero sólo unos pocos se han atrevido a adoptarlo completamente y llevar su implantación hasta el presupuesto.

Implantar un enfoque de recursos en los presupuestos públicos es el cambio necesario para terminar la transición desde el sistema de administración pública tradicional a un sistema basado en la gestión eficaz y la evaluación de resultados. Tal como indican varios autores y los gobiernos que lo han implantado, la adopción de un presupuesto de recursos es la mejor práctica en la administración, gestión e información de las finanzas públicas. Hasta que no se adapte el presupuesto no se habrá logrado la reforma de la gestión pública en los términos deseados.

Muchos gobiernos han implantado el enfoque de recursos en la contabilidad pública pero son muy reticentes a incluir el sistema presupuestario en esta reforma. Sin embargo, hemos de indicar que la elaboración del presupuesto, al menos hasta ahora, está muy sujeta a normas legales y difíciles de cambiar. Difíciles de cambiar porque para ello ha de cambiar la actual cultura de los políticos, cambio de cultura que se enmarca dentro de todos los cambios que deben producirse en el NPM.

Sin embargo, al ser el presupuesto el estado financiero principal o más analizado, al que se le da mayor importancia, si se adopta el enfoque de recursos en la contabilidad pero no en el presupuesto es muy difícil conseguir las ventajas que éste aporta y los movimientos de tesorería seguirán teniendo el protagonismo. Actualmente el reto que existe es cómo integrar la información basada en el consumo de recursos en el proceso presupuestario para que eficazmente sostenga los objetivos de reformar la gestión pública y facilite la toma de decisiones políticas.

Modificar la contabilidad no presenta tantos problemas porque los estados financieros tienen menos importancia que el presupuesto en la gestión del sector público. Siempre es mucho más fácil modificar algo secundario que modificar el verdadero centro del sistema. Es por ello que con este trabajo pretendo poner de manifiesto la necesidad de que si se tiene un verdadero espíritu de reforma, el modelo presupuestario debe ser modificado y los gobiernos nos deben detenerse en una simple (no exenta también de importantes complicaciones) reforma contable.

ES UN TEMA DE DEBATE ACTUAL

La adopción por parte del sector público de un enfoque de recursos similar al utilizado en el sector privado es un tema de debate bastante actual, tanto a nivel de administraciones públicas como a nivel universitario y de investigación. Sin embargo, la mayoría de estudios y opiniones al respecto se centran en su aplicación en la contabilidad, dándole muy poca o nula importancia al presupuesto. De igual manera existen bastantes reticencias y escepticismo frente a un cambio del tradicional papel y funcionamiento del presupuesto público. Es por ello, para destacar las ventajas de esta reforma, aumentar la escasa literatura existente sobre el tema y aportar soluciones a los diferentes problemas que se plantean, por lo que se realiza este trabajo.

Actualmente los estudios que se han realizado en relación con los presupuestos de las administraciones públicas han sido bastante escasos. Podemos destacar los estudios de implantación o de comparación e informes oficiales en vistas a una posterior aplicación, principalmente por el Governmental Accounting Office (GAO, 1997, 2000b) en Estados Unidos y el Tesoro (HM Treasury, 2001a, 2001b, 2001e, 2001g, 2001h) en el Reino Unido. Sin olvidarnos del interés mostrado por organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 1993b, 2000b, 2001b, 2001c).

DESCONOCIMIENTO DEL PAPEL Y UTILIDAD POTENCIAL DEL PRESUPUESTO PÚBLICO

En general, existe un desconocimiento del papel y utilidad potencial del presupuesto público. Sólo unos pocos estudiosos del tema y los que trabajan directamente con él en la Administración tienen suficientes conocimientos del papel y la importancia que representa y de los métodos empleados para su elaboración, ejecución, seguimiento y evaluación. Con este trabajo pretendo aportar un estudio sobre el papel del presupuesto y el nuevo enfoque que se le tendría que dar.

RECIENTE IMPLANTACIÓN EN VARIOS PAÍSES

La adopción de un enfoque de recursos por países como Nueva Zelanda, Australia y sus estados, el Reino Unido, y próximamente Suecia y Holanda, demuestran que es posible y que realmente aporta ventajas. Ventajas tanto a nivel de mejoras en la gestión de los recursos públicos y la prestación de los servicios públicos, como en la situación general de los gobiernos.

Se ha argumentado que las diferencias entre el sector público y el privado son bastante importantes para que al primero se le apliquen técnicas de gestión del segundo. Sin embargo, como opinan varios autores, aunque el sector público tiene sus particularidades no hay excusa para la gran distancia que hay entre la práctica de la gestión financiera gubernamental y la mejor práctica posible.

Se suele decir que el enfoque de recursos sólo se aplicaba y podía funcionar en países como Nueva Zelanda, por ser un país de dimensiones pequeñas, con poca población, con sólo dos niveles de gobierno (central y local) y un sistema parlamentario unicameral. Sin embargo, la implantación en la Commonwealth de Australia en 1999 y más recientemente en el Reino Unido (2001) demuestran que no es así. Igualmente, si el tamaño fuera un requisito, países con tres niveles de gobierno (central, estatal o autonómico, y local) con una contabilidad de recursos, como España, deberían haber facilitado su adopción en los presupuestos de sus niveles de gobierno intermedios.

Con este trabajo analizaremos qué pueden aportar las experiencias de estos países a los que se estén planteando modificar sus modelos presupuestarios, todo ello teniendo en cuenta que existen significantes diferencias tanto políticas, culturales organizativas y económicas entre ellos. Sería un grave error ignorar los logros de estos países, pioneros en el diseño e implantación de nuevos modelos. Igualmente consideraremos los pronunciamientos y estudios de organizaciones internacionales que recogen experiencias y posicionamientos de profesionales y responsables de la gestión, finanzas y contabilidad de diferentes países. Estas experiencias pueden ser bastante útiles para ofrecer una visión de cómo mejorar el reconocimiento presupuestario de las obligaciones a largo plazo, de las dificultades encontradas en la adopción de un enfoque de recursos y las soluciones aportadas, y, en general, de cómo seguir mejorando la gestión de los gobiernos.

CONTRIBUCIONES DEL TRABAJO

La principal contribución del presente trabajo es aplicar el modelo de reformas que están llevando a cabo la mayoría de países industrializados en su gestión pública al presupuesto. De esta manera pretendemos mostrar las ventajas del presupuesto de recursos, cómo ha sido su adopción en los países que lo han implantado, cómo debería ser, y cuáles son las medidas y actuaciones más adecuadas para superar las posibles reticencias ante su futura adopción por otros países.

Todo ello desde una perspectiva internacional, no elaborando un plan de actuación para un gobierno en concreto. De esta manera realizamos una propuesta de presu-

puesto de recursos, mejorando los modelos adoptados en los tres países que lo han adoptado con las soluciones y opciones que nos parecen más correctas, y considerando las particularidades que pudieran surgir dependiendo del país donde se adopte. El modelo que proponemos, no sólo afecta a la gestión de las entidades públicas, sino que proponemos nuevas medidas fiscales de referencia, especialmente para el establecimiento del requisito de equilibrio presupuestario.

Igualmente se realizan aportaciones personales en los capítulos iniciales a problemas existentes, como la correcta aplicación de las características del NPM, los fines y características de los presupuestos públicos, o sobre las medidas de referencia del déficit público.

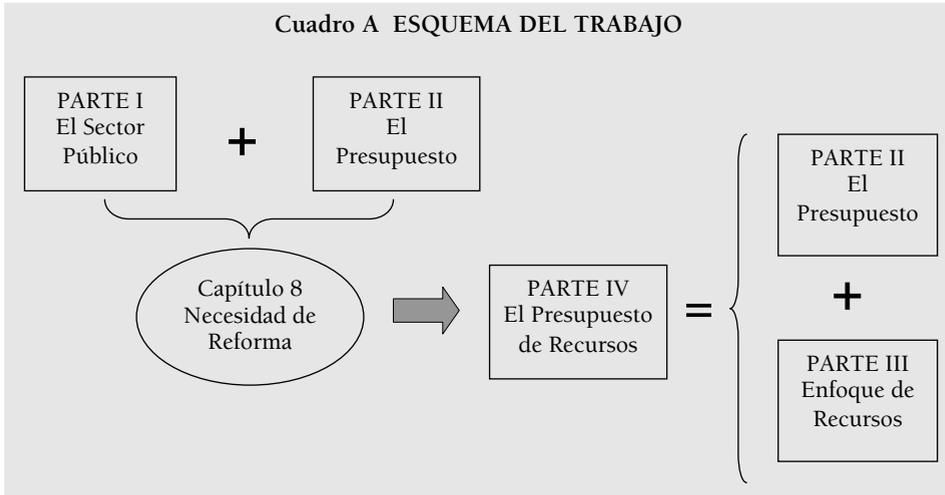
ESTRUCTURA Y TRABAJO REALIZADO

El trabajo se ha estructurado en cuatro partes diferenciadas.

- Parte I: Las Reformas de la Gestión en el Sector Público.
- Parte II: El Presupuesto Público.
- Parte III: Criterios para el Reconocimiento de las Transacciones y Situación Internacional.
- Parte IV: El Presupuesto de Recursos.

Las partes I y II sitúan el contexto del trabajo: el usuario y el instrumento analizado. La parte III muestra la situación actual y el nuevo enfoque que proponemos. El modelo propuesto es presentado en la parte IV, para finalizar con un capítulo de conclusiones.

El cuadro A muestra como, analizadas las partes I y II se llega a la conclusión de que la actual concepción del presupuesto ha quedado obsoleta ante las necesidades del sector público, lo cual nos lleva al capítulo 8, el primero de la parte IV, la Necesidad de Reformar los Presupuestos Públicos. Para reformar los presupuestos proponemos el enfoque de recursos, al que dedicaremos toda la parte IV, habiendo sido previamente necesario el estudio del presupuesto en general y de los criterios que pueden aplicarse en el mismo. De esta manera la parte IV implica aplicar la parte III al presupuesto, parte II.



Indicar que puede realizarse una lectura independiente de la mayoría de partes e incluso capítulos del trabajo.

En la parte I, el capítulo 1 repasa las principales características y funciones del sector público, mientras que el capítulo 2 comenta las principales reformas que se han llevado a cabo en la gestión de las administraciones públicas, lo que se viene conociendo como New Public Management (NPM). En este segundo capítulo además de conocer hacia dónde se dirige la gestión de las administraciones públicas de los principales países industrializados y lo que ello conlleva, se analiza el papel de los instrumentos de información en el nuevo contexto y la evaluación de los resultados. El capítulo 2 incluye también una descripción del modelo de contingencias, con las mejoras propuestas, el cual analiza las razones que han llevado a algunos gobiernos a adoptar un enfoque de recursos en sus sistemas de información y por qué unos lo han aplicado con más intensidad que otros.

En la parte II los capítulos 3 y 4 describen el papel del presupuesto, cuál debería ser y la evolución de las técnicas presupuestarias a lo largo del tiempo. Todo ello desde una perspectiva internacional. Hablaremos del Presupuesto por Objetivos, por Programas, Base Cero, y el Presupuesto de Resultados, analizando los inconvenientes que presentan y las experiencias de allí donde se han aplicado, especialmente en los Estados Unidos. Igualmente en este capítulo se describen las relaciones que se pueden dar entre la contabilidad pública y el presupuesto.

En el capítulo 5 queremos plantear ciertos problemas actuales sobre las medidas presupuestarias utilizadas y el establecimiento de leyes de equilibrio presupuestario, los

cuales se solucionan con nuestra propuesta de presupuesto de recursos. En este capítulo se describen las principales magnitudes presupuestarias –déficit/superávit público, déficit de tesorería, necesidades de financiación, deuda pública, equidad intergeneracional, etc.– que se toman en consideración en los diferentes países, así como algunas medidas que se han tomado para su control. Veremos como estas magnitudes varían de un país a otro, sobre todo debido al criterio de reconocimiento utilizado. También veremos que el presupuesto no es el único instrumento para evaluar el impacto de las actividades del gobierno sobre la economía. Las Cuentas Nacionales proveen una imagen de las actividades de los gobiernos en términos de producción, distribución y uso de los recursos. Por eso en este capítulo se compararán las magnitudes que se obtienen directamente del presupuesto con aquellas que se presentan en la Contabilidad Nacional. Para finalizar se analiza la aprobación de leyes de equilibrio presupuestario, y qué debería entenderse como tal.

La parte III empieza con el capítulo 6 donde se analizan los criterios posibles que se pueden adoptar en el reconocimiento de las transacciones, que van desde reconocer sólo los movimientos de caja que se producen hasta el criterio de reconocer los recursos que realmente se utilizan en la producción de bienes y prestación de servicios públicos. Los diferentes criterios se enlazarían también con los significados del déficit/superávit y la equidad intergeneracional vistos en el capítulo 5. También se muestra las ventajas generales y principales dificultades en la implantación de un enfoque de recursos, las cuales serán tratadas con más detalle en la parte IV en relación con su adopción en el presupuesto. El capítulo finaliza con una visión general de la situación internacional.

El capítulo 7 muestra la situación existente y qué ha llevado a ella en los países analizados con mayor profundidad. Hemos analizado con más detenimiento Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido al haber adoptado un presupuesto de recursos; en segundo lugar Canadá e Islandia al estar utilizando en cierta medida el enfoque de recursos (devengo modificado) en sus presupuestos; Holanda al adoptarlo en breve; Estados Unidos por utilizar dicho criterio en ciertas operaciones presupuestarias y su relevancia internacional; y finalmente España como modelo de país con un presupuesto tradicional y ser el país de referencia para la mayoría de lectores del presente trabajo. Al analizar los países se muestra el contexto en que se han realizado las reformas, el modelo de gestión y presupuestario que han adoptado y los criterios y amplitud del presupuesto de recursos, en cada caso.

La parte IV se inicia con el capítulo 8, el cual muestra como, debido a las reformas experimentadas por el sector público y sus nuevas necesidades, el presupuesto tiene un nuevo papel dentro de la Nueva Gestión Pública. Veremos el por qué de la necesidad

de un cambio, subrayando las principales carencias de los presupuestos actuales, así como las ventajas del modelo propuesto. Tras un análisis conjunto de los diferentes países se muestra la situación actual a nivel internacional y las perspectivas de una posible futura adopción del presupuesto de recursos.

El capítulo 9, Principales Cambios y Opciones, estudia las diferentes opciones que se plantean y las soluciones adoptadas en los diferentes países analizados. Analizaremos y propondremos soluciones a temas como: el tratamiento y gestión de activos, el reconocimiento de los ingresos tributarios, las subvenciones, la dotación de provisiones, las pensiones, incluidas las obligaciones de la Seguridad Social, las magnitudes presupuestarias a considerar, la conexión entre cifras presupuestarias y las autorizaciones parlamentarias, el tratamiento de las aportaciones de fondos a las agencias y departamentos, o las cargas por coste de capital. Igualmente se estudia si es conveniente reformar los modelos existentes, elaborar estados complementarios alternativos o establecer un modelo totalmente nuevo.

La parte IV termina con el capítulo 10, donde se propone un modelo de Presupuesto basado en un enfoque de Recursos. En él se indican las etapas y los cambios necesarios para su implantación. Para ello se ha tenido en cuenta los procesos de implantación y las dificultades surgidas en los países donde se ha implantado.

Para realizar el presente trabajo hemos analizado principalmente documentos oficiales sobre las reformas emprendidas en los diferentes países, normativa, presupuestos y estados financieros de los países analizados, trabajos y estudios de la OCDE y otros organismos internacionales, así como la literatura existente al respecto. Todo ello completado con una serie de entrevistas a académicos, altos directivos involucrados en las reformas, así como a personal de entidades públicas, organismos auditores y del ministerio de finanzas de diferentes países.

Hemos optado por entrevistas particulares más que por encuestas sistemáticas, ya que mediante las entrevistas podemos obtener una mejor imagen de la experiencia e impresión de los distintos interlocutores ante la implantación del modelo que proponemos. En todo caso, realizamos un intento de enviar un cuestionario estándar a los ministerios de finanzas de los países de la Unión Europea, Canadá y los Estados Unidos, otro a los países de Sudamérica, y otro a las Intervenciones Generales y Tribunales de Cuentas de las Comunidades Autónomas de España. El nivel de respuesta fue bastante bajo, lo que nos llevó claramente a decantarnos exclusivamente por las entrevistas.

Las entrevistas realizadas a los organismos españoles se basaron en conocer la aceptación de la reciente adoptada contabilidad de recursos o devengo, el grado de forma-

ción de los funcionarios públicos, el conocimiento de las prácticas internacionales, la opinión sobre la posible adopción del presupuesto de recursos y sobre la reciente aprobada Ley de Estabilidad Presupuestaria, y otras aportaciones que pudieran darnos. En este caso se realizaron por correo electrónico, teniendo continuidad alguna por teléfono.

Las realizadas a los organismos de Sudamérica, Europa y Canadá se realizaron mediante correos electrónicos, especialmente para analizar el grado de conocimiento de las reformas presupuestarias llevadas a cabo por Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido, su opinión al respecto y si esperaban realizar reformas presupuestarias en algún sentido. Una entrevista similar se realizó con la Oficina Presupuestaria (OMB) del gobierno federal de los Estados Unidos.

Respecto al Reino Unido se realizaron una serie de entrevistas vía correo electrónico para conocer los principales resultados y problemas surgidos tras el primer año de implantación del nuevo modelo. En Australia se realizaron entrevistas similares.

Hemos de señalar que parte del trabajo se ha realizado también gracias a la experiencia, estudio, y entrevistas personales realizadas durante mi estancia de dos meses en Estados Unidos en 1998 y de dos meses en Australia en 1999.

En el anexo se recoge un detalle de las personas entrevistadas en cada país.

PARTE I:
LAS REFORMAS DE LA GESTIÓN EN EL
SECTOR PÚBLICO

| 1. EL SECTOR PÚBLICO

El gobierno es el más frío de todos los monstruos fríos, cualquier cosa que dice miente, y cualquier cosa que tiene la ha robado.
F. Nietzsche.

1.1. INTRODUCCIÓN Y FUNCIONES

Con este capítulo empezamos esta parte dedicada a analizar el papel del sector público y las principales características de su gestión. Con ello se pretende conocer la entidad que elabora y utilizará el modelo de presupuesto que vamos a proponer. Por todo ello antes de estudiar el instrumento –el Presupuesto– vamos a analizar el sujeto usuario de dicho instrumento –las Administraciones Públicas–.

Suelen utilizarse indistintamente términos como Estado, Gobierno, Administraciones Públicas o Sector Público. En realidad la idea amplia de cada uno es la misma, existiendo pequeñas diferencias de matiz dependiendo de las definiciones escogidas, como veremos a continuación.

El término **Sector Público** proviene de la Contabilidad Nacional, y sirve para dividir los agentes económicos en dos. Se suele hablar de sector público y sector privado como las dos partes en que se divide la economía, existiendo multitud de definiciones de lo que es y representa el sector público. Nosotros hemos elegido la definición de Hicks (1958, p. 1) que incide en la principal diferencia entre los dos sectores mencionados. Sin embargo, la separación entre sector público y sector privado no es nítida, no signi-

fica que ocupen distintos mundos y que uno no pueda actuar en el del otro. (Osborne y Gaebler, 1992, p. 43).

“El sector público está comprometido en prestar servicios (y en algunos casos proveer bienes) cuyo alcance y variedad no está determinada por los deseos directos de los consumidores, sino por la decisión de los gobernantes, esto es, en una democracia, por los representantes de los ciudadanos”.

La palabra **Estado** es utilizada por primera vez en el siglo XV por Nicolás Maquiavelo en su conocida obra “El Príncipe”. El Estado es la persona jurídica de derecho público, constituida por la comunidad de los habitantes de un territorio determinado, organizada con arreglo a su Constitución para el cumplimiento de sus fines específicos (Couture, 1983). Tiene que cumplir con unas funciones que le son ineludibles (justicia, leyes, moneda, etc.), las cuales si no fuesen cumplidas llevarían a la desaparición del Estado al dejar de justificarse su existencia. Y aunque se suele decir que el Estado está en crisis, tal como dice López Nieto (1989, pp. 11), hasta ahora no se ha encontrado organización más apta para resolver los conflictos del hombre en su convivencia social.

Las **Administraciones Públicas** constituyen las herramientas de las que se dotan los Estados modernos para garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos, asegurar el cumplimiento de sus obligaciones y facilitar la prestación de los servicios básicos de una sociedad del bienestar.

El **Gobierno** es el que dirige² la Administración Pública para realizar los fines y funciones que le son encomendadas por las leyes. Pero el Gobierno es, aunque no únicamente, también Administración (Martín Rebollo, 2000, pp. 108 y 660).

La Administración Pública como la conocemos hoy en día aparece con la revolución francesa. Desaparecen los Estados organizados en monarquías absolutas y se pasa a un sometimiento al Derecho. La Administración se configura como elemento indispensable, formando parte de la identificación misma del Estado contemporáneo. Administración que ha ido evolucionando a lo largo de los siglos, al pasarse de un Estado Liberal, con una administración reducida básicamente a funciones policiales, a un Estado

² En España así está recogido en, por ejemplo, art. 97 Constitución española de 1978, art. 3.3 Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, art. 2 Ley 6/1997 de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Social³ con una administración de servicios públicos. Hoy en día las Administraciones Públicas o Gobiernos no son meros agentes donde reside la Soberanía, el poder de ordenar. Son, sobre todo, un conjunto de servicios públicos organizados y controlados por los gobernantes.

La principal función que ha tenido el Estado ha sido la de Estado como *Legislador*. Estableciendo leyes que especifican derechos y responsabilidades para asegurar la correcta configuración y el mantenimiento de un marco institucional en el que los individuos y empresas actúen; estableciendo unas reglas de juego a las que deben atenerse los agentes privados en sus transacciones, procurando que éstas sean lo más eficientes posible. Igualmente debe legislar para corregir las posibles externalidades del mercado, así como imponer tributos para financiar sus actividades.

Sin embargo, el papel tradicional del Estado ha ido variando a lo largo del siglo XX⁴. Las funciones públicas se han ido ampliado y diversificado. El Estado ha dejado de ser un mero guardián del buen desarrollo de la actividad económica, para convertirse en un verdadero agente económico. Hoy en día juega un papel relevante para determinar los estándares de vida de la sociedad.

En la última mitad del siglo XX el papel del Sector Público en la economía creció considerablemente. Así, el gasto público medio en los países de la OCDE pasó del 29% del PIB en 1960 hasta un 40% en los años 80, sobrepasando el 60% en algunos de ellos. Ello se debió, sobre todo, a la creación de lo que se conoce como el *Estado del Bienestar*. Sin embargo, durante la década de los 90 el papel del Estado, en unos países más temprano que en otros, empezó a reducirse. Esta disminución del tamaño del Sector Público se debe en parte a la necesidad de contención del gasto y en parte a las políticas europeas de fomento del libre mercado y la competencia, que obligan a los estados a disminuir su actividad económica.

Un gobierno tiene ciertas responsabilidades económicas y sociales que le obligan a intervenir en la economía. Generalmente esta intervención comprende tres funciones (Musgrave, 1989), aunque últimamente se le reconocen dos más (Barton, 1998).

³ Así se define, por ejemplo en el artículo 1 de la Constitución española de 1978.

⁴ En Hugues (1994, pp. 23-57) puede verse un desarrollo de los modelos de Administración Pública hasta el tercer cuarto del siglo XX.

1. Función Asignativa.

Hay determinados bienes y servicios necesarios para el ciudadano que no son producidos por el sector privado o se proveen menos de los socialmente necesarios o de manera ineficiente, por lo que la Administración está en cierta forma obligada a proveerlos.

Es lo que se denomina corrección de los fallos del mercado. Bienes y servicios que proveídos por el Estado (Barea y Corona, 1995, pp. 278-309) evitan los efectos negativos de los monopolios, garantizan la continuidad del servicio, garantizan la correcta utilización de bienes públicos, aseguran la accesibilidad e igualdad de trato de todos los ciudadanos, permiten una cierta justicia social, disminuyen los costes de transacción, permiten estrategias de política macroeconómica, aseguran una calidad mínima, o protegen el entorno natural.

Esta función es la que determina el tamaño del sector público. La dificultad reside en decidir qué clase y cantidad de bienes y servicios públicos deberían suministrarse y cuánto debería pedirse al consumidor que pagara por ellos. El proceso político es el encargado de dar la solución. El político sustituye al mecanismo de mercado, siendo la mayoría de votantes los que determinan el nivel y calidad de la provisión pública.

2. Función Redistributiva.

Persigue corregir los fallos de mercado en cuanto a falta de equidad en la distribución de la riqueza. La distribución de la renta puede ser eficiente, en cuanto que remunera a los factores que intervienen en el proceso de producción, pero puede no ser justa, equitativa, entre los ciudadanos. Ello depende de la idea de justicia social que tengan los votantes.

Para acercarse a esa “equidad” el Estado emplea políticas impositivas y de gasto social.

3. Función Estabilizadora.

Finalmente, el Estado interviene intentando reducir las perturbaciones cíclicas de la economía y conseguir una senda de crecimiento equilibrado; compatibilidad entre crecimiento económico, estabilidad de precios y creación de empleo.

Lo hace a través de políticas fiscales y monetarias. Las políticas monetarias no suelen estar ya en manos de los gobiernos, sino que son competencia de los Bancos Centrales, los cuales tienen plena autonomía para llevarlas a cabo.

Igualmente se podría considerar que las inversiones en infraestructuras y en capital humano (educación, investigación, etc.) forman parte de esta función al ser políticas fundamentales para el fomento del crecimiento económico.

4. Equidad Intergeneracional.

Éste es un objetivo que se ha venido reconociendo recientemente por algunos gobiernos.

Las actuaciones actuales y pasadas de los gobiernos influyen y dejan un legado a las generaciones futuras. Legado que no ha de ser en ningún caso una penalización. En este sentido bajo el concepto de Equidad Intergeneracional subyacen dos ideas:

- los ciudadanos deben pagar por los servicios recibidos y que estos costes no serán pasados a futuras generaciones, y
- las decisiones políticas actuales no deben hipotecar a las generaciones futuras. De esta manera deben tenerse en cuenta factores como la posible evolución de los gastos de salud, pensiones, devolución de deuda pública, renovación de activos, etc.

5. Gestión de Recursos.

Para realizar sus funciones, los gobiernos gestionan una gran cantidad de personal, servicios, activos y deudas. Todo ello debe ser gestionado de una forma eficaz y eficiente para lograr todos sus objetivos.

De estas cinco funciones nosotros nos centraremos básicamente en la función asignativa, en la equidad intergeneracional y en la de gestión de recursos. Los ciudadanos pagan sus impuestos principalmente para que el Gobierno le preste y garantice unos servicios.

1.2. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS Y ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO

1.2.1. ÁMBITO

Según la definición recogida en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC) (EUROSTAT, 1996) el sector Administraciones Públicas incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado (producen gratuitamente o a precios económicamente no significativos, esto es si los ingresos por ventas no cubren el 50% de los costes de producción) cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.

En el se incluyen:

- a) los organismos de las Administraciones Públicas (excepto los productores públicos –organizados como sociedades públicas o dotados de personalidad jurídica o considerados cuasisociedades– si están clasificados en otros sectores) que administran y financian un conjunto de actividades, consistentes, esencialmente, en suministrar a la colectividad bienes y servicios no de mercado;
- b) las instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica que son otros productores no de mercado y que están controladas y financiadas principalmente por las administraciones públicas;
- c) los fondos de pensiones autónomos que cumplen los requisitos señalados para la Seguridad Social.

Vemos que no sólo se incluyen los organismos públicos propiamente dichos, sino también todas las entidades financiadas y controladas por estos que cumplen fines similares.

Si quisiéramos una visión más amplia del Sector Público incluiríamos las empresas y entidades poseídas por los gobiernos, y las llamadas cuasisociedades⁵, realicen la acti-

⁵ Cuasisociedades serían aquellas entidades públicas que pertenecen directamente a unidades de las administraciones públicas y no revisten la forma de sociedad pero operan bajo un régimen empresarial. En España serían las Entidades Públicas empresariales. En los países de habla inglesa se denominan *quangos* (quasi governmental entities, entidades casi gubernamentales).

vidad que realicen e independientemente de su financiación. Estas entidades aparecen en el SEC dentro de sus respectivos sectores de actividad.

En la Contabilidad Nacional el sector Administraciones Públicas se divide en cuatro subsectores:

- a) Administración Central;
- b) Comunidades Autónomas o Regiones;
- c) Corporaciones Locales;
- d) Administraciones de la Seguridad Social.

El subsector Administración Central comprende todos los órganos administrativos del Estado y otros organismos centrales cuya competencia se extiende normalmente a la totalidad del territorio económico, con excepción de las administraciones de Seguridad Social de la propia administración central.

El subsector Comunidades Autónomas o Regiones está formado por las administraciones que constituyen unidades institucionales diferenciadas y que llevan a cabo algunas funciones de administración pública a un nivel inferior al de la administración central y superior al de las corporaciones locales, con excepción de las administraciones de Seguridad Social de las propias comunidades autónomas.

El subsector Corporaciones Locales comprende todas las administraciones públicas cuya competencia abarca únicamente una circunscripción local del territorio económico, con excepción de las administraciones de Seguridad Social de las propias corporaciones locales.

El subsector administraciones de Seguridad Social comprende todas las unidades institucionales, centrales y territoriales, cuya actividad principal consiste en proporcionar prestaciones sociales y que cumplen los dos criterios siguientes:

- a) determinados grupos de la población están obligados a participar en el sistema o a pagar cotizaciones, en virtud de disposiciones legales o normativas;
- b) independientemente del papel que desempeñen como organismos de supervisión o como empleadores, las administraciones públicas son responsables de la gestión de dichas unidades en lo relativo al establecimiento o la aprobación de las cotizaciones y las prestaciones.

Normalmente, no existe una relación directa entre el importe de la cotización de los afiliados y los riesgos a que están expuestos.

Sin embargo, no todos los países presentan estos tres niveles de gobierno⁶. Existen países en que sólo existe la administración Central y la Local, por ejemplo Nueva Zelanda, y otros donde incluso se dan cuatro niveles. Este último caso sería, por ejemplo, el de los gobiernos insulares en España, donde además del gobierno autonómico de todo el archipiélago y los locales existen los Consells o Cabildos insulares en cada isla.

En la mayoría de casos los gobiernos regionales y los locales están supervisados o controlados por los gobiernos de nivel superior. Especialmente en lo que se refiere al control de las finanzas públicas, al necesitarse autorización para endeudarse por encima de determinados niveles.

El grado de autonomía de los gobiernos intermedios o regionales también varía de un país a otro. Así, por ejemplo, los estados en Estados Unidos y Australia, los Landers en Alemania, las Comunidades Autónomas en España y las Provincias en Canadá poseen un alto grado de autonomía, mientras que en países como el Reino Unido y Francia, la autonomía está mucho más limitada o son simples unidades administrativas.

En las últimas décadas se observa un importante proceso de traspaso de competencias a niveles inferiores por parte de los gobiernos centrales y regionales. En algunos casos es fruto de presiones políticas de carácter nacionalista (por ejemplo Escocia en el Reino Unido), mientras que en otros tiene como objeto mejorar la atención y prestación de servicios al ciudadano. Es el llamado Principio de Subsidiariedad⁷, según el cual las decisiones deben tomarse de la forma más próxima a los ciudadanos, por lo que un gobierno de nivel superior sólo debe realizar una función si no puede realizarse de manera más eficaz por un gobierno de nivel inferior. En este sentido las únicas competencias que se suelen reservar los gobiernos centrales son la defensa, la economía, el sistema judicial, las relaciones exteriores y el sistema de pensiones, pudiendo pertenecer a cualquier nivel de gobierno todas las restantes, ya sea de forma exclusiva o compartida.

1.2.2. ESTRUCTURA DE PODER

Tradicionalmente, se viene admitiendo (López Nieto, 1989, p. 11) que los elementos esenciales que definen un Estado son tres: población, territorio y poder.

⁶ Para profundizar en la estructura y organización de diferentes estados puede verse OCDE (1993a).

⁷ Éste es incluido en el propio Tratado de la Unión Europea en su artículo 1.

Respecto al tercero de estos elementos, en los estados democráticos, que son los que principalmente nos interesan, se da lo que se viene llamado *Separación de Poderes*. La Soberanía se reparte entre el poder Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, totalmente independientes entre sí.

El poder **Ejecutivo** o Gobierno es el que desarrolla la legislación aprobada por los representantes elegidos por el pueblo (legislativo) y el que gestiona los recursos públicos para conseguir los fines perseguidos. El gobierno es elegido por el Presidente del país, el cual suele ser elegido en la mayoría de casos por los representantes elegidos por los ciudadanos, el Parlamento o poder legislativo. En otros casos, como el de los Estados Unidos, los ciudadanos eligen directamente al Presidente y en elecciones diferentes a sus representantes en los órganos legislativos.

El poder **Legislativo**, sobre todo en los países con gobiernos regionales, se suele estructurar en dos cámaras legislativas, Senado o Cámara Alta, y Parlamento o Cámara Baja. El Parlamento suele representar a la población del país en general y el Senado tiene una estructura diferente para representar a las diferentes regiones. Sin embargo, esta estructura bicameral no se da en la mayoría de administraciones regionales y locales.

La estructura y forma de elección del poder legislativo en un país es importante sobre todo para entender el sistema de aprobación de las leyes, el equilibrio entre poderes, el control y, por el tema del presente trabajo, la aprobación del presupuesto. En países como Estados Unidos, en que al Presidente lo eligen directamente los ciudadanos, puede suceder que no esté respaldado por la mayoría del poder legislativo, con lo que los esfuerzos para conseguir apoyos a la hora de sacar adelante iniciativas y, sobre todo, los presupuestos han de ser mucho mayores que para los gobiernos que han salido directamente de las cámaras legislativas.

El poder **Judicial** es el encargado de resolver las controversias entre los miembros de la sociedad, aplicando el Derecho a casos concretos y juzgando la conducta delictiva de los ciudadanos.

Una de las características que definen a los gobiernos democráticos es la obligación de “rendir cuentas” (accountability), de explicar las actuaciones que han llevado a cabo y su gestión a los ciudadanos. Esta “rendición de cuentas” se traduce en una responsabilidad frente a las cámaras legislativas.

Para que la rendición de cuentas y el control al gobierno sea eficaz existen en los Estados democráticos los **Tribunales de Cuentas** o Auditor General, organismos externos

encargados de auditar al sector público. Estos organismos se pueden considerar como la cuarta pata de la mesa de la Democracia y, en la mayoría de los casos, suelen depender del poder legislativo, el cual es el principal destinatario de sus informes. En general se encargan de examinar la legalidad de la gestión financiera y el cumplimiento del presupuesto de las administraciones públicas, así como de la fiabilidad de la información presentada en los estados financieros. Tradicionalmente sólo realizaban el control de cumplimiento del presupuesto (teniendo en cuenta que los estados presupuestarios eran, y aún lo son en muchos países, los únicos estados que elaboraban los gobiernos), habiendo ampliado sus objetivos a auditorías operativas y, en muchos casos, incluso realizan funciones consultivas y de asesoramiento.

En cuanto al tipo de organización que adoptan varía de un país a otro. Los países continentales europeos ofrecen una estructura similar, en la que la organización del control se basa en la existencia de un Tribunal de Cuentas de regulación constitucional. En los países del ámbito anglosajón existe la figura del Auditor General elegido por el legislativo, el cual dirige la Oficina Nacional de Auditoría, como sería el caso de la National Audit Office (NAO) en el Reino Unido y del General Accounting Office (GAO) en los Estados Unidos.

1.2.3. ORGANIZACIÓN

Las Administraciones Públicas para la consecución de sus objetivos y prestar de la forma que consideren más conveniente los servicios públicos suelen organizarse jerárquicamente con más o menos entidades satélites.

Considerando que no todos los países tienen el mismo organigrama, ni los organismos idénticas funciones, podemos decir que la estructura básica de una administración pública suele ser la siguiente:

A) Órganos básicos del sistema democrático, llamados en algunos países órganos constitucionales. Serían las cámaras legislativas –Parlamento y Senado–, la Corona, el Tribunal Constitucional, el Tribunal de Cuentas. El Defensor del Pueblo y los órganos superiores del Poder Judicial.

B) Administración General, formada por

- Ministerios, los cuales se organizan en Departamentos ministeriales.
- Organismos Públicos. Entidades de Derecho público que desarrollan actividades derivadas de la propia Administración General en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas. Dependen de la Administración y se adscriben al Minis-

terio competente en la materia. Existen varios modelos de Organismos Públicos (también llamados Agencias en algunos países) dependiendo de sus actividades y las normas bajo las que actúen. Así tenemos organismos que realizan actividades fundamentalmente administrativas y se someten plenamente al Derecho administrativo (Organismos Autónomos en España) y organismos más de corte empresarial (cuasisociedades, Entidades Públicas Empresariales en España) que realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica y les resulta aplicable el Derecho privado con carácter general, incluido el régimen del personal. Normalmente estos organismos se crean por ley.

- Seguridad Social, junto con sus entidades gestoras y colaboradoras. Suele depender del Ministerio de Sanidad aunque en algunos países tiene autonomía propia.

C) Empresas Públicas. Son sociedades mercantiles en cuyo capital es mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración o de sus Organismos. Salvo en determinados aspectos, en general se rigen por la normativa privada.

D) Otros organismos con régimen especial. Sería el caso de los Bancos Centrales, Comisiones del Mercado de Valores, Reales Academias, Centros de Investigación, Universidades, etc.

En algunos casos la creación de organismos y empresas públicas se ha utilizado por determinados gobiernos como subterfugio para evadir el control y la inclusión en el presupuesto de gastos y deuda, y no en aras de una mejor organización. Ello ocurre sobre todo con los llamados Consorcios, entidades creadas y gestionadas por varias administraciones públicas.

Queremos destacar la importancia y funciones del Ministerio de Finanzas o Hacienda. En algunos países (como Alemania) incluso el ministro de Hacienda tiene una posición predominante frente al resto de miembros del gobierno.

El Ministerio de Hacienda (Tesoro Público en algunos países) tiene las funciones de:

- Planificación financiera
- Preparación del Presupuesto
- Coordinador de la ejecución y control del Presupuesto
- Gestión de la deuda y la tesorería
- Contabilidad e información financiera
- Control y auditoría interna
- Mantenimiento de la disciplina fiscal
- Gestión del Patrimonio
- Privatizaciones

La característica principal es que es el Ministerio, normalmente a través de un organismo dependiente, encargado de recaudar los impuestos que pagan los ciudadanos (principal fuente de ingresos de las administraciones públicas) para posteriormente distribuir los fondos entre el resto de organismos públicos según se haya establecido en el Presupuesto. Mientras que el resto de ministerios y sus organismos son básicamente unidades de gasto, sin, o con pocas, fuentes de ingresos propios.

1.2.4. CARACTERÍSTICAS

Podemos definir las principales características del sector público como las siguientes:

- **Objetivos:** Su principal objetivo no es generar beneficios, sino lograr un beneficio social y general a una determinada comunidad. Existe una pluralidad de objetivos, muchas veces conflictivos entre sí. Para satisfacer las demandas de los ciudadanos está obligado a prestar unos servicios públicos mínimos a los ciudadanos, determinados por las leyes y por la creciente presión ciudadana.
- **Financiación:** Su financiación procede principalmente de pagos obligatorios de los ciudadanos, directos o indirectos, sin una contraprestación directa a cambio. Las Administraciones ingresan para gastar y no viceversa. Los ciudadanos demandan unos servicios y pagan sus tributos para que las Administraciones se los presten de la mejor manera posible.

Los principales pagos que se exigen a los ciudadanos son los impuestos. Generalmente es la Administración Central la que recauda la mayoría de éstos, financiándose las administraciones inferiores mediante subvenciones o transferencias. Sin embargo, en países con sistemas políticos de tipo federal, como Canadá, España, Alemania o Estados Unidos, la importancia de las regiones en materia de ingresos propios es mucho mayor. Los principales impuestos de las administraciones centrales son sobre la renta personal, renta de sociedades y ventas. Los gobiernos locales y regionales suelen recaudar impuestos sobre las ventas minoristas, bienes inmuebles, impuestos especiales, juego, etc., y en algunos casos comparten algunos con las administraciones superiores. Hay que decir que, sobre todo para los gobiernos locales, las tasas que se recaudan por la prestación directa de servicios públicos pueden llegar a suponer una importante fuente de financiación. Tasas que se suelen fijar según el coste del servicio prestado, coste difícil de conocer en muchos casos, como veremos en próximos capítulos.

Igualmente las administraciones obtienen, aunque de una manera más residual, ingresos por venta de bienes o prestaciones de servicios, e ingresos provenientes de su poder sancionador, multas y sanciones.

- **Presupuesto:** Su actividad se ve sometida a un presupuesto limitativo y vinculante. Presupuesto que se aprueba por un periodo determinado de tiempo por las cámaras legislativas.
- **Autoridad.** El ejercicio de autoridad es una característica única de los poderes públicos. En el proceso de producción pública, no sólo es el dinero el único recurso, sino también el poder público. Los gestores y personal público utilizan la autoridad legítima del Estado, igualmente como el dinero, para realizar sus tareas (Towards, 1993, p. 140). Poder que le han otorgado los ciudadanos con el fin de cumplir sus funciones. Por ello este poder no es absoluto, sino que está sujeto a la Ley y al Derecho.
- **Actuaciones sujetas a la legislación:** Ha de observar los principios de igualdad, publicidad, control, etc., en sus actuaciones, estando sometido a toda una legislación especial (el Derecho Administrativo), lo cual afecta a sus estructuras y ralentiza sus actuaciones. Igualmente la gestión de sus recursos financieros suele ser bastante más rígida que en el sector privado, lo cual dificulta en muchos casos una óptima gestión.
- **Régimen especial del personal:** Un sistema de contratación y gestión bastante más rígido que en el sector privado, lo cual dificulta una óptima gestión.

El personal que trabaja en el sector público se suele regir por normas administrativas especiales y no por las leyes laborales del país. Son los llamados funcionarios. En algunos países goza de este régimen todo el personal del sector público, mientras en otros sólo es el personal del corazón de la administración siendo el resto personal con contratos laborales⁸. Algunas de sus características (muchas veces criticadas) son: estabilidad en el puesto de trabajo, contratación y promoción basada en el mérito, una definición clara (a veces demasiado rígida) de los derechos y deberes, y una estructura salarial de doble desequilibrio, donde los niveles inferiores suelen estar mejor remunerados que sus homogéneos del sector privado y los niveles superiores están relativamente peor remunerados.

- **Opinión Pública.** El sector público está mucho más sujeto al control de la opinión pública que las entidades que operan en el sector privado. Tanto por las actividades que realiza como porque la propiedad reside en el conjunto de ciudadanos, las actuaciones de las administraciones tienen este control extra por parte de la ciudadanía en general. Este control se acentúa por la actuación de la prensa, la cual siempre está dispuesta a destapar un escándalo o cualquier prueba de mala gestión en las ac-

⁸ En Alemania sólo un 40% de los empleados de la Administración Pública son funcionarios (SIGMA, 1999).

tuaciones públicas. El sector privado, de entrada, no soporta esta presión y control, excepto para algunas actividades como servicios privatizados y deportes mayoritarios como el fútbol, donde la gente cree que en parte también les pertenece por haber sido un servicio público tradicional o implicar un sentimiento fuertemente arraigado en la sociedad.

- **Ventajas frente a las entidades privadas:** En muchos casos los clientes son clientes cautivos, posee una situación de monopolio en algunos sectores, y difícilmente pueden caer en una situación de insolvencia. En muchos casos los medios que utiliza para desarrollar sus actividades son de titularidad pública, siendo por ello aplicable el Derecho Administrativo y no el Privado. Si actúa mediante empresas públicas, éstas suelen estar subvencionadas.
- **Rendición de cuentas:** Está obligado a rendir cuentas de su actividad. Estando sometido a normas especiales para el sector público sobre la presentación y elaboración de la información financiera.
- **Controles financieros y de legalidad:** Está sometido a auditorías externas e internas. Tradicionalmente era un control sobre la legalidad de las actuaciones y si se cumplía con lo fijado en el presupuesto. Actualmente se realizan controles de legalidad, financiero y de economía, eficiencia y eficacia. Las auditorías financieras y las de cumplimiento de la legalidad, son habituales en las actuaciones de los órganos de control externo. Sin embargo, las auditorías operativas no son frecuentes, y suelen ser llevadas a cabo principalmente por los órganos de control interno. Si bien hemos de decir que hay una preocupación e interés creciente para que esta clase de auditoría también se realice de forma habitual por los órganos de control externo.
- **Dificultad de medir sus resultados:** Dado el carácter de su actividad, a menudo es difícil la medición de su rendimiento.
- **Existencia de presiones políticas:** Debido a la estructuración de la Democracia sobre la base de partidos políticos, y no tener muchas veces los miembros de éstos los mismos intereses y objetivos que los generales del país, se toman decisiones que no son las más correctas. Puede haber presiones para que se realicen determinadas actuaciones o para colocar a militantes aunque no sean los mejor preparados. Todas estas presiones políticas dificultan la eficacia y la eficiencia de la gestión pública.
- **Influencia de organismos supranacionales:** Países como los de la Europa Occidental se han organizado en base a una estructura superior, la Unión Europea. Con ello han perdido parte de su soberanía traspasando competencias al ente superior. Así, por ejemplo, el Tratado de la Unión Europea⁹ (UE, 1957) obliga a tener unas finan-

⁹ En sus artículos 4.3 y 104.

zas públicas sólidas y fija unos criterios para evitar déficits excesivos. De igual manera los países en vías de desarrollo ven condicionadas sus finanzas por los criterios y obligaciones que les fija el Fondo Monetario Internacional.

- **Recursos Naturales.** Ya mencionamos que uno de los elementos que definen un Estado es el territorio. En este sentido los gobiernos son los responsables de gestionar y proteger una gran cantidad de recursos naturales, de gran importancia para la ciudadanía y la calidad de vida.

1.3. SERVICIOS PÚBLICOS

Hemos visto que uno de los principales objetivos de las administraciones públicas es suministrar a la colectividad bienes y servicios no de mercado.

Servicios y bienes que los gobiernos deben proveer, lo cual no significa que los deba producir. Hay servicios esenciales, como la justicia, que sólo los puede prestar la Administración Pública, y servicios secundarios, los cuales deben garantizarse pero pueden ser realizados por el sector privado.

Entre los servicios públicos más frecuentes tendríamos:

- Servicios de seguridad pública: bomberos, policía, defensa, etc.
- Infraestructuras, una de las más antiguas funciones del Estado.
- Servicios de utilidad pública: suministro de gas, agua, alcantarillado, electricidad alumbrado público, etc.
- Comunicaciones.
- Servicios de apoyo: tratamiento de residuos, recogida de basuras, limpieza, mantenimiento, información, etc.
- Parques y ocio: mantenimiento de espacios abiertos, instalaciones deportivas, parques naturales, etc.
- Trabajos públicos y transportes: transportes públicos, mantenimiento de señales de tráfico, pavimentación, aparcamientos públicos, etc.
- Salud y servicios humanos: servicios sociales, servicios a la tercera edad, discapacitados, a las minorías, a las mujeres, salud, sanidad, subsidio al desempleo, pensiones, etc.
- Planificación y dirección del crecimiento: crecimiento y desarrollo económico general, urbanismo, ocupación, etc.
- Administración de Justicia.

- Servicios culturales: museos, bibliotecas públicas, organización de eventos culturales, arte, etc.
- Educación e investigación.
- Servicios comerciales, industriales y financieros.

Cada vez existe una presión mayor para prestar más servicios, sobre todo sobre los gobiernos locales, al ser los más próximos al ciudadano. En muchos casos los gobiernos locales prestan incluso servicios que son competencia de gobiernos superiores debido a que existe una demanda por parte de los ciudadanos, lo que puede llevar a serios problemas financieros.

En el cuadro 1.1 vemos a modo de ejemplo los servicios públicos que están obligados a prestar las administraciones locales en España.

Cuadro 1.1

SERVICIOS PÚBLICOS DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES EN ESPAÑA

Si nos atenemos de forma exclusiva a la normativa vigente y atendiendo a un criterio poblacional, los Municipios por sí o asociados deberán prestar los siguientes servicios (artículo 26.1 de la Ley 7/1985):

- En todos los Municipios: Alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.
- En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: Parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos.
- En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: Protección civil, prestación de servicios sociales, instalaciones deportivas de uso público y matadero.
- En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además: Transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente.

1.4. GESTIÓN

No sólo es un fin de las administraciones públicas el prestar estos servicios públicos, sino prestarlos de la manera más eficaz y eficiente posible, con una adecuada gestión.

En muchos casos los problemas financieros que puedan aparecer no se solucionan reduciendo gastos y/o aumentando impuestos, se necesita gestionar bien y utilizar las mejores técnicas de gestión en cada momento para poder realizar más y mejores cosas con el mismo dinero.

Las diferentes actividades que debe realizar presentan todas ellas características diferentes, lo que hace que la gestión adecuada para ellas también difiera. A modo de ejemplo (Valiño, 1998), si clasificamos las actividades según su tipo de demanda vemos que presentan importantes diferencias. Así tenemos:

- Actividades con una demanda rutinaria, como la emisión de pasaportes, la redacción de documentos, etc.
- Otras tienen una demanda más puntual, como el tratamiento de pacientes, la publicidad, la investigación, etc. Siendo la característica de alguna de ellas la necesidad de una respuesta urgente, como por ejemplo los servicios de bomberos o ambulancia.
- Muchas actividades no presentan una demanda de los ciudadanos, sino que obedecen a criterios propios. Así tenemos actividades rutinarias como los registros y el mantenimiento, y actividades más puntuales como inspección de impuestos y auditorías internas.

Debido a la gran cantidad de actividades y servicios públicos las formas más adecuadas de prestarlos son varias. Ello dependerá de cada Administración y de cada país.

Como ya hemos mencionado anteriormente, cuando la Administración Pública debe garantizar la prestación de un servicio a los ciudadanos, lo puede hacer básicamente de dos maneras: garantizando el servicio mediante un control y supervisión sobre las prestaciones efectuadas por iniciativas privadas o prestando ella misma los servicios públicos. La primera solución es la adoptada principalmente en países como Estados Unidos y Canadá, mientras que la segunda ha sido la dominante en los países europeos desde los años 40.

Los servicios que suponen un ejercicio de autoridad (por ejemplo la policía), los administrativos y los asistenciales, suelen realizarse directamente por los departamentos o secciones ministeriales. Para prestar un servicio público más personalizado y flexibilizar las actuaciones se suelen crear organismos públicos sujetos al derecho administrativo dependientes del ministerio correspondiente. La otra forma de prestar servicios

públicos de manera directa es mediante la creación de empresas públicas¹⁰, sujetas al derecho privado, siendo el caso más habitual en los transportes públicos municipales.

Sin embargo, en aras a prestar los servicios de una forma más eficaz para el ciudadano y menos costosa para la Administración, muchos de ellos se gestionan por el sector privado, siempre bajo la regulación y control de la Administración. La gestión indirecta de servicios públicos nunca comporta ejercicio de la autoridad y suele realizarse a través de concesiones, conciertos o convenios, y, a veces, mediante la creación de empresas mixtas con el sector privado.

En todo caso si se privatizan los servicios públicos no debe abandonarse el control sobre ellos. La buena prestación del servicio público debe salvaguardarse, y para ello es adecuado que se mantenga algún tipo de control por parte del Tribunal de Cuentas (Torres y Pina, 1998).

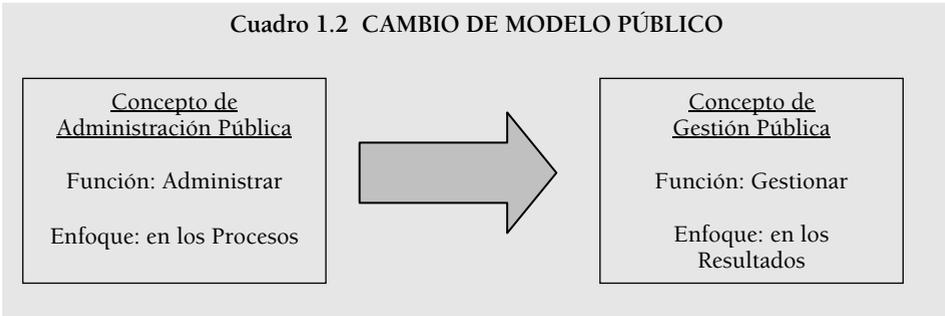
Las principales características de la gestión de las administraciones públicas, las reformas que han experimentado los últimos años y las técnicas necesarias serán analizadas en el próximo capítulo.

Veremos que existe una necesidad de agilizar la gestión por lo que el tradicional modelo de Administración Pública va siendo gradualmente reemplazado. Por el tamaño, papel, funciones a realizar y servicios a prestar que ha llegado a tener, la Administración Pública necesita estar bien gestionada y dejar de actuar como antaño. La burocracia ya no es una adecuada forma de organización. Como indican Osborne y Gaebler (1992, p. 41) la burocracia persigue poner dificultades al robo del dinero público, pero hace imposible administrarlo. La burocracia demuestra su eficacia como organización sobre todo en entornos donde el cambio se produce con lentitud, las tecnologías de la información generan importantes economías de escala con la centralización de la misma, predomina el trabajo de tipo manual y la demanda de bienes y servicios es masiva y homogénea.

Veremos que debe pasarse del concepto de administración al de gestión (cuadro 1.2).

¹⁰ A lo largo de este trabajo no nos centraremos en los servicios prestados por empresas públicas, ya que en la mayoría de países actúan y están reguladas por las mismas normas que el sector privado.

Cuadro 1.2 CAMBIO DE MODELO PÚBLICO



Administrar implica seguir las instrucciones y servir, mientras que gestionar implica el logro de resultados y responsabilidad personal del gestor por su consecución. La gestión pública incluye la administración pública, pero también la organización para lograr los objetivos con la máxima eficiencia, así como la responsabilidad por los resultados. La administración pública se centra en los procesos, mientras que la gestión pública en mucho más. (Hugues, 1994, p. 5).

La gestión de las administraciones públicas presenta importantes diferencias respecto al sector privado. Diferencias que si bien van disminuyendo en los últimos años, fruto de las reformas que comentaremos en el próximo capítulo, aún persisten en la mayoría de casos. La tabla 1.1 muestra los aspectos de la gestión que suponen mayores cambios y que deben tenerse en cuenta al aplicar técnicas de gestión empresarial al sector público.

Tabla 1.1 CARACTERÍSTICAS DE LA GESTIÓN		
	SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
Tipo de gestión	<p>Procesos rígidos, poca libertad de gestión. Fuerte ligazón a la legalidad, siendo a veces éste su principal objetivo y medida de la eficiencia de sus acciones. Pocas iniciativas, sólo se administran las políticas decididas por los políticos. Los directivos y gestores saben que estarán 4 años o menos. Decisiones políticas y no de eficacia.</p> <p>Enfoque interior, centrado en los procesos, perspectiva a corto plazo.</p> <p>Dirección ambigua y Gestión reactiva.</p>	<p>Dirección clara. Enfoque de mercado y hacia el consumidor. Intereses de los accionistas pero sin tantas restricciones. Gestión proactiva.</p>
Objetivos	<p>Multiplicidad de objetivos, a lo que se une a veces la falta de determinación de éstos. Objetivos que a veces entran en conflicto, lo que incrementa las dificultades de valoración. Enfoque en los inputs.</p>	<p>Objetivo del beneficio. Enfoque en los outputs y outcomes.</p>
Estructura organizativa	<p>Gran tamaño de las organizaciones públicas. Estructura organizativa de pirámide jerarquizada y centralizada. Burocracia.</p>	<p>Descentralización y diversificación.</p>
Personal	<p>Funcionarios con poca motivación, pocos incentivos. Liderazgo no respaldado. Dificultad de movilidad. Alta seguridad.</p>	<p>Basado en los resultados y las necesidades de la empresa. Menor seguridad en el empleo.</p>
Sistemas de Comunicación	<p>Tradicionalmente el Sector Público ha ido adaptando las innovaciones que en materia de información se producían en el Sector Privado, pero estas adaptaciones se han producido con retardo, y a veces con poco éxito.</p> <p>La comunicación interna suele estar muy burocratizada. Manuales y reglas de procedimiento.</p> <p>Sistemas contables y presupuestarios tradicionales de movimientos de tesorería.</p>	<p>Fuertes sistemas contables y de gestión. Mayor información informal y cara a cara.</p>
Negocios	<p>Menos expuesto al mercado, menos incentivos a reducir costes y a operar eficientemente. Limitaciones políticas. Orientación nacional o local. Difícil definir el concepto de clientes.</p>	<p>Determinado por el mercado. Sin limitaciones. Orientación global.</p>
Fuente: Parker (1995) y elaboración propia.		

| 2. LAS REFORMAS DE LA GESTIÓN PÚBLICA

Uno de los temas más discutidos en este momento, tanto en el ámbito de la ciencia política como en el arte práctico de gobernar, se refiere a los límites adecuados de las funciones y actuación de los gobiernos.
Mill, John Stuart (1848)

En este capítulo vamos a ver las principales tendencias y novedades que presenta la gestión de los entes públicos en los últimos años. Veremos que la filosofía, los objetivos y el papel de la administración pública están cambiando bastante últimamente respecto al papel tradicional que ha venido teniendo. La actividad de los gobiernos pasa a estar íntimamente relacionada con la optimización de la gestión pública, y no sólo se limita a una simple administración de recursos públicos.

2.1. LOS MOTIVOS DEL CAMBIO

Siendo pionero Nueva Zelanda, hoy en día son muchos los países, principalmente los del ámbito anglosajón, que han llevado a cabo o están llevando a cabo reformas de su administración pública para responder al creciente aumento de las expectativas y demandas de sus ciudadanos. Dichas medidas se englobarían dentro de lo que se ha venido llamando Nueva Gestión Pública o New Public Management (NPM), y están orientadas a sustituir la tradicional administración burocrática y preocupada casi exclusivamente por el control de los medios y el control de legalidad, por un nuevo modelo de gestión por objetivos, orientado a los resultados, a incrementar el valor de los servicios prestados, así como a la evaluación de la economía, eficacia, eficiencia e im-

pacto social de dichos servicios públicos. Una de las principales consecuencias de este cambio es la utilización de técnicas de gestión propias del sector privado.

El viejo paradigma de la gestión pública, la Burocracia, se caracteriza por una ausencia de preocupación por el ciudadano, el cliente, no incorpora conceptos como la calidad, y como objetivo tiene el maximizar los recursos presupuestarios y el número personas de que pueda disponer. El interés propio se superponía al interés público. El centro del sistema era la norma y no la prestación del servicio. El servicio era pobre y a un coste excesivo, con poco énfasis en la prestación de los servicios, en los resultados y en la planificación a largo plazo. Además, la formación del personal era escasa y existían demasiadas rigideces en los procesos.

Las reformas van encaminadas a adoptar una cultura de eficacia y eficiencia, que solucione problemas a los ciudadanos, y abandonar la cultura burocrática existente, con controles rutinarios o innecesarios. Debe prestarse un nivel de servicios de acuerdo con las expectativas de los ciudadanos. Cada vez más hay una mayor flexibilidad administrativa, una progresiva descentralización del sector público, las agencias y ministerios se sitúan en una mejor posición para manejar los recursos de una manera eficaz y eficientemente, y hay un enfoque en los resultados. En los años 80 las reformas se centraron en que la prestación de servicios cumpliera las denominadas tres Es (Eficacia, Eficiencia y Economía), enfoque que se amplió en los 90, al darle mayor importancia a la Calidad y al papel del ciudadano como Cliente.

Con estas reformas se pretende también restaurar la confianza de los ciudadanos en los gobiernos y la salud del sistema democrático, bastante cuestionada en los últimos tiempos.

Con una presión fiscal alta y déficits continuos, los gobiernos se enfrentaban a una mayor demanda de servicios por parte de los ciudadanos disponiendo de menores recursos. En esas circunstancias se debía aumentar la productividad. Al sugerir las teorías y estudios económicos que la provisión burocrática era ineficiente (Hugues, 1994) los políticos se empezaron a preguntar si era necesario cambiar. Se daban tres opciones: recortar actividades (política llevada a cabo por el presidente Reagan en Estados Unidos, y la primer ministro Thacher en el Reino Unido); subir los impuestos (vía imposible al ser alta la presión fiscal existente y no ser una medida electoralista¹¹); y la

¹¹ Hay que decir que para la mayoría de administraciones locales sus ingresos principales son transferencias, por lo que un aumento en sus impuestos propios no les permite aumentar significativamente los servicios públicos que prestan.

llamada “tercera vía”, mejorar las tareas con menos coste (work better and cost less). La tercera vía era la solución, lo que llevaba a adoptar técnicas de gestión, pasar de la administración a la gestión pública. Los gobiernos descubrieron que las deficiencias en la gestión pública estaban acentuando los problemas financieros con los que se afrontaban. La realización de servicios públicos es más un tema de gestión que de administración, el viejo modelo ya no funciona más. Se pasa del Estado del Bienestar de los años 60 y 70 al Estado de Gestión.

Se han producido importantes reformas¹² en diferentes países con una avanzada economía e instituciones políticas democráticas, destacando las de Suecia y países del ámbito anglosajón como Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido, los Estados Unidos y Canadá. En menor medida se han producido también reformas en los países de la Europa continental como Francia y más recientemente España, y a finales de los años 90 en la mayoría de los países suramericanos. Sorprendentemente el tipo de reformas es similar en países tan diferentes, sin embargo, hemos de decir que la línea de reforma no es homogénea, hay diferentes grados de aplicación según los países. En algunos se profundiza más en unos aspectos que en otros, la velocidad de cambio difiere bastante y existen distintos puntos de partida. Cada país ha desarrollado sus propias iniciativas de acuerdo con su entorno socioeconómico, y los beneficios tardarán más tiempo en aquellos donde las tradiciones están más arraigadas. Reformas que aún continúan hoy en día, y en algunos países están aún en sus primeras fases.

En algunos países con una configuración federal, las reformas no se han producido por igual en todos sus niveles de gobierno, por ejemplo en España y Australia, donde cada Comunidad Autónoma o Estado elige el modelo de gestión que considera más adecuado. En algunos casos se producen primero reformas a nivel local y luego a nivel central, como por ejemplo el Reino Unido en el establecimiento de indicadores de gestión, las iniciativas de modernización de la gestión de algunos estados australianos, las reformas emprendidas en los cantones suizos, o el modelo de gestión desarrollado en la ciudad holandesa de Tilburg¹³. En otros en cambio las reformas se han llevado a cabo primero a nivel central, como por ejemplo en España.

¹² Para profundizar en las reformas producidas en diferentes países puede verse: Gore (1993), Government of Canada (1990), Kickert (1997), Lane (1997), Minister of public works and government services Canada (1997), OCDE (1999b, 1999c), Olsen y Peters (1996a), Olson et al. (1998), Reino Unido (Cm 4310, 1999) y Scott et al. (1997).

¹³ El modelo de la ciudad de Tilburg se desarrolló entre 1985 y 1995 y fue seguido por diversas ciudades alemanas y danesas (Van der Poel, 2001; Hendriks y Tops, 1999).

Hood (1995) clasifica los países en tres grupos según el ámbito y rapidez en la implantación de las reformas.

- Países líderes, Nueva Zelanda, Australia, Suecia, el Reino Unido y Canadá;
- Países seguidores, Estados Unidos, Francia, Dinamarca, Holanda, Austria, Finlandia, Italia y Portugal; y
- Países rezagados, Grecia, España, Alemania, Suiza, Japón y Turquía.

Suelen argumentarse varias causas para explicar las diferencias entre los países (Olsen y Peters 1996b). Por ejemplo, se aduce que son mayores los cambios en los países con gobiernos de derechas, pero Suecia es un ejemplo de gobierno de izquierdas impulsor de reformas, y en Nueva Zelanda los cambios de gobierno no han supuesto un cambio en las reformas. Otro argumento es los posibles problemas financieros que pueda tener el país. Esto es cierto en muchos casos, pero no en todos (Hood, 1995), así Australia inició las reformas sin pasar por ninguna crisis económica. Las diferencias pueden explicarse por:

- la motivación política y la oportunidad del momento para realizar el cambio (Hood, 1995), en este sentido existen más posibilidades de efectuar reformas si el gobierno es nuevo y hay crisis
- la formación gestora de los políticos (Hood, 1995)
- la procedencia de los gobernantes, si ya tuvieron responsabilidades en gobiernos regionales o en otros ejecutivos suelen aportar menos ideas nuevas que aquellos que provienen del sector privado
- el sistema parlamentario, existiendo una mayor dificultad cuando el jefe de gobierno difiere de la mayoría parlamentaria (Estados Unidos)
- la estructura administrativa, institucional y organizativa existente
- el sistema constitucional y legal, junto con la tradición y visión del papel del sector público del país.

Es frecuente escuchar el argumento de que las reformas se han aplicado rápidamente y con éxito en Nueva Zelanda, pero que su modelo no se puede exportar porque, entre otras razones, es un país pequeño, con poca población, unicameral, con sólo dos niveles de gobierno, lo cual no se da en el resto de países. Sin embargo, si aceptáramos este argumento, ¿por qué no se ha aplicado en ninguna Comunidad Autónoma de España?,

por poner un ejemplo de gobiernos regionales¹⁴ con características similares, por no decir idénticas, que Nueva Zelanda. El argumento para no aplicar ciertas reformas sea quizás que los ciudadanos no estén acostumbrados al nuevo tipo de gestión y no se fien, o no entiendan que los cambios propuestos van en su beneficio, y que los políticos crean que pierden control.

La preocupación por implantar reformas en la gestión pública ha alcanzado nivel mundial y los organismos internacionales se han puesto a la tarea de buscar soluciones que sean de amplia aplicación. Así, el Fondo Monetario Internacional (FMI) ha establecido una serie de líneas o actuaciones a seguir que permitan alcanzar unos niveles de transparencia adecuados, que se conoce como “Code of Good Practices on Fiscal Transparency-Declaration on Principles” (Código de buenas Prácticas en Transparencia Fiscal-Declaración de principios), aprobado en abril de 1998. La OCDE, a su vez, ha establecido un área de estudio denominada PUMA (Public Management Administration) donde se recogen múltiples estudios sobre las reformas de la Administración Pública en la mayoría de países de la OCDE, además del proyecto SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries) para los países del este de Europa que quieren formar parte de la Unión Europea. Otras organizaciones como el International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM) también están contribuyendo al fomento y mejora de las técnicas de gestión de las administraciones públicas.

A modo de ejemplo, la filosofía de las reformas del NPM puede verse en los objetivos del plan para renovar el servicio público de Canadá (Government of Canada, 1990) y en los objetivos de mejora del gobierno federal de los Estados Unidos (OMB, 2001).

En el primero de ellos se definen cuatro objetivos claros:

- mejorar la prestación del servicio a los canadienses;
- hacer el gobierno más eficiente;
- basarse en la fuerza del servicio público de Canadá; y consolidar la responsabilidad.

Por otro lado, en el presupuesto del Gobierno Federal de los Estados Unidos, el apartado primero del título dedicado a las reformas del gobierno señala que “una reforma verdadera del gobierno debe basarse en una reexaminación de su papel. El presidente aboga por un gobierno activo, pero limitado, que de poderes a los Esta-

¹⁴ Algunas provincias de Canadá han aplicado reformas similares a las de Nueva Zelanda (Schwartz, 1997).

dos, ciudades y ciudadanos para tomar decisiones, aseguré la consecución de resultados a través de la accountability, y promueva la innovación a través de la competición. De esta manera la administración reformará el gobierno en base a tres objetivos para hacer un gobierno:

- Centrado en los ciudadanos, y no en la burocracia.
- Enfocado en los resultados, y no en los procesos.
- Con orientación de mercado, promoviendo activamente la innovación y competición”.

En España aún queda bastante camino por recorrer en cuanto a la adopción del NPM como filosofía de gestión en el sector público. Aunque hemos de mencionar que, por ejemplo, en la Ley de Ordenación y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE, 1997) y en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC, 1992) se está poniendo énfasis en que la principal función de las administraciones públicas es servir a los ciudadanos con criterios de transparencia, eficiencia y calidad.

En este sentido el Ministerio de Administraciones Públicas (MAP, 2000) publicó en el año 2000 el Libro blanco para la mejora de los Servicios Públicos –una nueva Administración al Servicio de los Ciudadanos–. En él se destaca la poca preocupación y efectividad percibida por el ciudadano, la conveniencia de adaptar parte del ordenamiento jurídico, que aunque existe teóricamente un presupuesto por objetivos no se puede hablar aún de una verdadera implantación de esta técnica presupuestaria, la necesaria evaluación de los servicios públicos, de los procesos y resultados, e informar a los ciudadanos de los resultados de esta evaluación. Por ello propugna una Administración Pública al servicio de los ciudadanos, una administración inteligente frente al actual entorno global, el uso de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, mayor autonomía organizativa, implicación de los empleados públicos, promover la gestión de calidad, mejorar la atención a los ciudadanos, una organización flexible y eficaz, y simplificar la función pública.

Las principales razones para plantearse una reforma del papel y las actuaciones de las Administraciones Públicas las podríamos englobar en las siguientes:

- Presiones presupuestarias, que plantean la mejora en la calidad del servicio público como un método de reducir costes.
- Mayor exigencia ciudadana de mejores servicios públicos por lo que se refiere a sus características y a la manera en que se prestan.
- Reconocimiento del hecho de que una mayor responsabilidad, innovación y eficiencia en el sector público mejorará la economía en general.

- Presiones para aumentar la legitimidad y transparencia del gobierno a través de la especificación de los derechos de los ciudadanos respecto a los servicios y un aumento de la igualdad de acceso a estos servicios.
- Nuevas posibilidades tecnológicas para mejorar la calidad de los servicios.
- Cambios en las teorías de gestión del sector privado, consideradas como relevantes y transferibles al sector público. Se tiene la idea de lo que ha sido posible en el sector privado es posible en el sector público, hacerlo mejor con menos.
- El mercado suele ser más eficiente y eficaz que la burocracia. La competencia y soberanía del consumidor para elegir proveen incentivos para reducir costes, lo cual está ausente en el modelo burocrático de administración.
- Presiones internas, no sólo presupuestarias o económicas, sino también debido a la proliferación de estudios universitarios y la presión de los organismos auditores para que se realicen dichas reformas.
- Presiones externas. Por ejemplo, la Unión Europea, en vista a la unión monetaria, presionó a sus países para que mejoraran la eficiencia y revisaran el papel y funciones del Estado. Presiones también de organismos internacionales, como la OCDE, el FMI y el Banco Mundial. Estos organismos con la publicación de comparaciones entre países, incentivan a los menos favorables para que inicien algunos cambios.

Yeatman (1994) resume en tres fuerzas de cambio las razones de las reformas:

1. Aumento de la complejidad cultural y social.
2. Aumento de la incertidumbre, por lo que debe desarrollarse la capacidad de adaptación al cambio de todo aquello que no se puede prever o planear.
3. Aumento de las expectativas democráticas del gobierno y aumento de servicios donde los individuos y/o las comunidades exigen participar en el diseño y prestación del servicio.

2.2. CARACTERÍSTICAS DE LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA

Osborne y Gaebler (1992), definen las reformas necesarias como –Reinventar el Gobierno– y proponen un Gobierno:

- propiedad de la comunidad
- competitivo
- con objetivos
- orientado a los resultados
- dirigido a los clientes

- empresarial
- previsor
- descentralizado
- con una orientación de mercado.

Sin embargo, no podemos considerar el NPM como un simple conjunto de reformas. Implica, un cambio de cultura, una transformación del sector público y de su relación con el gobierno y la sociedad. Este nuevo paradigma se puede resumir en cuatro principios que representarían el cambio del pasado al futuro (Losada, 1997):

1. De una Administración Expansiva a una Administración Equilibrada. Una Administración que debe ser flexible, capaz de adaptar sus contenidos y los instrumentos de actuación a la dinámica que le marca la sociedad.
2. De una Administración Cerrada en sí misma a una Administración Relacional. Se debe evitar la dispersión administrativa y la existencia de multitud de organizaciones no coordinadas entre ellas. La Administración debe actuar y relacionarse con los otros sectores de la sociedad.
3. De una Administración Neutral a una Administración Competitiva. No basta garantizar las prestaciones, sino que deben hacerse en las condiciones que la sociedad requiere para no entorpecer su funcionamiento ordinario. La Administración debe ser más eficaz, más flexible y con un comportamiento más claro.
4. De una Administración Indiferente a una Administración Responsable ante la Sociedad. Responsabilidad es la palabra clave de la nueva Administración. Una cultura de responsabilidad significa repensar los valores del servicio público. Ante el énfasis tradicional en la observación del procedimiento, se debe subrayar la obtención de resultados como complemento necesario; ante la despreocupación por la utilización de los recursos, se debe promover la conciencia por el coste que representan; y ante la tendencia a eludir responsabilidades, se debe premiar el sentido emprendedor y de responsabilidad por la gestión.

Sus principales características (OCDE, 1995; Montesinos, 1997, 1999a; Hood, 1991, 1995; Dunleavy y Hood, 1994; Olson et al., 1998b), todas ellas interrelacionadas, podrían resumirse en las siguientes:

1. Desregulación
2. Descentralización
3. Orientación de mercado
4. Resultados-Performance
5. Capacidad estratégica
6. Responsabilidades
7. Presupuesto por objetivos

- 8. Orientación hacia el Ciudadano
- 9. Transparencia
- 10. Cambio cultural

La tabla 2.1 muestra el paso de una Administración Pública tradicional a la Nueva Gestión Pública.

Tabla 2.1 DE UNA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA TRADICIONAL A LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA	
<u>Administración Tradicional</u>	<u>Nueva Gestión Pública</u>
Rigidez. Predominio de reglas y normas.	Flexibilidad. Desregulación.
Sistema centralizado.	Sistema descentralizado.
Sistemas de gestión administrativos, predominio de criterios de caja.	Criterios de gestión empresariales.
Enfoque en los inputs y procesos.	Enfoque en los resultados. Outputs y outcomes.
Visión a corto plazo.	Visión a medio y largo plazo.
Organización jerarquizada.	Organización basada en una clara rendición de responsabilidades.
Enfoque interior, en los procesos y criterios políticos.	Enfoque exterior, los ciudadanos.
Oscurantismo.	Transparencia. Claridad en las actuaciones y en la elaboración de información.
Cultura burocrática. Sumisión jerárquica.	Cultura de resultados. Importancia del liderazgo.

2.2.1. DESREGULACIÓN

Frente al tradicional exceso de reglas y normativas centradas casi exclusivamente en los aspectos presupuestarios y de cumplimiento de la legalidad, se pone un mayor énfasis en el establecimiento de objetivos bien determinados y en el seguimiento de su grado de consecución. Se simplifican los trámites administrativos, tanto para la gestión como de cara a los ciudadanos.

Se dota a las distintas unidades de una mayor flexibilidad y de incentivos basados en los resultados obtenidos, además de disminuir los controles, sobre todo los ex-ante. Ello se traslada a una mayor exigencia de responsabilidades y resultados. Se

cambian los tradicionales controles de inputs y procesos por controles y evaluación de resultados.

Al aumentar la autonomía y flexibilidad se aumenta a la vez la exigencia de responsabilidades. Ser responsable por demasiadas o innecesarias reglas y procesos puede (Auditor General of Canada, 2002b, par. 9.68) impedir o limitar la innovación y llevar a ineficiencias, ineficacia y frustración. Ciertas reglas básicas son indispensables, pero deben ser las mínimas, ser entendibles y aplicarse correctamente.

Esta desregulación también tiene influencia en el sistema de empleados públicos o funcionarios (OCDE, 1995). La culpa de las ineficiencias (Gore, 1993) muchas veces no es de los empleados públicos, sino de la existencia de restricciones y un excesivo énfasis en la regulación. Como reflejaba el informe Ibbs del Reino Unido (1988), la mayoría de directivos y personal estaban preocupados de cuestiones políticas y no preparados para la obtención de resultados y la mejora del rendimiento y la operatividad. Un sistema de gestión de personal basado en una rígida jerarquía es imposible que pueda afrontar cambios rápidos (Hugues, p. 202). Por ello se produce una descentralización y delegación de responsabilidades en la gestión de recursos humanos desde los órganos centrales de gestión hacia los departamentos y agencias. No todos los departamentos tienen las mismas necesidades, por lo que no puede haber una uniformidad en el sistema de funcionarios. Se cambian las regulaciones por códigos éticos y de servicio al ciudadano, y se aumenta la flexibilidad en el salario y en el sistema de plantillas, introduciendo sistemas de incentivos basados en los resultados.

En algunos países el número de empleados públicos se ha reducido drásticamente, mientras que en otros las reformas no han tenido apenas influencia en este sentido. Cabe destacar (Halligan, 1996) que en Nueva Zelanda se pasó de una cifra de 85.738 funcionarios en 1984 a 32.917 en 1996, y en Australia de 162.200 en 1983 a 143.305 en 1996.

2.2.2. DESCENTRALIZACIÓN

Frente a la tradicional administración centralizada y jerarquizada, se produce una descentralización de la gestión. Lo que se traduce en la creación de entidades y agencias con gran autonomía para el desarrollo de sus funciones, con objetivos y responsabilidades bien determinados.

Pero no sólo es la creación de agencias, también se descentraliza, se delega autoridad dentro de las mismas entidades. Las relaciones no son tan jerarquizadas y la comunicación informal cobra importancia.

En países como Nueva Zelanda, Suecia, Holanda o el Reino Unido un largo número de entidades separadas o agencias han sido creadas para mejorar las actividades. Se asume que las responsabilidades del personal y los gestores pueden ser especificadas más claramente, las medidas de resultados desarrolladas, y el personal y gestores ser directamente responsables de sus resultados. Según Osborne y Gaebler (1992, p. 252) las instituciones descentralizadas son mucho más flexibles, responden más rápidamente, son más efectivas, más innovadoras, y generan más moral, obligaciones y productividad, al existir más confianza por parte de los trabajadores.

Con la creación de agencias el control deja de estar centralizado. Donde antes se necesitaba aprobación para cualquier variación menor en los programas, se pasa a un control de los resultados y a la implantación de sistemas de incentivos. Las agencias centrales deben concentrarse en generar incentivos para que los departamentos gestionen los recursos eficientemente, y los controles se mantendrán sólo para aquellas áreas de gran riesgo desde un punto de vista global para el gobierno.

Ahora bien, este aumento de la flexibilidad y autonomía conlleva una mayor y más clara exigencia de responsabilidades (accountability). En este sentido es importante que no se vea la creación de agencias y unidades independientes como una técnica de ocultar o maquillar la situación financiera del gobierno. Para ello es del todo necesario una coordinación y una consolidación de la información.

No hay un único modelo de agenciación (Schick, 2001a). Así, el Reino Unido creó agencias para librarse del rígido control central, Nueva Zelanda las creó para dar libertad a los políticos en la contratación de servicios públicos, al tener libertad las agencias y departamentos para proveer ellos mismos los servicios o comprarlos al exterior. Tanto en el Reino Unido como en Nueva Zelanda ha supuesto una clara mejora en la eficiencia y calidad de los servicios públicos.

En el Reino Unido (Schick, 2001a; Phippard, 1994) el proyecto de creación de agencias se llamó Next Steps (próximos pasos). Se establecieron consecuencia de un estudio sobre reformas en la gestión fruto del fallo en la provisión de servicios públicos (Reino Unido, 1988). Las agencias constituyen una unidad de gestión a las que se les asignan unos recursos para cumplir con unos objetivos, donde el reparto de funciones y responsabilidades entre la autoridad política y gestora está claramente definido. El ministro establece el marco de actuaciones, nombra al director ejecutivo, delega la au-

toridad, aprueba los planes, presupuestos y objetivos generales, y evalúa los resultados. El director selecciona al resto del personal, gestiona las operaciones, propone los planes, presupuestos y objetivos, utiliza los recursos e informa sobre la operatividad y los resultados. Cada año suelen publicarse los objetivos a conseguir y se comparan los resultados obtenidos. Cada 5 años, aproximadamente, una comisión revisa las operaciones y resultados de la agencia y decide si debe continuar, terminar o ser reestructurada.

Suecia también tiene una importante experiencia en la descentralización a través de agencias (Dahlebrg, 1994; SIGMA, 1997) prácticamente desde el siglo XVIII. No existe una importante estructura ministerial (OCDE, 1998) como en otros países, y prácticamente la única función que tienen los reducidos ministerios es establecer las políticas de las agencias gubernamentales de ellos dependientes. Las agencias asumen toda la responsabilidad operativa, sus políticas de personal, la gestión financiera, la organización interna, y en parte las decisiones sobre inversiones. El director general de la agencia es nombrado por seis años, sin que tenga obligación de cesar si hay un cambio de gobierno. Ahora bien, la responsabilidad de los resultados es del director. Sus presupuestos son para tres años y las agencias dentro del límite asignado tienen libertad para decidir su distribución. Igualmente tienen la facultad de trasladar al próximo ejercicio un 7%, tanto del superávit como del déficit que puedan tener.

La descentralización de poder y el aumento de autonomía de los gestores se caracterizada por dos filosofías (Kettl, 1997):

- A) “Dejar que los gestores gestionen” (let managers manage). Se basa en la creencia de que los gestores saben lo que deben hacer, pero que las reglas, procedimientos y estructuras existentes crean barreras para hacerlo. Los gestores deben centrarse en resolver los problemas de forma flexible y creativa. Deben centrarse en servir a los ciudadanos en lugar de centrarse en las necesidades de la burocracia. Se ha empleado en las reformas efectuadas en países como Australia y Suecia.
- B) “Hacer que los gestores gestionen” (make managers manage). Se basa en que los gestores no tienen suficientes incentivos y motivación. Deben mejorarse los incentivos, y una forma es sometiéndose a las fuerzas del mercado. Es la idea que subyace en las reformas de Nueva Zelanda y el Reino Unido, donde se especifican bastante los objetivos y estándares a conseguir por los gestores.

Tanto uno como otro enfoque implican un aumento de la responsabilidad, por un lado, y autonomía, por otro, de los gestores públicos. Los gestores no pueden ser responsables de los resultados a menos que tengan libertad para actuar.

Terminaremos este apartado indicando que la descentralización no sólo se está produciendo dentro de una Administración, sino que también hacia niveles de gobierno in-

feriores. Se transfieren competencias, funciones, o se comparten, para que sea la administración más cercana al ciudadano la que provea los servicios públicos. Es el llamado Principio de Subsidiariedad, según el cual un servicio público no se prestará por un nivel superior si puede realizarse de manera más eficaz por uno de nivel inferior.

2.2.3. ORIENTACIÓN DE MERCADO

Se introducen mecanismos de competencia y de mercado. Incluso se crean mercados internos dentro de la propia administración, reales o virtuales, para intentar una adecuada asignación de recursos. Se trata de reducir los recursos consumidos y aumentar la eficiencia, eficacia y calidad de los servicios públicos.

Se deben valorar las distintas alternativas posibles de prestar el servicio, ya sea produciéndolo directamente o a través del Sector Privado¹⁵.

Ahora bien, el tema no es si el servicio ha de ser público o privado. En muchos casos pasar de público a privado no tiene porque implicar una mejora. La cuestión es si debe haber competencia o monopolio. Las situaciones de monopolio no son buenas ya que los ciudadanos tienen un papel de clientes cautivos.

La competencia puede ser de tres tipos:

- A. Público frente a Privado, evaluando si se presta el servicio directa o indirectamente.
- B. Privado frente a Privado, mediante concesiones o contratos donde compiten varios agentes privados.
- C. Público frente a Público, los ciudadanos pueden elegir el organismo público que les presta el servicio, por ejemplo poder elegir la escuela o universidad.

En países como Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido o España, es obligatorio ofertar públicamente en régimen de competencia determinados servicios que deben contratarse al sector privado (denominado Competitive Tendering and Contracting, CTC, en Nueva Zelanda y Australia, y Compulsory Competitive Tendering, CCT, en los gobiernos locales del Reino Unido). Se ha de ofertar en condiciones de competencia tanto si son servicios o bienes para la propia Administración como si deben prestarse a la comunidad. El CTC no sólo es para disminuir precios, sino también para

¹⁵ Un estudio sobre la prestación de servicios públicos municipales por el sector privado en la Unión Europea puede verse en Torres y Pina (2000).

umentar la calidad. Sin embargo, contratar en el sector privado sólo es posible si existen unas condiciones de competencia mínimas.

Estudios sobre la aplicación y ventajas del CTC en Australia (Sciulli, 1998; Industry Commision, 1996; Funnell y Cooper, 1998, p. 109) indican los efectos en la reducción de costes del CTC, con claras reducciones en la mayoría de ellos, siendo la media de ahorro del 20%. Sin embargo, estudios de la implantación del CCT en los municipios del Reino Unido (Painter, 1991; Shaw et al., 1994; Boyne, 1998) indican que el CCT no demuestra claras ventajas y tiene algunos costes, por ejemplo de transacción, por lo que puede no producirse una verdadera reducción de éstos para el ciudadano.

Ahora bien, si el servicio lo presta el sector privado no debe basarse sólo en la realización de contratos o privatizaciones. Debe haber un control y una evaluación de los resultados y de la calidad de los servicios prestados. Si no hay buenos controles y una clara exigencia de responsabilidades, existe el peligro de que pueda florecer la corrupción. En Nueva Zelanda se revisan los contratos cada 5 años, y se evalúa la prestación del servicio igual que si lo realizara el sector público. Cada departamento tiene la libertad de prestar el servicio o contratarlo en el sector privado, pero manteniéndose una fuerte estructura de exigencia de responsabilidades.

Aunque el servicio lo preste una entidad privada, la responsabilidad de prestar el servicio sigue siendo de la agencia o entidad pública. La responsabilidad de prestar un servicio en unas condiciones y calidad óptima siempre es del gestor público. Para algunos servicios de interés general, como la electricidad, el Estado ejerce un papel importante como regulador y supervisor, incluso estableciendo precios máximos.

Algunos países han seguido una política de privatizaciones para traspasar servicios del sector público al privado. Sin embargo, el aumento de la eficiencia en la prestación del servicio público no ha sido la única razón para privatizar, incluso en algunos casos este supuesto aumento de la eficiencia y calidad del servicio no se ha producido. Otras razones para privatizar son: disminuir la actividad del Estado, disminuir la Deuda Pública y mejorar las finanzas, aumentar los ingresos de ese año, y potenciar los mercados de valores. El éxito económico de las privatizaciones radica en el aumento de la competencia, no en el cambio de propiedad.

Pero no sólo se trata de contratar servicios al exterior, deben adoptarse también técnicas de gestión de la empresa privada. Técnicas como, por ejemplo, la creación de empresas públicas, adecuar los sistemas de información, contables y presupuestarios a las nuevas necesidades, la utilización de contratos internos o el Benchmarking, donde se compara por medio de indicadores los resultados, la eficacia y la eficiencia entre orga-

nizaciones o estándares predeterminados. Más aún, como indica Metcalfe (1993) no sólo deben adoptarse las técnicas del sector privado, el sector público debe ser capaz de ser innovador.

La utilización de contratos, sus características, grado de especificación, objetivos y sistemas utilizados son muy variados entre países e incluso dentro de cada país. El tipo de contratos (OCDE, 1999a) y técnicas utilizados depende de las características de cada país, de factores tales como la confianza, el tipo de transacción, los objetivos, las limitaciones legales y administrativas, y su historia institucional y de gestión. Últimamente proliferan los contratos que ligan la autonomía de actuación y las dotaciones presupuestarias a los resultados que se obtienen. En Nueva Zelanda, incluso se establecen contratos de resultados para los políticos, donde por ejemplo el ministro de Hacienda tiene un sueldo en función de los resultados fiscales y económicos del país y el contrato del gobernador del Banco Central esta ligado a la inflación.

En Estados Unidos se está fomentando el uso de contratos basados en los resultados. Así, la extensión del uso de este tipo de contratos se muestra como objetivo en los últimos presupuestos del gobierno federal al hablar de las reformas del gobierno (OMB, 2001), previendo ahorrarse unos ocho mil millones de dólares en 5 años.

2.2.4. RESULTADOS-PERFORMANCE

Se adopta un enfoque hacia los resultados conseguidos. Resultados o *Performance*¹⁶ referidos a la competencia de una entidad para adquirir recursos económicamente y utilizarlos eficaz y eficientemente para lograr unos objetivos específicos (AARF, 1990). Objetivos que deben llevar aparejados la prestación de un servicio público de calidad.

Performance que es necesario evaluar en sus diferentes niveles, siendo el actual control de legalidad a todas luces insuficiente.

¹⁶ El término “performance” fue aceptado a nivel internacional como el más adecuado para describir la actuación de las entidades y los servicios públicos por el XII Congreso de la International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), celebrado en Sydney en 1986. El concepto de “performance” no suele ser traducido correctamente en la mayoría de idiomas latinos, utilizando términos genéricos como “results/résultats/resultate/resultados/resultater”. Ocurre lo mismo con otros términos como “accountability”, “governance”, “output” u “outcome”, por poner un ejemplo. Por ello si el concepto en castellano puede ser confuso emplearemos la terminología anglosajona.

Se pasa de un enfoque tradicional, centrado en los recursos y los procedimientos empleados, a un enfoque basado en los resultados obtenidos.

Normalmente al preguntar por lo que se ha hecho en un departamento concreto (por ejemplo un hospital) se suele responder por el dinero gastado, los bienes que se han adquirido (camas adquiridas) y el personal nuevo que se ha contratado (aumento de médicos). Sin embargo, lo que interesa realmente saber son los resultados obtenidos y si éstos cumplen las finalidades perseguidas (aumento de atenciones médicas). Igualmente a los ciudadanos no se les debe contestar, como se viene haciendo tradicionalmente, que su dinero se ha gastado en tal sector o en otro, se le debe informar sobre cuáles son los resultados de su contribución. De esta manera una entidad es responsable por lo conseguido, no por lo gastado. Incluso no basta mostrar si se han conseguido los objetivos previstos, sino si se han logrado de la manera más eficiente.

Para evaluar la performance de una entidad o un programa suelen evaluarse las llamadas tres Es, la Economía, Eficacia¹⁷ y Eficiencia, a las que se ha unido la evaluación de la Calidad del servicio prestado, y en algunos casos una nueva E, la de Equidad.

- Por Eficacia se entiende la consecución de los objetivos u *outcomes* que se pretendían. Podemos hablar dos tipos de eficacia: si el producto producido u *output* permite conseguir el *outcome* deseado (a veces se llama efectividad, AECA, 1997), y si el *output* real es el *output* previsto. Erróneamente en algunos casos se suelen medir sólo los *outputs*, ofreciendo así una información parcial y por ello inexacta. Debe valorarse la relación entre los *outputs* y los resultados, consecuencias o impactos en la comunidad. Sólo en aquellos casos en que la definición del *outcome* perseguido puede ser ambigua, no ser lo suficientemente clara o que su consecución dependa de varias actividades y departamentos diferentes, pueden utilizarse para medir la eficacia de un programa los *outputs* que produce y no el impacto final a la comunidad. Países como Nueva Zelanda y el Reino Unido se centran más en la consecución de *outputs*, mientras que Australia y Canadá en los *outcomes*.
- Por Eficiencia se entiende la utilización óptima de recursos o *inputs* que se utilizan para conseguir los productos u *outputs*, todo ello en función de las alternativas disponibles. Se valora la relación entre *inputs* y *outputs*. La eficiencia aumenta si se obtienen más *outputs* con los mismos *inputs* o se obtienen los mismos *outputs* con me-

¹⁷ Incluso en las constituciones de países occidentales, como por ejemplo España (Constitución de 1978, art. 103), se recogen los principios de eficacia y eficiencia dentro de las actuaciones de las Administraciones Públicas.

nos *inputs*. Hay que tener en cuenta que aunque se obtenga un buen nivel de eficiencia, sin eficacia sirve de poco.

- Por Economía se entiende la obtención de los *inputs* necesarios al menor coste posible, en un tiempo adecuado y con una calidad mínima.
- Por Calidad se entiende el cumplimiento de unas expectativas por parte de los receptores del servicio. Se suele valorar la satisfacción del cliente o ciudadano. Al ser la calidad un término subjetivo y relativo, lo importante será que ésta vaya aumentando, que vaya aumentando la satisfacción del cliente, por lo que la mejora de la calidad debe ser un proceso continuo. A veces a la Calidad se denomina Excelencia, para que sea otra E. En los años 80 el concepto de calidad se asociaba sobre todo al producto, de sí se cumplían las normas técnicas. A finales de los 90 se pasa a un concepto sobre la conformidad con los requisitos del cliente, llamado Gestión de Calidad Total (Total Quality Management, TQM, Löffler, 1996).
- Por Equidad se entiende la prestación de un servicio de forma justa, accesible, imparcial y equitativa. Sin embargo, debido a la complejidad y ambigüedad de determinar qué es equitativo, sólo se evalúa si así se establece dentro de los objetivos. La Equidad, en muchos casos puede no ser rentable, pero, por ejemplo se debe hacer un camino hasta donde vive gente, por muy lejano que esté el pueblo.

Cabe destacar que últimamente para evaluar la performance de una entidad suelen tenerse en cuenta aspectos adicionales como pueden ser:

- El Medio Ambiente. Que los proyectos y actividades respeten y ayuden a una mejora medioambiental empieza a ser una prioridad en las sociedades occidentales. Se pueden hacer carreteras más caras y menos eficientes si son las que menos dañan el medio ambiente.
- Sostenibilidad. La calidad y los beneficios del servicio público deben perdurar en el tiempo en unos determinados niveles. De nada sirve prestar un buen servicio hoy si mañana no será viable.

También se habla de *performance financiera*, al referirse a los resultados y situación financiera y patrimonial de la entidad. Cuando se refiere al gobierno en general suele evaluarse el Déficit del ejercicio, la Equidad Intergeneracional, la Deuda Pública acumulada y por habitante, el nivel impositivo, la inflación, etc. Si se refiere a una entidad en concreto, las cifras de la liquidación del presupuesto y sus estados financieros son las que determinan su performance o situación financiera.

Ahora bien, al evaluarse la performance de una entidad pública debe tenerse en cuenta que depende de muchos factores (Tanzi, 2000), como: (a) la tradición y reputación, (b) los recursos disponibles y los criterios para su uso, (c) la claridad de los

mandatos, (d) la organización, (e) los incentivos, (f) la calidad de liderazgo y del personal, y (g) la libertad sobre cuestiones de reorganización.

Como veremos en próximos apartados, plantearse un enfoque de resultados requiere que éstos se evalúen y que haya un correcto seguimiento. Para ello será necesario, entre otras cosas, obtener una adecuada y correcta información de los costes de los recursos consumidos.

2.2.5. CAPACIDAD ESTRATÉGICA

La Administración Pública debe ser capaz de adaptarse a los cambios externos y a la creciente demanda de intereses diversos. Debe ser una Administración con capacidad de respuesta y flexible.

Así, el pensamiento estratégico, la visión a medio y largo plazo, aumenta en la mayoría, aunque no en todos, los países que han aplicado las reformas. Para ello se debe tener claro a dónde se quiere llegar y qué caminos van a seguirse. Montesinos (1999b) señala que deberán realizarse tres procesos: análisis estratégico, análisis de procesos y evaluar su actuación.

El motor de los cambios se sitúa en el análisis estratégico, centrado en las tendencias y fuerzas externas que condicionan la actuación de la entidad, su papel socio-político, los mercados a los que se dirige, las alianzas que puede establecer, así como los servicios actuales y potenciales y los usuarios de los mismos.

El análisis de procesos pone el énfasis en los sistemas y se ocupa de los caminos a seguir para llegar a los objetivos finales, cubriendo la prestación de los servicios y gestionando adecuadamente los recursos.

La medida de la actuación informará sobre los resultados, y ofrecerá una verificación sobre la adecuación de los procesos para aproximarnos a los objetivos fijados.

De estos tres aspectos debe derivarse la mejora de la gestión pública, y de su control y seguimiento podrá obtenerse una valoración de los riesgos de la entidad pública.

Ante el actual entorno cambiante e inestable, los resultados de una entidad no pueden medirse sólo según el típico análisis de las 3Es. Los objetivos y demandas a satisfacer pueden haber variado o ser impredecibles, con lo que no se pueden determinar los outputs y outcomes a priori. En estas situaciones, en que la entidad no puede contro-

lar sus actividades, pero sí debe gestionarlas, es importante su capacidad de flexibilidad y adaptación. Metcalfe y Richards (1987) proponen el uso de las llamadas 3Ds para medir esta capacidad de adaptación de la entidad.

- Diagnósis, si existe una adecuada definición de los problemas de gestión.
- Diseño, estrategias apropiadas para resolver los problemas.
- Desarrollo, capacidad para resolver los problemas y gestionar el cambio.

2.2.6. RESPONSABILIDADES-ACCOUNTABILITY

2.2.6.1. *Concepto*

Establecer un adecuado sistema de responsabilidades es vital dentro del NPM. Las entidades y sus gestores gozan de mayor flexibilidad, y ello debe implicar un mayor énfasis en la determinación y seguimiento de responsabilidades.

Ahora bien, tradicionalmente la responsabilidad se exigía en la realización de los procesos según las normas establecidas, era una responsabilidad sobre todo de legalidad. Este enfoque ha cambiado y la responsabilidad es principalmente por la consecución de resultados. No sólo es importante descubrir los posibles fraudes, sino también si se ha mejorado la performance de los servicios públicos.

Responsabilidad que abarca también a los políticos. Tal como indica Stewart (1984, p. 13), aquellos que ejercen el poder de gobernar tienen que ser públicamente responsables de sus acciones. La democracia (Hugues, 1994, p. 240) requiere un adecuado sistema de rendición de responsabilidades. Los organismos públicos son creados por el público, para el público y necesitan ser responsables ante él.

Para definir este concepto de responsabilidad¹⁸ se suele utilizar el término anglosajón *accountability*. En algunos países no existe una palabra equivalente y se suele traducir por responsabilidad, provocando a veces algunas confusiones. El concepto no es fácil de definir y para ello utilizaremos la definición dada por el Auditor General de Canadá (2002b, p. 1).

“Accountability es una relación basada en obligaciones para demostrar, revisar y tomar responsabilidad por la performance y resultados logrados de acuerdo a las expectativas y los medios utilizados”.

¹⁸ Algunos países sudamericanos han adoptado el término Responsabilidad.

El concepto tradicional de responsabilidad responde a un concepto de culpa, donde se es responsable (Olson et al., 1998b, p. 446) por estar obligado a hacer algo y hacerlo según unas normas o instrucciones determinadas. Es una responsabilidad que se refiere al momento actual. Se tiene el deber de actuar responsablemente, con conocimientos técnicos y morales adecuados.

Por otro lado, *accountability* significa ser responsable frente a alguien de cómo se ha llevado a cabo esa obligación. Frente a los que te han encomendado la tarea y frente a los que reciben los servicios. Se obtienen y presentan unos resultados, para la consecución de los cuales ha influido notablemente la iniciativa propia. Se engloba dentro de un concepto de aprendizaje de la experiencia, de los errores y los éxitos, no de culpabilidad. El personal debe aceptar la responsabilidad por sus errores pero sin un excesivo énfasis en el miedo a la culpa. Para incentivar la innovación (Auditor General of Canada, 2002b, par. 9.67) el personal debe estar preparado para aceptar el riesgo de cometer errores y tomar decisiones inadecuadas.

Se han definido varios aspectos o clases de *accountability* (Sinclair, 1995; Stone, 1995), nosotros los englobamos en las siguientes:

- *Accountability* Fiscal o financiera, responsabilidad por el uso de fondos públicos.
- *Accountability* Legal, responsabilidad por el cumplimiento de las leyes.
- *Accountability* de Programas, responsabilidad de llevar a cabo unos programas y actuaciones determinadas.
- *Accountability* de Performance, responsabilidad por los resultados obtenidos, incluyendo la calidad de ellos.
- *Accountability* Pública, responsabilidad de los políticos y parlamentarios frente a los que le han votado, frente a los que representan.
- *Accountability* Personal, frente a los valores éticos y morales de cada uno. Debe fomentarse la buena conducta, y la ética (OCDE, 1996), tanto de los empleados públicos, los gestores y los políticos.

Como hemos venido indicando *accountability* es una de las características que definen a un gobierno democrático. *Accountability* que se da en tres niveles:

1. El primer nivel se da internamente en el poder ejecutivo o administración, donde el personal de menor nivel es responsable frente a sus superiores, por ejemplo los ministros.
2. El segundo nivel es la *accountability* del poder ejecutivo o gobierno frente al poder legislativo, el Parlamento o Congreso. En esta rendición de responsabilidades juegan un papel importante los órganos de control externo.

3. El último nivel o accountability exterior es la responsabilidad de los gobiernos frente a los ciudadanos. Debe justificarse la recaudación de recursos públicos y los propósitos por los cuales son utilizados (GASB, 1987, p. 20). Incluye a todos los poderes públicos, incluyendo las cámaras legislativas y el poder judicial, al haber descargado el gobierno ya su responsabilidad frente a ellos.

Pero esta escala de responsabilidades no implica que sólo sea una accountability directa al nivel superior, sino también a cualquier otro nivel.

Al establecer, implantar, un sistema de accountability, debe tenerse en cuenta el personal, el contexto y la convicción que se tienen en su aplicación. Debe definirse claramente: (a) quién es responsable, (b) ante quién, (c) de qué es responsable, (d) qué se espera de él, (e) cómo se medirá su performance, (f) los incentivos y penas y (g) los mecanismos de revisión y ajuste. La accountability no es estática (Sinclair, 1995, p. 231), sino que se está construyendo día a día, continuamente.

La accountability lleva un coste, pero una accountability ineficiente (Auditor General of Canada, 2002b, par. 9.52) puede costar incluso más en pérdida, mal uso del poder, y pérdida de legitimidad del gobierno frente a los ojos de los gobernados.

2.2.6.2. *Accountability en la Administración*

Como hemos dicho anteriormente, la accountability es la otra cara de la descentralización, de la delegación de flexibilidad y autonomía de actuación. Se ha puesto un mayor énfasis en la accountability de los gestores al tener mayor poder de decisión. Ahora bien, como los gestores se verán premiados o penalizados por sus resultados, es necesario que conozcan claramente qué se espera de ellos y cómo se medirá su performance. El gobierno debe poseer la capacidad de medir sus actividades y resultados, y conectarlos con los objetivos y recursos utilizados.

En todo caso es necesario un correcto equilibrio entre accountability y autonomía. En este sentido en Nueva Zelanda¹⁹ se está revisando el régimen de las entidades públicas con el objetivo de desarrollar unas adecuadas normas de gobierno y accountability para todas las entidades y encontrar dicho equilibrio.

¹⁹ Puede obtenerse más información en: http://www.ssc.govt.nz/documents/crown_entity_reform.htm

Establecer un sistema basado en las responsabilidades lleva emparejado una mayor profesionalización de la gestión pública, con una separación de la política y la gestión. Los políticos deben ser responsables de los resultados sociales de sus políticas, mientras que los gestores de la gestión de recursos y los resultados obtenidos. Pero con ello no queremos decir que los políticos no tienen ninguna responsabilidad en la performance de los servicios públicos (Bowerman, 1998). En la actualidad muchos puestos, sobre todo directivos, son cargos políticos, donde los resultados son lo de menos y se premian principalmente objetivos políticos. Esta filosofía perjudica claramente los intereses de los ciudadanos. Los gestores que son cargos políticos cambian en el corto plazo, lo cual dificulta enormemente la correcta gestión y control del gasto público. En este sentido Ariño (1998) señala lo siguiente:

“En una sociedad madura... el Estado asume una serie de funciones que tienen carácter objetivo y que son esencialmente las mismas, cualquiera que sea el gobierno de turno. Funciones para cuyo desempeño hay que crear instituciones ad hoc, unas veces gestoras y otras reguladoras, que den estabilidad al ejercicio de la función, por encima del tur-nismo político”.

Igualmente, la correcta exigencia de responsabilidades debe ayudar a combatir la posible corrupción que se pueda dar, tema bastante preocupante sobre todo en los países en vías de desarrollo, aunque se da en todos, sobre todo a nivel político.

2.2.6.3. *Accountability frente al Parlamento y los ciudadanos*

Relaciones de accountability ocurren en cada sector de la sociedad, sin embargo, en el sector público cobran más importancia. La accountability es la base de la democracia porque el electorado tiene el derecho de ser informado sobre las acciones y gastos del ejecutivo y el legislativo (Fountain, 1991, p. 191). Patton (1992) argumenta que frente a un accionista de una entidad privada, el público no tiene la libertad de elegir entre entidades alternativas en el sector público, a no ser mediante la votación de otro partido político en las próximas elecciones.

Un aspecto importante a considerar para que exista una correcta accountability, es la necesidad de que exista una adecuada rendición de cuentas al Parlamento, basadas en una correcta contabilidad, enfatizando la información de performance y los resultados. Contabilidad que debe permitir la transparencia de las operaciones gubernamentales, la obtención de información en tiempo, relevante, fiable, completa, resumida, entendible y pública. Igualmente es del todo necesaria una posterior evaluación independiente y cualificada, tanto de los resultados obtenidos como de los controles internos

realizados. Evaluación y control que suele realizarse por los organismos auditores o tribunales de cuentas correspondientes.

Tradicionalmente y según los modelos democráticos europeos parece que la accountability del ejecutivo al Parlamento es suficiente. Sin embargo, el modelo anglosajón y las tendencias actuales ponen mayor énfasis en la accountability de todo el gobierno, Parlamento incluido, ante el público.

En este sentido Hugues (1994, p. 254) señala que una nueva forma de accountability se está desarrollando. Las relaciones entre la burocracia, clientes, legislatura, y los medios de comunicación y los ciudadanos son directas en lugar de a través de los políticos. Debe existir una accountability directa de los gestores frente a los ciudadanos, mediante información a la prensa, comunicados oficiales, publicaciones, etc. El sistema democrático a través de partidos políticos tiene sus inconvenientes, desventajas y perversiones. Actualmente se cuestiona si los políticos representan a los ciudadanos en todos sus aspectos, los representan en algunos casos, pero no pueden ser sus sustitutos siempre.

Respecto a la accountability de los gobiernos frente a los ciudadanos queremos mencionar la existencia de dos posibles problemas, los servicios compartidos y la corresponsabilidad fiscal.

Cuando comparten competencias varios niveles de gobierno, los ciudadanos no saben muy bien quién es el responsable de qué. Debe haber una claridad de competencias, y en el caso de que se compartan o se realicen servicios conjuntos que se perciba claramente por parte de los ciudadanos. En general cuando diferentes gobiernos actúan conjuntamente aumenta la dificultad para evaluar los resultados y responsabilidades individualmente (Toulemonde y Rieper, 1996).

En cuanto a la corresponsabilidad fiscal, no pueden establecerse unas claras relaciones de accountability si el responsable del gasto no lo es de obtener los ingresos necesarios para su realización. Si un servicio o un gobierno se financian principalmente de subvenciones cuyas cantidades las fija otro nivel de gobierno, no puede ser nunca responsable absoluto del resultado obtenido. Esta situación se da en muchos gobiernos locales y regionales de diferentes países, donde los ciudadanos demandan más y mejores servicios a una administración, pero los impuestos los pagan a otra. Los ciudadanos deben pedir responsabilidades a quien pagan sus impuestos, y no sólo al que le presta los servicios públicos. Si las dos entidades no son la misma, la exigencia de una correcta accountability se complica.

2.2.7. PRESUPUESTOS POR OBJETIVOS

Dentro de este nuevo marco de gestión, fruto de la descentralización, el relajamiento de los controles de entrada y un mayor enfoque en los resultados y la performance, el presupuesto ha de incentivar la relación contractual con los gestores, como agentes de los ciudadanos y de los parlamentarios. Esta relación difícilmente puede ponerse en práctica si no hay una adecuada definición de objetivos, recursos asignados y responsables, ausentes en la presupuestación tradicional. Así se adoptan presupuestos por objetivos y orientados a los resultados, abandonando los tradicionales presupuestos elaborados de forma incrementalista y basados en los inputs. Incluso algunos países han ido más allá y están adaptando su contabilidad y presupuestos a un enfoque de recursos, como comentaremos a lo largo de este trabajo.

Sin embargo, el enfoque sobre el seguimiento de los resultados no es nuevo (Zapico-Goñi, 1999, p. 98) si tomamos en consideración reformas presupuestarias previas durante el siglo XX (por ejemplo, la adopción de presupuestos por programas). El enfoque es ahora más simple y está menos orientado al papeleo y a la utilización de sofisticadas fichas en la elaboración del presupuesto. Las reformas se centran en concienciar al gestor sobre el valor de perseguir y alcanzar unos resultados y en el modo en que se le exigen responsabilidades. A diferencia de las anteriores reformas presupuestarias, la modificación de los comportamientos debe ser una prioridad.

Del papel del presupuesto y de las técnicas presupuestarias implantadas en los últimos años hablaremos en los próximos capítulos.

2.2.8. ORIENTACIÓN HACIA EL CIUDADANO

El centro, el fin, de la actuación pública son los ciudadanos. Es el ciudadano a través de sus impuestos el que financia los servicios públicos, y por ello es frente a ellos que es responsable el gobierno. Se considera a los ciudadanos como los destinatarios últimos de las actuaciones realizadas y de la rendición de cuentas públicas, frente a la tradicional orientación interior más orientada a los políticos y gestores públicos.

Un ejemplo de ello puede verse en la exposición de motivos de la Ley 4/1999 de modificación de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común de España:

“los modelos administrativos deben construirse siempre en función de los ciudadanos, y no al revés”.

Del mismo modo el Libro blanco de Modernización de la Administración del Reino Unido (Cm 4310, 2001) indica que los servicios públicos deben satisfacer las necesidades de los ciudadanos, no la comodidad de quienes los prestan, comprometiéndose el gobierno a prestar los servicios públicos 24 horas al día, 7 días a la semana, cuando así lo demande el público.

Para todo ello será necesario conocer las necesidades de los ciudadanos y diseñar una estrategia para atenderlas (OCDE, 2000a, 2001a). Se considerará cuales son los servicios que los ciudadanos esperan y requieren de la entidad y la forma más eficaz, eficiente y económica de atenderlos. Conocer la opinión de los consumidores, clientes, de los servicios, es esencial en el sector público, al no tener los gobiernos el *feedback* natural de las ventas.

En los últimos años con la extensión del uso de las nuevas tecnologías e Internet, muchos países han desarrollado lo que se viene llamando *E-Government* o gobierno electrónico. Es una aproximación más del gobierno al ciudadano facilitándole el conocimiento de la administración y la posibilidad de realizar consultas y operaciones, incluso el pago de impuestos, a través de Internet.

Este papel del ciudadano se ha visto reforzado con la exigencia de la calidad como requisito en la prestación de los servicios públicos.

La calidad abarca aspectos como los estándares técnicos que deben cumplir el producto o servicio, el acceso al servicio, la opinión y valoración de consumidor, y el tiempo en la prestación del servicio. Al ser la calidad un término subjetivo y relativo, lo importante será que ésta vaya aumentando, que vaya aumentando la satisfacción del cliente, por lo que la mejora de la calidad debe ser un proceso continuo.

Los requisitos de calidad y garantías de los ciudadanos últimamente se plasman en la aprobación por parte de gobiernos, como el Reino Unido, Italia, Portugal, Bélgica, Francia y, recientemente, España, de las llamadas Cartas del Ciudadano o Cartas de Servicios Públicos²⁰.

Las Cartas de Servicios Públicos marcan los principios que han de regir en la prestación de los servicios públicos. Estos principios serían una clara mejora de la calidad de

²⁰ Puede verse INAP (1995), donde se incluyen la Carta del Ciudadano del Reino Unido y las Cartas de Servicios Públicos de Italia.

los servicios, una descentralización que incluiría planes de privatizaciones, medición de la productividad y cumplimiento de objetivos, publicación de estándares, y una información de calidad al ciudadano. El ciudadano es el centro de esta normativa, es el usuario y el que paga, por lo que debe recibir unos servicios de calidad y se debe aumentar la cantidad y calidad de la información que recibe.

También hay que destacar la creciente aparición de premios a la calidad en el sector público en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como, por ejemplo (Löffler, 1996), Alemania, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Italia, Noruega, Holanda, Portugal, Reino Unido, Suecia y España²¹.

La exigencia de la calidad en el servicio público ha llevado a implantar lo que se conoce como Gestión de Calidad Total (Total Quality Management, TQM). Métodos de gestión que empezaron a utilizar las empresas japonesas en los años 70 y 80, y que después de implantarse en las empresas de los países occidentales se está implantando ahora también en el sector público (Löffler, 1996; Holloway et al., 1999, Norverto et al., 1999). El TQM más que una técnica es una filosofía. Es imprescindible que la totalidad del personal se comprometa en esta consecución de la calidad.

2.2.9. TRANSPARENCIA

Dentro del NPM es del todo necesaria la existencia de transparencia y claridad en las actuaciones y en la presentación de la información de las entidades públicas. La transparencia y una buena contabilidad y rendición de cuentas es esencial para la accountability, tanto en lo que se refiere a información interna como la que debe presentarse al ciudadano. Si para que funcione un mercado los consumidores deben estar bien informados, para que funcione una democracia los votantes deben estar bien informados. Si no se tiene información las decisiones de voto no se realizan sobre una base suficiente.

²¹ Así el Real Decreto 1259/1999, de 16 de julio regula las cartas de servicios que deben elaborar las entidades de la Administración del Estado y los premios a la calidad. A nivel regional la Comunidad de Madrid ha sido pionera mediante el Decreto 27/1997, de 6 de marzo, por el que se regulan las cartas de servicios, los sistemas de evaluación de la calidad y los premios anuales a la excelencia y calidad del servicio público.

La información debe ser adecuada, entendible y oportunamente difundida y que contemple tanto aspectos financieros como no financieros, en especial el cumplimiento de los objetivos marcados y el impacto de las políticas públicas. Por otra parte la descentralización exige informes específicos de cada unidad además de los consolidados de la entidad.

Información que debe ser auditada por los respectivos tribunales de cuentas, los cuales deben emitir sus informes a tiempo para que el control y la rendición de responsabilidades sean eficaces. En países como España, los informes del Tribunal de Cuentas se publican (con una inadecuada distribución), en muchos casos a los cuatro años del ejercicio correspondiente, con lo cual a los electores esta información no les es útil.

2.2.10. CAMBIO CULTURAL

Para adoptar y aplicar los planteamientos del NPM es necesario un cambio profundo de la cultura organizativa de las entidades. Sin un cambio de cultura es muy difícil que se produzca un cambio en la gestión. De una cultura burocrática debe adoptarse una cultura organizacional orientada a los resultados y a los ciudadanos.

Sin un claro y decidido convencimiento de que el cambio es necesario y bueno, es imposible conseguirlo. Algunos países, como Nueva Zelanda, Suecia, Holanda, son más conscientes y están más comprometidos que otros, respecto a la necesidad de realizar el cambio cultural. Cambio cultural, de filosofía, que debe producirse también en los ciudadanos. Si ellos no ven que el cambio es para bien, será difícil implantarlo.

Ahora bien, para garantizar este cambio cultural y el éxito de las mejoras hay tres ingredientes que son imprescindibles:

1. Un deseo político
2. Un fuerte liderazgo
3. Personal bien formado y altamente motivado

Una de las principales barreras o dificultades de implantación que existen en la mayoría de países es la fuerte reticencia al cambio por parte de los empleados públicos y de algunos políticos. Por ello y por el importante y significativo cambio que supone pasar de la cultura tradicional del sector público a una cultura basada en el NPM es necesario un claro liderazgo. Liderazgo, tanto a nivel político, ya que si no creen ni promue-

ven esta nueva cultura su adopción será mucho más lenta e incluso imposible, como a nivel de los gestores²² y personal que ha de implantarlo. Liderazgo que vendrá siempre determinado por la cultura imperante en la organización (Schein, 1992).

Así, el liderazgo y la motivación para implantar las reformas deben empezar por un liderazgo político (OCDE, 1999b). Las oportunidades no vienen por sí solas, los políticos las han de crear. El que exista un ministerio o agencia encargado de guiar y dirigir la reforma es muy necesario y crítico para el éxito de la reforma. Normalmente son los ministerios de Finanzas y Administraciones Públicas los que dirigen las reformas, creándose organismos o entidades directoras para la implantación. Ejemplos de entidades directoras son el Comité Ejecutivo Para la Reforma del Estado (CEPRE) en Uruguay, la Secretaría para la Modernización de la Administración en Portugal, el Comité Ministerial para la Reforma de la Gestión Pública en Finlandia, o la Agencia Sueca para el Desarrollo Administrativo (Statskontoret).

Ahora bien, el liderazgo político no debe plantearse sólo para implantar las reformas en la administración pública en sí, sino también para poder llegar a acuerdos y vencer al resto de partidos políticos. Es del todo necesario que se establezcan acuerdos entre partidos si la reforma se ha de implantar durante más de una legislatura, no por un cambio en el gobierno se tienen que parar o volver atrás las reformas emprendidas.

Igualmente son necesarios líderes experimentados y motivados en los niveles superiores del sector público. Si se está en proceso de reforma es bueno que el líder no esté encargado de la gestión del día a día. Las reformas culturales requieren un importante esfuerzo de liderazgo, por lo que sólo un superhombre (Brosnahan, 1999) puede completar satisfactoriamente los dos papeles. Los líderes son importantes para preparar el cambio, comunicar las razones de por qué el cambio es necesario, desarrollar estrategias coherentes, calcular el nivel de riesgo de que las estrategias no consigan el cambio deseado, gestionar los riesgos, coordinar los esfuerzos de cambio, asegurarse de la continuidad de los servicios en épocas de transición, y mantener la moral alta durante y después del cambio. Tal como indica Behn (1998, p. 209):

“El liderazgo no es sólo un derecho de los gestores públicos, sino una obligación. El sistema de gobierno... no es perfecto, y ejerciendo el liderazgo, el gestor público puede ayudar a corregir alguna de las imperfecciones”.

²² Para ver el papel que juega el liderazgo en la gestión pública puede verse McKinney (1979).

Debe crearse el entorno adecuado para el liderazgo. El liderazgo es difícil que surja y pueda desarrollarse en la organización jerárquica tradicional. Se necesitan organizaciones flexibles para que de ellas puedan surgir líderes. Igualmente al seleccionar el personal debe tenerse en cuenta las cualidades de liderazgo que puedan tener los candidatos.

Por otra parte, para lograr este cambio de cultura es importante involucrar al personal en la toma de decisiones y que vean cómo pueden contribuir a la consecución de los objetivos. Los empleados no han de ver la reforma como una imposición, sino como algo en lo que ellos participan, ha de haber ilusión (tarea del líder).

2.3. RESULTADOS Y DIFICULTADES

Los diferentes países que han reformado su administración pública en el sentido del NPM han obtenido resultados, aunque no siempre han sido los que se esperaban a priori (GAO, 1995a; Bowerman, 1998). Se han mejorado las finanzas públicas, se ha contenido el crecimiento del gasto público, los gobiernos son más efectivos, existe un mayor control democrático, y éstos se encuentran más cerca de los ciudadanos. Sin embargo, aún es pronto para sacar conclusiones sobre si las reformas son tan exitosas como se pretendía. Los resultados dependen de la profundidad y ámbito de las reformas, y del punto de partida de cada país. Hay que tener en cuenta que las reformas más radicales (Wright, 1997) se han llevado a cabo en aquellos países con una Administración más eficiente, los que menos las necesitaban, por lo que los más eficientes ahora ya lo eran antes. En los países que más necesitan las reformas, éstas son poco ambiciosas o inadecuadas.

A modo de ejemplo, un estudio de Campos y Pradhan (1996) sobre las reformas llevadas a cabo en Nueva Zelanda, Australia, Tailandia, Indonesia, Gana, Uganda y Malawi, señala que en aquellos países donde las reformas en accountability y transparencia han ido acompañadas por reformas presupuestarias (Australia y, sobre todo, Nueva Zelanda) se han logrado sanear las finanzas públicas y una eficiencia en la prestación de los servicios públicos. Señalan que mejorar la rendición de responsabilidades y la transparencia en las actuaciones públicas son condiciones imprescindibles para que las mejoras logren sus objetivos, por ello en los países en vías de desarrollo los avances de las reformas han sido mucho más débiles. Sólo se producen unas leves mejoras cuando los países e instituciones que les dan ayuda financiera exigen unos mínimos requisitos de transparencia y organización.

Sin embargo, la aplicación del NPM no está exenta de dificultades ni de críticas²³, sino en su totalidad, sí en ciertos aspectos.

Algunas de las dificultades y retos que plantea la adopción del NPM son las siguientes:

- La legalidad y normas existentes dificultan muchas veces conseguir la eficiencia (incluso la eficacia). Aunque, deben existir buenos mecanismos de control y mecanismos anticorrupción, no por ganar eficiencia se ha de perder legitimidad.
- Es necesario adoptar la disciplina fiscal como objetivo. Deben fijarse unos límites de déficit y gasto público y tener un marco macroeconómico a medio y largo plazo.
- Necesidad de definir bien los objetivos y cómo se evaluará el rendimiento del personal y de los gestores. Ha de estar claro qué se quiere y cómo se evaluará su consecución.
- Existen dificultades en elaborar información de performance. Sobre todo al no contar con una adecuada contabilidad de costes, y menos aún con un sistema presupuestario adecuado.
- Los sistemas de incentivos deben ser claros y que motiven al personal. Existen dificultades en implantarlos.
- La utilización de medidas de performance como herramienta de gestión o como instrumento para evaluar la accountability puede ser peligrosa. La excesiva imposición de estándares y normativa hace que el personal se concentre demasiado rígidamente en el logro de estos indicadores concretos y no vean más allá. Debe cuidarse que no se pierda calidad.
- Se han de aplicar mejoras en la tecnología para mejorar los sistemas de información y gestión, y para organizar y constituir bien las entidades descentralizadas (mejorar la comunicación entre los empleados y gestores y la coordinación entre ellas).
- Si el Parlamento ha de evaluar la gestión del gobierno debe aumentar su capacidad técnica, ya sea con la creación de comisiones especializadas, como con el soporte de los órganos asesores que sean oportunos.
- Posible pérdida de transparencia según como se contrate con el sector privado y se realicen las privatizaciones.
- La proliferación de agencias puede suponer un necesario aumento de la coordinación y las funciones de mediación. Igualmente, la excesiva creación de agencias y

²³ Puede verse Aberbarch y Rockman (1999), Dunleavy y Hood, (1994), Dupuy (1999), Holmes y Shand (1995), Hood (1991), Hugues (1994), Jones, G. (1997), Lakin (1994), Orchard (1998) y Parker y Gould (1999).

empresas públicas pueden ser vista como un gobierno a la sombra, una artimaña para evadir el control y los límites del déficit público. Pero con una correcta consolidación de cuentas y una exigencia de responsabilidades adecuada no tienen porqué escapar al control y a la transparencia.

- Una de las principales dificultades que se encuentra la implantación del NPM es la resistencia al cambio de los gestores y personal público. El personal se resiste a cambiar su estatus y el modelo vigente. Cambio que supone en la mayoría de casos un trabajo adicional y un aumento de responsabilidades. Es difícil introducir la nueva mentalidad de gestión. Por ello se requiere un liderazgo claro y una formación adecuada, sobre todo de aquellos que ocupan posiciones de responsabilidad. Suele existir una carencia de personal preparado para liderar el cambio. La falta de liderazgo en los actuales gestores y funcionarios, el inmovilismo y resistencia al cambio de los sindicatos, etc., dificultan mucho la adopción de reformas. Se les ha de hacer entender que son partícipes del cambio, involucrarlos. Los empleados públicos son cruciales porque la administración está en sus manos.
- El NPM puede ser visto en algunos países como una imposición de la cultura anglosajona, con el consiguiente rechazo. No debe ser visto como una adopción más de modelos extranjeros, sino la adopción de unas mejoras independientemente del país en que fueron implantadas por primera vez.
- Las reticencias de los políticos es la otra importante barrera con que se encuentra la implantación del NPM. Los políticos también pueden poner reticencias a cambiar el actual modelo, ya que pueden creer que perderían poder. Parece como si a los políticos no les interesara un control sobre “ellos”, y esto es un planteamiento erróneo. Un buen control implica una mayor transparencia, una mayor credibilidad, una mejora en la gestión, y por lo tanto una mejor consideración de los políticos.
- Es importante que la reforma sea transparente y que participe el público, que vea que repercutirá en su beneficio.

Un ejemplo de las resistencias puede verse en un reciente informe del GAO (Walker, D. M., 2002a) sobre las deficiencias en la gestión en el Departamento de Defensa de los Estados Unidos, uno de los que menos se ha adaptado a los cambios propuestos por el National Performance Review (Gore, 1993) y los planes de mejora de la gestión pública. Señala que las causas de resistencia a todos los procesos de reforma propuestos pueden resumirse en:

- una falta de liderazgo y accountability
- una profunda cultura de resistencia al cambio, incluida una mentalidad provinciana
- falta de objetivos orientados a los resultados y medidas de performance y evaluación
- inadecuados incentivos.

Bowerman (1998) señala que las dificultades encontradas, además de las barreras a la implantación de reformas, se deben a una comprensión inadecuada de los temas –confusión–, y a la existencia de objetivos conflictivos –tensiones–.

Entre las confusiones indica que la accountability puede no comprenderse bien. En aquellos países donde no existe esta palabra como tal, se suele traducir por responsabilidad, sin todas las implicaciones que hemos visto anteriormente. Además indica que en estos países el Estado suele verse como el “Buen Padre”, responsable por los ciudadanos, y no responsable ante ellos.

Entre los conflictos señala los siguientes: choque entre democracia y gestión, choque entre diferentes niveles de gobierno y choque entre diferentes grupos de interesados.

La democracia puede chocar con el gerencialismo. Aunque algunos servicios no se gestionen o provean directamente por la Administración, no deben perder el carácter de públicos, sujetos a un control por parte la ciudadanía. En este sentido se argumenta que en las empresas y organismos públicos debería haber representantes políticos, para que la democracia no pierda peso.

Es cierto que en los consejos de administración debe haber representantes políticos. Sin embargo, creemos que a partir de allí los gestores y directivos deberían ser todos profesionales. Realmente que los directores generales, etc., sean políticos no asegura que representen a la ciudadanía. En algunos sistemas democráticos actuales, la representación de los políticos está discutida, sobre todo allí donde la gente vota un cabeza de lista al que le acompañan decenas de políticos más, sin posibilidad de elección. Igualmente muchos políticos que se hacen cargo de organismos o agencias, no son designados por su capacidad de gestión, si no por el parentesco o afinidad que tengan con la dirección del partido político gobernante.

En cuanto a las posibles tensiones entre gobiernos locales o regionales y el gobierno central ante la puesta en marcha de reformas, si un gobierno depende financieramente o está excesivamente controlado por un gobierno superior, se quejará de que no tiene la suficiente autonomía para realizar las actuaciones que considera oportunas para mejorar su organización, gestión y políticas. Igualmente si la legislación administrativa es común en todo el país, difícilmente pueden llevarse a cabo reformas locales aisladas.

También se dan conflictos entre interesados. Algunos estudios sugieren que las reformas han llevado a un aumento de costes en algunos casos. En otros casos puede parecer que el servicio ha empeorado. Sin embargo, si se ha ganado o perdido depende del punto de vista del grupo interesado. Unos verán mejor el servicio y otros lo verán peor.

Incluso un mismo grupo como contribuyentes pueden desear una disminución de impuestos, pero como consumidores desear un aumento de servicios públicos, con el correspondiente aumento del gasto.

Terminaremos este apartado con un breve comentario sobre la posible adopción del NPM en los países en vías de desarrollo²⁴.

Es importante tener en cuenta que el NPM es una filosofía, una cultura, más que técnicas de gestión aisladas. Por ello el NPM no debe imponerse, debe ser una iniciativa que salga del propio país. Sin embargo, antes de reformar algo debe crearse. Como hemos venido diciendo, el NPM conlleva un conjunto de reformas en los sistemas administrativos y de gestión del sector público, si éstos no existen no se pueden reformar. El problema de muchos países en vías de desarrollo no es un exceso de burocracia, sino la insuficiencia de ella. Igualmente, antes de edificar un sector público eficiente y sujeto a un control y auditoría externa, es necesario que exista un sector privado en el país que funcione, así como los controles y auditorías sobre él.

2.4. PAPEL DE LA CONTABILIDAD Y LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN

2.4.1. PAPEL DE LA INFORMACIÓN EN LA GESTIÓN

Dentro de la gestión la información juega un papel fundamental. Metcalfe y Richards (1987, p. 98) indican que

“La gestión se puede definir en términos de procesar información, dividido entre reunir información, transmitirla, analizarla, almacenarla, liberarla y finalmente utilizarla en la toma de decisiones, el control y la evaluación”.

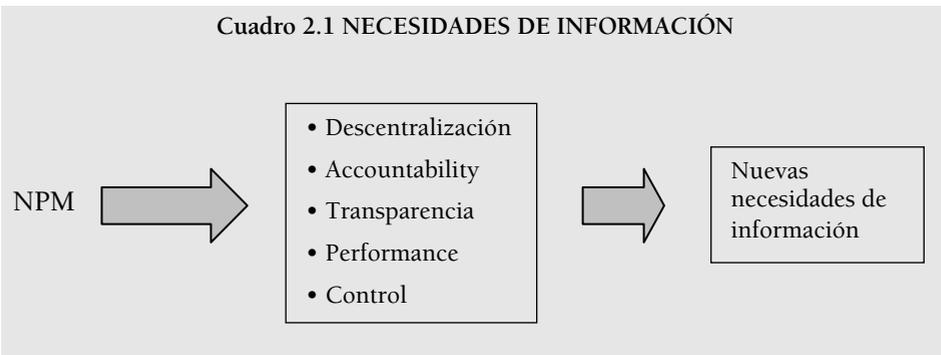
Conseguir información, procesarla y transmitirla es parte esencial de la gestión, sin la cual no podría valorarse la performance y calidad de la actuación pública, no podría realizarse un control de la misma y no se podrían corregir actuaciones equivocadas. La calidad de los instrumentos de información es, pues, una cuestión clave para el desarrollo de la gestión pública, igual que para cualquier tipo de gestión.

²⁴ Puede verse Minogue et al. (1998).

Tradicionalmente los instrumentos de información sólo han servido para valorar la legalidad de las actuaciones públicas. Incluso en algunos casos hay dudas de que hayan conseguido este objetivo.

Sin cambios en los sistemas de información la adopción del NPM es imposible. Más aún, sin la incorporación de todos los principios del NPM en los sistemas de información, incluido el sistema presupuestario, no se lograrán todas las ventajas y objetivos perseguidos con el cambio. No es posible una gestión pública moderna con técnicas antiguas.

Las reformas del NPM (cuadro 2.1) exigen una mayor necesidad de información y una mejora en sus instrumentos. Los instrumentos de información, el sistema presupuestario, el de contabilidad financiera y el de contabilidad de gestión o analítica, deben adaptarse a las nuevas necesidades de descentralización, mayor responsabilidad, control de las actuaciones públicas, transparencia y evaluación de la performance.



Con esta nueva cultura de transparencia y accountability, la rendición de cuentas cobra un mayor protagonismo, con un contenido y un alcance diferentes y bastante más amplios que los tradicionales. Una de las diferencias entre el sector público y privado es el tratamiento y la importancia que dan a la información financiera. Las empresas consideran la información financiera de la más alta prioridad y dedican grandes esfuerzos y recursos a la tarea de conseguir información financiera de calidad, de alta credibilidad y lo más pronto posible. Sin embargo, al menos hasta hace poco, ésta no ha sido una prioridad de las administraciones públicas.

La información juega un papel esencial en la accountability. Sin una información verdadera y que refleje la imagen fiel, en una relación de agencia, el principal no podrá

controlar al agente. (Ijiri, 1975; Mellemvik et al., 1988). Los sistemas de información eficaces (Management Advisory Board and Management Improvement Advisory Committee, 1993, p. 19) facilitan a los gestores de alto nivel los medios para que lleven a cabo el seguimiento de los resultados, sin que tengan que recabar de manera continuada informes arduos y exigentes al personal del nivel inferior. La mejora de los sistemas de información es fundamental para aumentar la accountability de los gestores, proveer mejor información para la toma de decisiones e incrementar la eficiencia y eficacia en la prestación de servicios por parte del gobierno.

Para mejorar la accountability se debe informar a los contribuyentes y al Parlamento en términos que puedan entender cómo el dinero público es gastado y cómo los activos públicos son protegidos. Los ciudadanos se presentan como uno de los principales destinatarios, sino el principal, de la información de las administraciones públicas. La presentación clara y concisa de la información a los ciudadanos, con la finalidad de que cualquiera de ellos, con una cultura media, sea capaz de juzgar el grado de consecución de objetivos y la calidad de la gestión, es un requisito indispensable dentro de una buena gestión. Práctica bastante asumida en los países anglosajones, pero poco en los latinos. Por lo general, la tradición latina, asocia la rendición de cuentas a un proceso interno, con un gran volumen de documentos difícilmente digeribles, que constituyen el mejor material para que unos pocos puedan hacerse una idea clara de la situación real de las cosas, y que el control resulte finalmente ineficaz y desfasado.

Para cerrar el ciclo de responsabilidades el público debe estar informado (Mayne, 1999). Los gestores deben mostrar a los destinatarios qué servicios y prestaciones están ofreciendo. Igualmente los contribuyentes tienen derecho a conocer los objetivos reales de los programas del gobierno, la eficacia de esos programas en la consecución de esos objetivos, y los efectos no deseados que se pueden producir y las medidas que adoptará el gobierno para evitarlos. Si la información se mejora, pero no llega al ciudadano, no cumple con sus fines. Igualmente si no se realizan auditorías de las actuaciones del sector público, el descargo de responsabilidades es mucho menor, además de la pérdida de fiabilidad de la información elaborada. En este sentido, por ejemplo en España la mayoría de gobiernos locales no auditan sus estados financieros, especialmente debido a la falta de medios de los órganos auditores, lo cual hace que no descarguen sus responsabilidades adecuadamente frente a los ciudadanos.

Como veremos a continuación los sistemas de contabilidad pública de los países que han llevado a cabo reformas en su gestión han sufrido importantes cambios. La adopción del NPM produce un desplazamiento del énfasis informativo desde los recursos asignados, valorados en términos monetarios, hacia los outputs y outcomes para compararlos con los objetivos establecidos. Ello ha producido un cambio de enfoque en la

información, pasando del tradicional enfoque de caja, o movimientos de tesorería, a la aplicación de los principios contables adoptados en el sector empresarial, o enfoque de recursos.

En este sentido el Comité de Contabilidad Pública del Parlamento (PAC) del Reino Unido²⁵ ya indicó en su informe de 1989 (HC 354 18º report 1988-89²⁶) que los principales objetivos de la información financiera del gobierno debían ser:

- Proveer al Parlamento y a los departamentos con información fiable y suficiente para examinar los resultados de los departamentos en llevar a cabo sus políticas, funciones, programas y proyectos.
- Proveer al Parlamento con información fiable y suficiente como base para la consideración y aprobación de los presupuestos.
- Asegurar la rendición de responsabilidades de los departamentos demostrando la administración del dinero aprobado por el Parlamento.
- Proveer sistemáticamente al Parlamento con información sobre performance, la cual sea fiable para asegurar la eficacia, eficiencia y economía con la que los departamentos han operado.

Al dejar de ser el control de legalidad el objetivo exclusivo de la contabilidad pública, es necesaria la existencia de un sistema de información contable integrado, que contenga los subsistemas de información financiera, presupuestaria y analítica, o de gestión. El logro de una gestión eficaz y eficiente de los recursos requiere el desarrollo de sistemas de información tanto externa como interna, de forma que ambos se complementen.

La mayor parte de países han reformado tanto su contabilidad financiera como la contabilidad de gestión, pero no así sus sistemas presupuestarios. Incluso podemos decir que en muchos casos, las mejoras en la contabilidad de gestión son más teóricas que prácticas. Tal como indica Montesinos (1997), las técnicas de gestión y la evaluación de performance no han sido asumidas por las entidades, prisioneras de sus propias rigideces y de la inercia y escasa coincidencia de intereses de los agentes, quedando en muchos casos a merced de estudios de consultoría.

²⁵ Como veremos, en la década de los 90 se inició todo un proceso de reformas en el Reino Unido que ha supuesto en el año 2001 la adopción completa de un enfoque de recursos en sus sistemas contable y presupuestario.

²⁶ Citado en NAO (1995).

El cuadro 2.2 indica los contextos que facilitan esta integración y adaptación de los sistemas de información, y aquellos donde se encontrarán más dificultades.

Cuadro 2.2 CONTEXTOS DE REFORMA	
FACILIDADES	DIFICULTADES
<ul style="list-style-type: none"> • Los objetivos estratégicos están relacionados con la asignación de recursos • El Presupuesto esta basado en outputs • Contabilidad de recursos o coste completo • Los programas consisten en la producción de bienes o servicios que se pueden medir • La integración se realiza en todos los niveles de gestión • El impacto de los programas se puede apreciar pronto • Los outcomes son fácil de atribuir a un programa 	<ul style="list-style-type: none"> • El presupuesto incrementalista es la base para el reparto de recursos y la planificación • Presupuesto basado en inputs • Las entidades contables no se corresponden con las unidades que llevan a cabo los programas • Los programas consisten en servicios que difícilmente se pueden medir • Los efectos de los programas sólo se ven a largo plazo, o si se ven no se pueden atribuir directamente a un programa
Fuente: basado en OCDE (1995)	

Para establecer o reformar los sistemas de información y gestión, algunos países han creado organismos asesores específicos para ayudar a las diferentes agencias y departamentos en su implantación. Sería el caso de las Unidades de Eficiencia o PIU (Performance and Innovation Unit) en el Reino Unido y el Programa conjunto de Mejora de la Gestión Financiera en los Estados Unidos²⁷ (Joint Financial Management Improvement Program, JFMIP).

Asimismo, el Banco Mundial y otros organismos internacionales de crédito y/o asistencia, como el Fondo Monetario Internacional, están apoyando los esfuerzos nacionales de establecer sistemas integrados de gestión financiera en todos los países que de-

²⁷ El JFMIP es una iniciativa conjunta del Tesoro, del GAO (oficina general de auditoría), la OMB (oficina de gestión y presupuesto), la OPM (oficina de gestión del personal) y las agencias del Gobierno Federal. Su principal objetivo es mejorar las prácticas financieras de las agencias.

sean vencer la desinformación financiera y el correspondiente colapso de credibilidad e integridad que la acompaña.

A continuación analizamos el papel y los objetivos del sistema contable dentro del contexto del NPM.

2.4.2. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Tradicionalmente la contabilidad pública ha sido la materia encargada del estudio de los gastos públicos, el presupuesto y el control de su ejecución. Una contabilidad de caja, en la que lo esencial era recoger los movimientos de tesorería. El control era especialmente de legalidad, siendo imposible medir la eficiencia de los servicios públicos al no llevarse control alguno sobre sus costes. También se le solía denominar contabilidad administrativa o contabilidad cameral.

Pero esta concepción tradicional empieza a cambiar a finales de los años setenta, y se empieza a demandar una información más útil para la gestión. Según Lüder (1994a), dos son las principales fuerzas que han posibilitado el cambio de la contabilidad pública. La primera sería las crisis fiscales persistentes y los escándalos financieros del sector público, fuerza principal por ejemplo en los Estados Unidos. La segunda fuerza sería el NPM, del que hemos hablado anteriormente, el cual intentaría transplantar al sector público las técnicas de gestión del sector privado para mejorar la eficacia y la eficiencia en la gestión.

Ahora bien, aunque hayan cambiado el papel y las funciones de la contabilidad pública, no se ha de olvidar la importancia que el presupuesto sigue teniendo. La información presupuestaria debe ser una información más a presentar por las entidades públicas.

La introducción de reformas significativas en los sistemas contables públicos ha sido una nota característica en el contexto internacional. El alcance de las reformas²⁸ ha sido muy amplio, llegando a afectar a los propios objetivos de la información contable o a los procedimientos de registro utilizados. Así se aprecia una clara revalorización del papel a jugar por los sistemas de información contable, tanto en el ámbito interno,

²⁸ En el capítulo 7 se analiza la evolución tanto del sistema contable como el presupuestario en diferentes países.

como soporte del proceso de gestión, como en el ámbito externo, como instrumento que impulse la transparencia y rendición de cuentas. Las principales novedades que ha supuesto este cambio pueden resumirse en las siguientes:

- Introducción de contabilidad por partida doble, acorde con los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA), con una progresiva aproximación al modelo contable empresarial. Permitiendo con ello la elaboración de estados financieros.
- Adaptación y desarrollo de la información pública de acuerdo con los principios y metodología del NPM. De esta manera se desarrollan métodos para medir y evaluar la performance, incluyendo la elaboración de indicadores financieros y no-financieros, evaluaciones de programas y evaluación de la satisfacción de los ciudadanos.
- Mantenimiento de la importancia del seguimiento presupuestario, integrado como subsistema del sistema de información o diseñado de forma independiente.
- Cambios en las auditorías internas y externas, sobre todo en el control de la provisión adecuada de servicios públicos y de la evaluación de la eficiencia y efectividad.

La evolución de la contabilidad pública ha sido más fácil en aquellos países donde se han creado organismos normalizadores y se ha establecido un marco conceptual²⁹ específico. En cuanto a los organismos normalizadores o emisores de normas se pueden distinguir dos bloques o tendencias:

- La Anglosajona, constituida por países como Estados Unidos, Canadá, Australia o Nueva Zelanda, donde en general existe gran preocupación por los aspectos informativos de las cuentas anuales, dando prioridad al fondo sobre la forma. En este grupo, aunque las normas contables del sector público están sujetas a la correspondiente legislación, se deja sentir de una forma muy pronunciada la influencia de la emisión de normativa llevada a cabo por los organismos profesionales. Algunos países crearon comités específicos para el sector público constituidos en el seno de las organizaciones profesionales encargadas de emitir las normas contables en el ámbito empresarial, como por ejemplo el Public Sector Accounting Standards Board (PSASB³⁰) creado en 1983 en el seno de la Australian Accounting Research Foundation (AARF). En otros, como Nueva Zelanda, existe un único organismo emisor de normas contables (FRSB, Financial Reporting Standards Board). Y, por ejemplo en

²⁹ Para profundizar en el marco conceptual de la contabilidad pública se puede ver: AECA (2001), FASAB (1993), GASB (1987), IFAC (1991), IGAE (1994a) y Vela (1992).

³⁰ Integrado actualmente en el Australian Accounting Standards Board (AASB), el cual es el único organismo encargado de emitir normas contables, tanto para el sector público como el privado.

Estados Unidos se crearon organismos específicos, el Governmental Accounting Standards Board (GASB) en 1984, y el Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) en 1990. Normalmente la legislación de estos países indica como obligatoria la adopción de los principios y normas aprobadas por los organismos normalizadores.

- La Continental, de carácter más legalista y reglamentario. Las normas se emiten por organismos oficiales. Pueden incluirse aquí países como Bélgica, Francia, Alemania, España, Italia o Portugal. Frente a la tendencia de emitir un marco conceptual en los países anglosajones, en los de la Europa continental no existen tales esfuerzos y se desarrolla una importante labor planificadora, derivada fundamentalmente del carácter legal de los sistemas contables.

Hemos visto que los ciudadanos, la calidad y la accountability juegan un papel esencial en el NPM. Accountability que implica explicar lo que se ha estado haciendo, lo que se está haciendo y lo que se ha planeado hacer. Por lo tanto implica dar información. Al aumentar la demanda de responsabilidades públicas aumenta la demanda de una mayor información de calidad. Información que debe ser transparente y entendible para todo el mundo.

En este sentido la accountability pasa a ser el eje central de la contabilidad pública, tal como nos indican los marcos conceptuales del FASAB (1993, par. 71), GASB (1987, par. 56; 1999, p. 2) o AARF (1990, par. 44).

Al aumentar las necesidades de información también aumenta el número de usuarios³¹. Tradicionalmente los usuarios de la información contable pública han sido usuarios internos, sobre todo en los países latinos. Sin embargo, hoy en día los destinatarios de la información contable no son sólo los funcionarios que gestionan un presupuesto o los políticos que lo controlan.

En los países anglosajones y de acuerdo con los principios del NPM los ciudadanos son considerados como los usuarios principales y finales de la información contable pública (por ejemplo, GASB, 1987; FASAB, 1993; AARF, 1990). Sin embargo, aún existen países, como España, donde en la normativa de las administraciones públicas (IGAE, 1994a; MEH, 1994), los ciudadanos aparecen en el último lugar de los listados de des-

³¹ Para un análisis de los diferentes tipos de usuarios y sus necesidades de información se puede ver, por ejemplo, AARF (1990), Carpenter y Sharp (1992), IFAC (1991), Jones et al. (1985), Micallef et al. (1994), Pina y Torres (1996), Premchand (1995, pp. 138-148), y Vela (1992).

tinarios de la información, y más bien como un grupo residual. En los primeros lugares aparecen aún los órganos de representación política y los órganos de gestión.

Respecto a los objetivos y fines de la información contable, éstos se ven ampliados ante las nuevas necesidades del NPM. En este sentido, para la correcta toma de decisiones, poder evaluar la accountability y cubrir las necesidades de los diferentes usuarios, la información contable debe permitir evaluar la situación financiera y patrimonial, conocer si los ingresos han sido suficientes para cubrir el coste de las operaciones y si lo serán en el futuro, evaluar la gestión, y si se ha seguido correctamente la normativa presupuestaria y demás legislación aplicable. Igualmente debe permitir la elaboración de las cuentas nacionales del sector público, permitiendo evaluar el impacto de las actuaciones e inversiones del gobierno en la economía.

Para poder lograr estos fines la información contable debe cumplir determinados requisitos. En este sentido, siguiendo el Documento nº1 de Principios Contables de España (IGAE, 1994a, p. 32-34) los requisitos esenciales serían los siguientes:

- Identificabilidad de los sujetos económicos y de los intervalos temporales
- Oportunidad
- Claridad
- Relevancia
- Razonabilidad
- Economicidad
- Imparcialidad
- Objetividad
- Verificabilidad

Nosotros, además, añadiríamos (Premchand, 1995) la Comparabilidad y la Consistencia en el tiempo.

Podemos decir que este desarrollo de la contabilidad pública ha sido una tema bastante reciente si miramos la normativa aprobada (España 1981, entidades locales de Australia 1990, Gobierno Federal de los Estados Unidos 1990, siendo los primeros estados consolidados auditados los del ejercicio 1997, gobiernos locales y estatales de los Estados Unidos 1999, Reino Unido 1998). Hasta entonces no era clara su necesidad, aunque cada vez eran más las presiones, estudios y artículos que demandaban unos estados financieros para los gobiernos (por ejemplo, Anthony, 1988; Australian Society of CPA, 1993; Daniels, J. D. y Daniels, C. E., 1991; GAO y Office of the Auditor General of Canada, 1986; Greenall et al., 1988; Hylton, 1957; Jones y Kimbro, 1985; Micallef et al., 1994; OCDE, 1993b).

Existen autores (Barton, 1999; García, M., 1995; Jones, G., 1997; Mautz, 1988; Monsen y Nási, 2000, 2001; Otaduy, 1997) que opinan que los principios y normas contables del sector público no tienen porqué seguir el mismo camino que las del sector privado y deben tener sus propias características y particularidades. En todo caso, opinamos que la contabilidad pública no se puede quedar anclada en su forma tradicional y debe evolucionar para ser útil ante las nuevas necesidades de gestión.

Somos de la opinión de Vela (1992) al indicar que aunque se considere un marco conceptual especial para la Contabilidad Pública, ello no implica romper con la idea de un marco conceptual único para toda la Contabilidad, si bien, existe la posibilidad de interpretar de una manera particular alguno de los conceptos básicos. En un sentido similar, White (1975) ya indicaba en 1975 que las diferencias entre contabilidad pública y contabilidad privada son mínimas y están sobreenfatizadas, lo cual ha extendido la idea de que la contabilidad pública no tenía porqué evolucionar.

Ahora bien, la reforma de los sistemas contables no garantiza por si sola el éxito de las reformas. Debe existir voluntad y convicción de mejora entre los gestores, políticos y los que han de trabajar día a día con las nuevas técnicas de gestión. En este sentido mencionaremos la advertencia del profesor R. M. Mikesell (citado en Hay y Wilson, 1995, p. 9).

“Incluso desarrollando el último estado de perfección, la Contabilidad Pública no puede llegar a ser garantía de un buen gobierno. Como mucho no podrá ser más que una valiosa herramienta para promocionar una sana gestión financiera. No ofrece una panacea para todas las enfermedades que acucia el gobierno representativo; ni vencerá completamente la influencia de desinteresados y desinformados ciudadanos. No puede ser sustituida por honestidad e integridad moral de los funcionarios públicos; puede ayudar a resistir pero no puede eliminar las demandas de los intereses egoístas, ya sea en la forma de ciudadanos individuales, corporaciones o grupos de presión, que siempre abundan para influenciar en todos los niveles de gobierno”.

2.5. EVALUACIÓN DE RESULTADOS. INDICADORES

2.5.1. EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN

Hemos visto que uno de los objetivos que debe cumplir la información es poder evaluar el resultado de la gestión, la performance, de la entidad. Evaluación de resultados que es esencial para el éxito de las reformas de la administración pública. Como indican Mayne y Zapico-Goñi (1999b, p. 35), la mayoría de países se dan cuenta de que es una ardua batalla hacer de la información sobre los resultados una parte esencial y útil

de la gestión pública. Pero también la mayoría está de acuerdo en que es necesario para conseguir los objetivos fijados, para reformar la gestión pública.

Una de las carencias actuales de la gestión pública estriba en la ausencia de una evaluación de la gestión. A menudo, los únicos controles que existen y se materializan son los puramente económicos y de legalidad, sin que realmente se lleve a cabo un verdadero control de resultados. No sólo se debe saber cuánto se gasta, sino cómo se gasta.

Por ello deben crearse medidas de performance que permitan realizar juicios sobre lo bien que una unidad o programa está llevando a cabo lo que se espera de ella. Si los funcionarios tienen que llegar a ser buenos gestores, con un mayor enfoque en los resultados en lugar de en los procedimientos, han de disponer de información fiable sobre los resultados que están alcanzando. Medidas que necesariamente deben compararse con estándares y objetivos prefijados, para conocer el grado de cumplimiento.

La información de performance es necesaria tanto para mejorar la prestación de servicios y la toma de decisiones, como para la delegación, descentralización, y la rendición de responsabilidades al Parlamento y a los ciudadanos. Conocer lo que producen los departamentos y las medidas de performance permite a los gobiernos conocer qué outputs está financiando, calcular si los productos y servicios acordados están siendo prestados eficaz y eficientemente, y permite una mejor toma de decisiones respecto a la distribución de recursos. Las agencias y departamentos deben especificar qué outputs están produciendo, a qué coste, y demostrar que contribuyen a la consecución de los outcomes del gobierno. De este modo serán más responsables y efectivas en la prestación de servicios a la comunidad.

Este enfoque hacia la evaluación de los resultados ha producido también un cambio en los organismos auditores, tanto externos como internos, al tener que ampliar sus actuaciones para realizar auditorías de performance o de gestión.

En el sector privado no se habla tanto de la necesidad del uso de indicadores y medidas de performance. La razón se debe a que la accountability del sector público no es la misma que la del sector privado, por ello son más necesarios los indicadores y medidas de performance en el sector público. Las medidas de performance son un meca-

nismo clave de accountability³², tanto para la información externa como para propósitos de gestión interna.

A diferencia del sector privado, en el sector público el beneficio no es un objetivo principal. Por ello, es del todo necesario en las entidades públicas evaluar los programas y actividades a través de medidas de performance, y no sólo mediante medidas basadas en magnitudes financieras. El beneficio en las empresas proporciona un único criterio que puede ser usado en la evaluación de sus actuaciones. Por el contrario las administraciones públicas presentan múltiples objetivos, que además, habitualmente, no pueden expresarse en términos cuantitativos. Únicamente en los departamentos donde se obtengan ingresos por la prestación de servicios o productos, sí que el beneficio también se tendrá en cuenta para evaluar el resultado de sus actuaciones. Es por todo ello que debe diseñarse todo un conjunto de medidas e indicadores para cumplir dicho fin.

En el capítulo 5 veremos el significado de los distintos resultados económico-financiero-presupuestarios que presentan las entidades públicas, y cuál es su utilidad. Estos resultados no deben dejarse de lado al realizar un análisis de la entidad. Conocer la situación financiera, económica, y su evolución, permiten conocer la viabilidad de la entidad. Conocimiento importante, ya que si los servicios se prestan con una calidad y eficiencia adecuada, pero la entidad no tiene futuro, los servicios tampoco. En este sentido, suelen calcularse indicadores financieros y de solvencia³³ sobre la base de los datos que proporciona la información financiera y presupuestaria, de manera similar a los indicadores utilizados por el sector empresarial.

Pero antes de evaluar los resultados y funcionamiento de una entidad y de los programas que lleva a cabo, debe evaluarse la conveniencia de la existencia de los propios programas. Deben evitarse ante todo los programas duplicados o ineficaces. Para ello, al proponerse un nuevo programa debe realizarse un análisis sobre su conveniencia. Análisis que debe continuar con una evaluación periódica sobre sus resultados, y considerar si debe seguir, ser modificado o eliminado definitivamente.

³² Medidas que también deberían crearse para evaluar la accountability de los políticos y parlamentarios. Un ejemplo sería conocer el número de interpelaciones parlamentarias de cada diputado, su asistencia a las sesiones, etc.

³³ Propuestas de indicadores presupuestarios en España pueden encontrarse en Benito et al. (1998), Montesinos (1998b) y Brusca y Condor (2001).

Las consideraciones que se deben hacer de los programas pueden resumirse en las siguientes:

1. Qué objetivos y necesidades cubre el programa. Objetivos que es conveniente que sean públicos.
2. Cómo se evaluará, qué outcomes pueden ser evaluados. Identificación de los indicadores de outcome, de los criterios de cálculo de las tres Es y otras medidas de performance.
- 3.Cuál es la relación entre las actividades del programa y sus efectos.
4. Identificación de los factores que pueden afectar a los outcomes.
5. Cuáles son sus costes y su productividad.
6. Si el programa es adecuado.
7. Si produce los resultados deseados.
8. Si es aceptado por el público.
9. Si puede prestar el servicio mejor otro programa, otra entidad o el sector privado.
10. Cómo puede modificarse para aumentar la eficiencia.
11. Si es asequible dadas las restricciones presupuestarias.
12. Si tiene efectos sobre otros programas u objetivos del gobierno.
- 13.Cuál es la capacidad de respuesta de la entidad frente a posibles cambios del entorno.
14. Sus resultados financieros.
15. Si facilita el ambiente de trabajo.
16. Si existe una protección de activos que facilite la continuidad en el futuro.
- 17.Cuál es su seguimiento y comunicación de la información.

Existen varias técnicas para evaluar la performance de una actividad. Podemos realizar la siguiente clasificación:

A) Técnicas para analizar actuaciones concretas.

Incluiríamos técnicas de investigación operativa, análisis de sistemas, análisis coste-efectividad, análisis coste-beneficio, etc. Se utilizan sobre todo para tomar decisiones sobre si realizar o no una determinada actuación pública, para elegir la alternativa más adecuada. Son técnicas que requieren un nivel de especialización elevado, y un volumen de información amplio y variado.

B) Técnicas de evaluación continuada.

Para ello se exige que la información se produzca de manera continuada y sea correctamente procesada. Suelen utilizarse:

- Medidas directas de inputs, outputs y outcomes.
- Indicadores de gestión y calidad. Ratios entre diferentes medidas, que pueden ser absolutos, relativos, marginales, referirse a unidades físicas, económicas, etc. En al-

gunos casos se elaboran indicadores sintéticos, resumiendo en una única cifra diversas características de un mismo *output*, de forma que recoja los aspectos esenciales. Para construir indicadores sintéticos se utilizan diversas técnicas estadísticas y econométricas como medias ponderadas, combinaciones lineales y mínimos cuadrados ordinarios.

- Técnicas de funciones de costes o producción³⁴. Las cuales buscan minimizar los costes o maximizar la producción o encontrar desviaciones. Son análisis de la eficiencia de la entidad. Incluyen modelos de producción econométricos, no frontera, como las funciones Cobb-Douglas, y aproximaciones fronteras de producción.

Dentro de las técnicas de funciones de costes o producción, los modelos de estimación de frontera definen unos límites de posibilidades de producción. La eficiencia se determina a partir de la distancia que separa la entidad de la frontera. Los modelos utilizados pueden dividirse en paramétricos y no-paramétricos.

Los modelos paramétricos especifican de una forma funcional concreta la frontera de producción. Pueden ser deterministas, sin elementos aleatorios, por lo que cualquier desviación de la frontera se considera consecuencia de la ineficiencia; probabilísticos, que incluyen una probabilidad mínima de influencia de factores externos; y estocásticos, los cuales tienen en cuenta la posibilidad de que la distancia a la frontera se deba también a posibles fenómenos aleatorios.

Los modelos no-paramétricos no necesitan una especificación funcional de la frontera de producción. La frontera se calcula como una envolvente de datos. Un ejemplo de estas técnicas es el Análisis Envolvente de Datos (Data Envelopment Analysis, DEA).

El análisis DEA³⁵ proporciona un indicador sintético de eficiencia relativa de cada entidad evaluada a partir del estudio comparado de la proporción observada de inputs y outputs que presenta cada unidad, y en la que se desconoce el nivel de participación de cada input en la obtención de los outputs, por lo que no es necesario definir la frontera de producción. Se comparan los indicadores obtenidos por una entidad con el resto de unidades estudiadas, y se conocen las entidades más y menos eficientes entre ellas. Se conocen las más eficientes, pero no cuál es el límite óptimo que se puede al-

³⁴ Un análisis de todos ellos puede verse en la tesis doctoral de María José Prieto Jano (1997).

³⁵ Fue desarrollado por Charnier, Cooper y Rhodes (1978). Para una descripción más detallada del análisis DEA puede verse Banker et al. (1989), García, T. (1998), Gonzalo et al. (1997), IGAE (1997) y Lewin y Morey (1981).

canzar. Que una entidad sea la mejor situada no significa que haya optimizado sus recursos, pero sí significa que las situadas en peor posición pueden mejorar su nivel.

Algunos de los inconvenientes que presenta el DEA son la alta sensibilidad a los valores extremos, lo que aumenta si se tienen pocas entidades que comparar, y el que la eficiencia de una entidad está condicionada a las variables (inputs y outputs) que se introduzcan en el modelo.

Todas las técnicas presentan deficiencias y están en continuo proceso de revisión. Los indicadores de gestión son más sencillos y se aplican de manera más generalizada. Las técnicas de funciones para medir la eficiencia, por su complejidad se han aplicado sólo a casos y políticas concretas.

A continuación veremos las principales características y cómo se elaboran los indicadores, tanto para evaluar programas como para evaluar los resultados de la entidad, no existiendo un método ideal que sea de validez universal para su diseño.

Para realizar un correcto análisis debe disponerse de información adecuada, siendo del todo necesario tener un buen sistema contable y de información. La contabilidad analítica y los presupuestos por programas son herramientas imprescindibles para ello. Resaltando que la adopción de un enfoque de recursos o devengo en la contabilidad y los presupuestos posibilita un mejor y más exacto cálculo de los costes, al poder determinar el coste completo de los outputs producidos. Con los criterios presupuestarios y contables tradicionales sólo es posible conseguir indicadores y medidas de input, y las de output suelen basarse en unidades y no en el coste de éstos, siendo por tanto incompletos.

2.5.2. INDICADORES DE PERFORMANCE

Hemos de destacar, ante todo, que los indicadores y medidas de performance son herramientas que ayudan, no objetivos a conseguir. Éstos son (Glynn et al., 1995, p. 225) expresiones cuantitativas de varias características o consecuencias de una actividad. Existen múltiples clasificaciones, que resumimos en los siguientes puntos, agrupándolos en indicadores absolutos o primarios, e indicadores relativos o secundarios.

2.5.2.1. *Indicadores primarios*

Dentro de éstos pueden diferenciarse tres tipos:

A) Medidas de inputs

Los indicadores de inputs son medidas que permiten conocer la naturaleza y cuantía de los factores que directa o indirectamente utilizan las entidades para llevar a cabo su actividad. Son la base para la evaluación de la economía y de la eficiencia en la gestión de los servicios.

Los principales recursos, inputs, con los que cuenta una entidad pública y que los indicadores tratarán de evaluar, son de tipo material, humano y financiero. Suelen expresarse en términos monetarios, físicos o de tiempo.

B) Medidas de outputs

Los indicadores de outputs, permiten medir los resultados, el producto, de un programa o servicio.

Pueden referirse a:

- la cantidad, número de unidades producidas (número de prisioneros por centro penitenciario)
- la calidad, cumplimiento de los estándares del servicio según las necesidades de los clientes (prisioneros fugados)
- el tiempo, frecuencia del servicio o tiempo en ser prestado (porcentaje de prisioneros enfermos atendidos en menos de 24 horas)
- el coste del servicio (coste por prisionero)
- o una combinación de ellas.

En algunos casos no debe evaluarse como output la cantidad producida, sino su calidad. Por ejemplo, al evaluar un servicio de bomberos no se evaluará el número de servicios efectuados, ya que no depende de ellos. Se evaluará, por ejemplo, el tiempo en que se han prestado.

Es recomendable que se utilice un sistema de costes completos o devengo para poder calcular el coste del output.

C) Medidas de outcomes

Los indicadores de outcomes o de impacto social reflejan los efectos económicos o sociales de la ejecución de un programa o de la prestación de un servicio. Se definen en términos de cobertura de los objetivos del mismo. Muchas veces se miden a través de encuestas.

Es importante no confundirlo con los outputs. Por ejemplo, la reducción de la mortalidad por una enfermedad o las personas que encuentran trabajo después de un curso de formación serían outcomes, mientras que una intervención quirúrgica, un programa de prevención o el número de alumnos de un curso de formación, serían outputs.

2.5.2.2. Indicadores secundarios

Este grupo hemos decidido clasificarlo en 7 tipos:

A) Indicadores de economía

Los indicadores de economía detectarán si los recursos se han adquirido al menor coste y en el tiempo oportuno, así como en cuantía precisa y calidad deseada.

Se establecerán relaciones y ratios comparando los costes con los inputs, en términos monetarios, de cantidad y de tiempo.

B) Indicadores de eficiencia

Los indicadores de eficiencia tratarán de detectar si la transformación de recursos, inputs, en bienes y servicios, outputs, se realiza con un rendimiento adecuado o no.

Se comparan los inputs utilizados y su coste con el output obtenido.

C) Indicadores de eficacia

Los indicadores de eficacia tratarán de medir el grado en que son alcanzados los objetivos de un programa, actividad u organización. En general, la eficacia suele ser difícil de medir, puesto que en las entidades públicas no siempre existen objetivos definidos y metas claras, en parte debido a las imprecisas demandas del público y ofertas políticas.

Pueden considerarse tres medidas de la eficacia:

- Grado de cumplimiento de los outcomes.
- En que medida los outputs producidos satisfacen los outcomes deseados.
- Outputs reales frente a outputs previstos.

Para evaluar la eficacia es necesaria una planificación para conocer qué es lo que se quiere conseguir.

D) Indicadores, evaluadores, de calidad

Para conocer si los outputs se han prestado exitosamente deben conocerse los clientes del servicio, sus necesidades y si el servicio las ha cubierto con la calidad adecuada. Clientes tanto externos como internos.

Calidad que puede referirse a estándares que deben cumplirse, al acceso al servicio, a la opinión y valoración del consumidor, y al tiempo en la prestación del servicio.

Para medir la calidad se utilizan indicadores internos, miden el grado de cumplimiento de los requisitos técnicos del producto o servicio, y externos, que recogen la percepción de los usuarios.

Suelen realizarse encuestas y estudios de satisfacción de los clientes. En el sector privado el *feedback* son las ventas, si la calidad es mala el cliente no vuelve. Sin embargo, esto no ocurre en el sector público.

Al ser la calidad un término subjetivo y relativo, lo importante será que ésta vaya aumentando, que vaya aumentando la satisfacción del cliente, por lo que la mejora de la calidad debe ser un proceso continuo.

E) Indicadores de procesos

Ayudan a evaluar la performance en áreas donde los outputs u outcomes son difíciles de medir, y el proceso tiene un valor y una influencia por sí mismo en la calidad del servicio público prestado. Sería el caso, por ejemplo de la evaluación del proceso de asesoramiento a políticos³⁶.

F) Indicadores sociales

Evalúan el impacto amplio de ciertas políticas. Son medidas de alto nivel de agregación, como la mortalidad infantil, el ratio de analfabetismo adulto, el grado de participación ciudadana en determinadas actividades, los niveles de criminalidad, e incluso medidas medioambientales como la calidad del aire o del agua. Indicar que los medioambientales presentan un creciente interés en los últimos años.

No se usan para evaluar programas concretos, sino actuaciones globales del gobierno. Proveen sobre todo, información de fondo útil para la toma de decisiones políticas.

El gobierno de Canadá, algunas de sus provincias y algunos estados de Estados Unidos, como Oregón, Texas o Florida, suelen elaborar indicadores sociales, sobre todo relacionados con la salud y el bienestar social.

Organizaciones internacionales como la Organización para las Naciones Unidas (ONU), la Organización Mundial de la Salud (OMS) y la OCDE realizan publicaciones periódicas con indicadores de bienestar, salud o medioambientales.

G) Indicadores de performance financiera general

Indican la situación financiera general de un gobierno. Suelen referirse al nivel de déficit, deuda pública, nivel impositivo, inflación, etc., y se presentan en términos absolutos, en relación al producto interior bruto (PIB), en relación a los habitantes, etc.

³⁶ Puede verse Nicholson (1999).

2.5.3. DEFINICIÓN DE OBJETIVOS E INDICADORES

Al establecerse los objetivos a conseguir, ya sean outcomes u outputs, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Describir los productos que se proveerán.
- Que sea viable. Un objetivo debe ser posible, no deben fijarse objetivos por debajo de la capacidad de la entidad. Debe haber una adecuada correlación entre los objetivos y los medios destinados a su consecución.
- Indicar la relación entre los outputs producidos y los outcomes deseados.
- Claridad. Definiendo el coste, la cantidad que se producirá, los niveles de calidad requeridos y la frecuencia con la que se prestarán los servicios o proveerán los productos.
- No han de permitir interpretaciones varias.
- Deben ser medibles. Además, al presentarse los resultados perseguidos debe indicarse cómo se demostrará su consecución.
- Comparables en el tiempo y con otras entidades.
- Que puedan establecerse medidas de performance. Medidas que no deben ser ni muchas ni pocas, las adecuadas.
- Accountability, deben poderse establecer responsabilidades.
- Flexible, adaptable a los cambios.

Algunas veces los objetivos entran en conflicto, lo cual incrementa las dificultades de valoración. Incluso varias unidades pueden tener objetivos comunes. Determinar, en el primer caso, cómo los factores utilizados contribuyen en la consecución de cada objetivo, o en el segundo, separar la porción de resultado que se ha obtenido por cada unidad, implica un control y un nivel de información que no siempre se consigue en la práctica.

Ante esta dificultad de conocer qué factores condicionan la consecución del outcome deseado, y debido también a que su consecución puede ser a medio o largo plazo, a veces se utilizan indicadores de outputs y no de outcomes para medir la eficacia. En todo caso la elaboración de medidas de performance es, además de importante, profundamente difícil (Jones, R., 1994), debido a la dificultad de establecer relaciones de causalidad y las carencias de los sistemas de información, especialmente la contabilidad analítica, la cual está poco desarrollada en muchos países.

Igualmente, en algunos casos para evaluar algunos contratos o la responsabilidad de los gestores puede ser mejor adoptar medidas de inputs y outputs en lugar de medidas

de outcomes. Los outcomes suelen depender en muchos casos de factores que no controla el gestor. Por ejemplo el objetivo de mejorar la salud de la población depende de factores como la calidad del agua, el nivel de tabaquismo, etc. Factores que no dependen del gestor de un programa concreto, como puede ser un programa de vacunación o prevención. Otro caso sería el outcome de reducir los accidentes de tráfico depende, en cierta medida, de condiciones meteorológicas, por lo tanto no se puede medir directamente, ni ser la medida de performance utilizada para evaluar la gestión de un departamento.

Al definir los indicadores a utilizar se tendrán en cuenta los diferentes propósitos y situaciones para los que se crean. Los outputs que producen los departamentos pueden ser bastante diferentes, provisión de bienes y servicios, asesoramiento o la elaboración de legislación y normativa. La clase de output producido y el tipo de demanda de la entidad influirán en el diseño de los indicadores, los cuales serán más difíciles de diseñar cuanto menos tangible sea el objetivo que se mida.

Igualmente dependerán de quien tenga que descargar responsabilidades y de aquellos que utilizarán dicha información. Así a un nivel operacional los indicadores relacionados con la gestión de recursos y el proceso de producción pueden ser más convenientes. Mientras que a niveles superiores de gestión serán más importantes aquellos relacionados con la eficacia, para adoptar decisiones informadas sobre formulación de políticas y distribución de recursos.

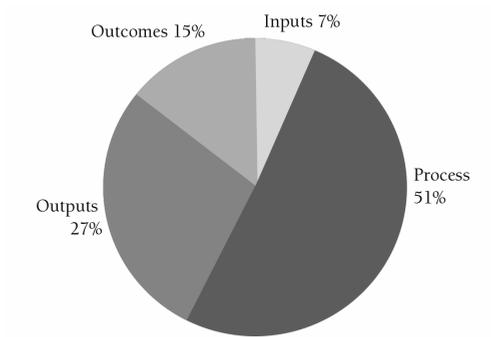
Algunos países, sobre todo los que obligan a sus agencias a elaborar dicha información (Australia y sus estados, el Reino Unido, Nueva Zelanda, etc.) elaboran guías sobre la medición de resultados, seguimiento de objetivos y elaboración de medidas de performance. En muchos casos para facilitar su implantación se implanta primero un seguimiento de outputs para pasar progresivamente a una evaluación de outcomes.

En otros países (por ejemplo España) la elaboración de indicadores ha sido más fruto de estudios realizados, en la mayoría de casos un conjunto de indicadores para servicios públicos determinados, que por aparecer en manuales de los organismos reguladores.

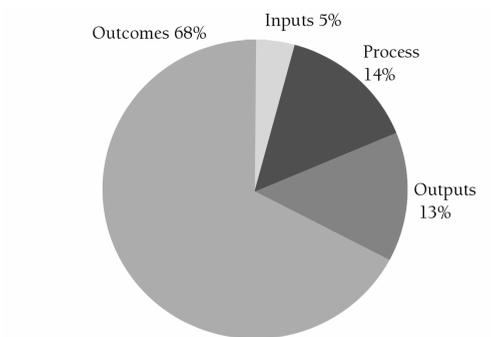
A medida que se va introduciendo una cultura de performance y se van mejorando los indicadores, se utilizan cada vez más indicadores de outcome. Esto se puede ver en el cuadro 2.3 sobre el Reino Unido (NAO, 2001a).

Cuadro 2.3 OUTCOMES COMO MEDIDA

Medida de los objetivos periodo 1999-2002



Medida de los objetivos periodo 2001-2004



Los requisitos que deberían cumplirse en el diseño y aplicación de indicadores podemos resumirlos en los siguientes:

- Relevancia y utilidad, especificándose el outcome, el objetivo que se persigue. Igualmente debe establecerse el periodo estimado en que se prevé que se conseguirá el efecto esperado.
- Claridad y entendibles.
- Gestionable.
- Oportunidad.
- Auditable.
- Robusto, permitiendo comparaciones durante el tiempo y con otras entidades.

- Público.
- Saber quién es responsable.
- Aceptados.

Sin embargo, el uso de indicadores tiene algunos peligros, no debe distorsionar el comportamiento de las organizaciones, gestores y empleados (Likierman, 1993). Por ello debe evitarse:

1. Énfasis sólo en lo cuantificable.
2. Exceso de concentración en lo que está siendo medido y no en el servicio que se presta. Las medidas de performance no deben considerarse un fin en sí mismas, la calidad puede verse sacrificada.
3. Concentrarse en objetivos detallados y dejar a un lado la visión y objetivos globales de la organización.
4. Mala interpretación o manipulación intencionada de los datos.
5. Determinar niveles bajos de referencia para que sea más fácil su logro.
6. Inflexibilidad en los indicadores y referencias. Al pasar el tiempo las circunstancias que dieron lugar a una fijación pueden haber variado.

En cuanto a los usuarios de la información, éstos deben tener en cuenta las limitaciones de los indicadores. Algunas de las limitaciones que deben tenerse en cuenta son (GASB, 1994):

1. Una única medida puede no comunicar por sí sola los resultados de prestar un servicio. Puede ser necesario utilizar varias medidas, posiblemente de naturaleza variada.
2. Las medidas de performance pueden no explicar por sí solas el porqué de unos resultados o cómo mejorarlos. Puede necesitarse información adicional para conocer todos los factores que afectan al logro del outcome.
3. Las medidas informan sobre el logro de objetivos, pero no si éstos son los más adecuados y convenientes para la comunidad.
4. Las medidas de performance no deberían utilizarse, al menos por sí solas, como evaluadoras de la responsabilidad política. La elección de asignar fondos a un servicio o a otro debe realizarse basándose en mayor información y teniendo en cuenta cuál puede proporcionar mayor utilidad a los ciudadanos.

Éstas y otras limitaciones posibles deben indicarse al presentarse los indicadores.

Como ya hemos indicado, no es fácil implantar un sistema de medidas para evaluar la performance. Hay diversos factores que dificultan su implantación (AECA, 1997; Navarro et al., 2001; Richardson, V. J., 2000), la mayoría son los mismos que para la implantación en general del NPM.

- Falta de esfuerzo de los políticos para que los gestores se involucren.
- Reticencias a la implantación de mecanismos de evaluación de la gestión, sobre todo de aquellos cuya performance debe ser evaluada.
- Falta de personal preparado en la utilización de estas técnicas.
- Falta de motivación por parte de los gestores.
- Falta de información sobre lo que se quiere implantar, su utilidad y sus ventajas.
- Aceptación inicial, pero retraso en su implantación debido a la existencia de otras prioridades.
- Sistemas de compensación del personal anticuados.
- Incertidumbre de cómo afectará a las retribuciones, toma de decisiones y control.
- Dificultad en obtener la información, o que sea inexacta o errónea, en la mayoría de casos por no poseer de un sistema contable adecuado.

2.5.4. INFORMACIÓN ELABORADA

En la mayoría de casos la información de performance sólo se presenta internamente, si es que se llega a elaborar. Nosotros creemos que es del todo necesario que se elaboren informes externos. Si la información no es pública nunca se conseguirán los objetivos de conocer las actividades y resultados de las administraciones públicas ni se realizará un correcto descargo de responsabilidades por parte de éstas. Sólo un reducido número de países presenta dicha información junto a sus estados financieros o con los presupuestos o planes de actuación, siendo en muchos casos sólo información de performance financiera. Ello va estrechamente ligado a si se ha adoptado una gestión y presupuesto de resultados, tal como comprobaremos en los siguientes capítulos.

La publicación de información de performance es importante. Entre otras cosas favorece la accountability y la competición entre organizaciones similares, y por lo tanto la eficiencia.

Organismos internacionales, como el IFAC (1989) y el FMI (1998), y organismos emisores de normas, como el GASB (1994), AARF (Micallef et al., 1994), New Zealand Society of Accountants (1993) y el FASAB (1999a), indican la importancia de presentar información sobre la evaluación y seguimiento de los resultados. Siendo

aconsejable publicar no sólo los objetivos conseguidos y las medidas actuales, sino también lo presupuestado, previsto, y las previsiones futuras. Igualmente, es importante que si la información es publicada esté auditada, la verificación de su fiabilidad y adecuación por expertos externos refuerza su utilidad.

Sin embargo, publicar esta información puede tener algunos problemas. Hay riesgos de un uso incorrecto si se ignoran sus limitaciones o se desmotiva al personal con críticas infundadas. Igualmente puede contribuir a aumentar la diferencia entre organizaciones buenas y malas, sobre todo en el sector médico y la educación, al desviarse fondos hacia aquellas que presentan una mejor performance.

Hoy en día son muy pocos los países que publican junto a sus estados anuales información sobre performance (sobre todo porque no elaboran dicha información). En la mayoría de casos esta información es presentada y comentada en informes especiales o en los informes que realizan los organismos auditores externos. Así, una encuesta realizada en 40 países por la OCDE y el Banco Mundial (2003) indica que no la presentan un 21,9%, forma parte de las cuentas anuales en un 21,9% de los casos, en un 26,8% se presenta en informes específicos de cada ministerio, y en un 19,5% en un informe global de todo el gobierno.

La información de performance de los informes de los gobiernos suele ser escasa y general, y en la mayoría de casos sólo financiera o macroeconómica. Información más detallada se encuentra en las cuentas de los departamentos o ministerios correspondientes.

Respecto a la auditoría de dicha información, el estudio de la OCDE y el Banco Mundial (2003) indica que en el 31,7% de los casos no se realiza, y en el 51,1% sólo para determinados programas.

Para que la información llegue a la mayor cantidad de público interesado en los últimos años va aumentando el número de departamentos que las publican en Internet (por ejemplo en Estados Unidos o Australia). Igualmente puede ser más útil y manejable que si dicha información debe presentarse a los parlamentarios, se elaboren informes resumidos con indicación de que pueden obtener información más detallada en las páginas de Internet del departamento correspondiente.

Podemos clasificar los gobiernos según la presentación de información de performance en:

A. Los que no elaboran dicha información. No tiene sistemas adecuados para obtener la información (países con sistemas tradicionales de administración pública).

- B. Países donde las normas legales obligan a elaborar información de performance pero todavía no lo hacen en la práctica (por ejemplo España).
- C. Países donde se elabora, pero principalmente a nivel interno. Si hay una evaluación externa casi siempre son estudios individuales y no generales (por ejemplo Estados Unidos). En muchos casos la periodicidad no es anual.
- D. Países donde se elabora, tanto interna como externamente, información de performance, los métodos para obtenerla y los criterios adoptados para elegir las medidas. En algunos casos se audita (como Australia) y en otros no (como el Reino Unido). Hay que señalar que en el caso de auditarse, la auditoría se realiza en un informe especial del órgano auditor, por lo que la información presentada en los estados financieros y presupuestos no está auditada.

A continuación se comentan algunos ejemplos internacionales de las prácticas adoptadas.

- Los indicadores en el Reino Unido

En el Reino Unido³⁷ las agencias deben proveer en sus estados anuales información sobre performance y compararlas durante una serie de años. El gobierno del Reino Unido y sus agencias, en el informe anual sobre previsiones de gasto (Spending Review) indican los objetivos y resultados logrados y los objetivos a lograr y cómo en los próximos 3 años. Dicha información no está auditada, aunque la NAO elabora informes al respecto. Las agencias presentan dicha información junto a sus presupuestos en el denominado Public Service Agreement (PSA), cuya estructura se presenta en el cuadro 2.4.

³⁷ Para conocer como se elaboran y que indicadores utilizan las agencias y departamentos del gobierno central del Reino Unido puede consultarse el informe anual de la National Audit Office (NAO) – measuring the performance of government departments–.

Cuadro 2.4 ESTRUCTURA PSA

- **Propósito:** un breve resumen del papel del departamento;
- **Objetivos:** aspiraciones de alto nivel, describiendo exhaustivamente todas las áreas del departamento;
- **Objetivos de Performance:** mostrándose para la mayoría de ellos objetivos centrados en los outcomes;
- **“Value for money”:** cada departamento tiene la obligación de tener un objetivo de mejora de la eficiencia o “value for money” o de un elemento clave de su actividad;
- **Un estado sobre quién es responsable:** para la consecución de sus objetivos: dónde éstos sean conjuntos con otras entidades, esta circunstancia debe ser identificada y la accountability claramente especificada.

Hay que destacar que en los gobiernos locales del Reino Unido hay una tradición de elaborar indicadores y publicarlos (Smith, 1990). La Ley de Gobiernos locales de 1992 (Local Government Act, última modificación de 1998) estableció que la Audit Commission (organismo que audita los gobiernos locales de Inglaterra) diseñara y publicara una serie de indicadores para facilitar las comparaciones entre gobiernos locales y a lo largo del tiempo. Las autoridades locales elaboran estos indicadores y se publican en al menos un periódico local. El principal propósito es que el público esté mejor informado sobre la performance de los gobiernos locales, y por tanto mejore la accountability. Igualmente deben publicar un informe anual denominado Best Value Performance Plan³⁸, informando de su performance, mediante indicadores, objetivos y estándares, comentando los resultados pasados, actuales y los previstos. La Audit Commission publica anualmente unas comparaciones de los diferentes gobiernos locales, indicando a los que están peor situados como pueden mejorar. En los últimos años están empezando a integrar los indicadores de performance dentro del proceso presupuestario.

- La información de performance en España

En España es obligatorio por ley (Real Decreto legislativo 1091/1988 de 23 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria,

³⁸ El primero se publicó en marzo de 2000.

LGP, art. 19; Ley 39/1988 de 28 de diciembre Reguladora de las Haciendas Locales, LRHL, art. 202) controles internos y externos de eficacia y eficiencia, pero no se elabora información para ello. Incluso debe (LGP, art. 134; LRHL, art. 192) valorarse el coste y mostrar el grado de consecución de los objetivos de los servicios públicos que se ofrecen mediante contraprestación tributaria, lo que casi nunca se hace o la información que se facilita es insuficiente o incompleta. Además dicha información nunca se publica y los organismos auditores, salvo informes específicos, no realizan tal evaluación.

En cuanto al Presupuesto del Estado, algunos programas (ver cuadro 2.5) presentan un seguimiento de objetivos, con indicadores de los resultados alcanzados, si bien suelen utilizarse sólo indicadores de input y output físicos, lo que no permite evaluar el verdadero impacto de dichos programas al mostrar sólo el grado de ejecución. En algunas comunidades autónomas, como Madrid (Norverto et al., 1999) se elaboran presupuestos por programas donde algunos desarrollan los objetivos a cumplir, y en algunos se fijan indicadores. Pero son casos aislados.

Cuadro 2.5 PROGRAMAS CON SEGUIMIENTO DE OBJETIVOS
(DA 6 Ley 23/2001 de 27 diciembre de Presupuestos Generales del Estado)

- Centros e Instituciones Penitenciarias.
- Tribunales de Justicia y Ministerio Fiscal.
- Seguridad Vial.
- Atención Especializada, INSALUD, gestión directa.
- Atención Primaria de Salud, INSALUD, gestión directa.
- Atención a inmigrantes y refugiados.
- Gestión e Infraestructura de Recursos Hidráulicos.
- Infraestructura del Transporte Ferroviario.
- Creación de Infraestructura de Carreteras.
- Plan Nacional de Regadíos.
- Investigación Científica.
- Investigación Técnica.
- Investigación y Desarrollo Tecnológico.
- También será de aplicación el sistema de seguimiento especial, previsto en la presente disposición, a los objetivos establecidos en los Planes de Actuaciones de los entes públicos Puertos del Estado, Autoridades Portuarias y Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea.

Últimamente con la aparición de las primeras cartas de servicios públicos se incluyen indicadores de seguimiento, como los que se muestran en el cuadro 2.6, que esperamos que se elaboren, se publiquen y ayuden a la mejora de los resultados, la gestión y la atención al ciudadano.

Cuadro 2.6 INDICADORES DE LA CARTA DE SERVICIOS DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Indicadores de seguimiento de los compromisos	
1. Tiempo medio de envío de los datos fiscales relevantes para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	10. Nuevos servicios prestados a través de Internet.
2. Tiempo medio de envío de las etiquetas identificativas.	11. Tiempo medio de obtención de los certificados tributarios solicitados por Internet.
3. Nuevos servicios prestados con cita previa concertada telefónicamente.	12. Nuevos tipos de certificados tributarios que pueden obtenerse por Internet.
4. Número de ciudadanos atendidos a través de los sistemas telefónicos de asistencia integral.	13. Número de entidades y profesionales asociados autorizados a través de convenios para presentar declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios por Internet en representación de terceros.
5. Número de entidades que colaboran con la Agencia Tributaria en la prestación de los servicios de ayuda para la confección de declaraciones y comunicaciones. Número de declaraciones y comunicaciones confeccionadas por esta vía.	14. Plazo medio transcurrido entre el vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones y solicitudes de devolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Valor Añadido-Exportadores y la emisión de las devoluciones que correspondan.
6. Número de trámites evitados a los ciudadanos en la constitución de empresas e inicio de actividades económicas.	15. Tiempo medio de despacho de las mercancías en la Aduana.
7. Plazo transcurrido desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de una norma legal en materia tributaria hasta su incorporación a la página web de la Agencia Tributaria.	16. Número de operaciones realizadas utilizando los nuevos sistemas de pago de deudas.
8. Horas a la semana de no disponibilidad de los servicios de la Agencia Tributaria en Internet.	17. Número de acuerdos con organismos públicos celebrados para evitar a los ciudadanos la solicitud de certificados tributarios. Número de certificados evitados a través de esta vía.
9. Nuevos modelos de declaración que se pueden presentar por vía telemática.	

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 1997) ha emitido una guía para el establecimiento y seguimiento de objetivos y la elaboración de indicadores por parte de las entidades del gobierno central. También ha desarrollado un modelo de contabilidad de costes para organismos autónomos (IGAE, 1994b) denominado Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (CANOA).

- Nueva Zelanda

Las agencias y departamentos de los gobiernos locales y central de Nueva Zelanda deben informar de sus objetivos y performance, en términos financieros y no financieros, desde principios de los años 90. Indicadores y medidas bastante avanzadas al tener un sistema presupuestario y contable basado en un enfoque de recursos, aplicando la base del devengo completo. Si bien junto a los estados financieros anuales consolidados de la Corona sólo se presenta información de performance financiera y fiscal.

Todos los departamentos y agencias al presentar sus presupuestos y planes anuales presentan un estado detallado de sus objetivos.

La Audit Office se encarga de auditar toda esta información.

- La situación en Estados Unidos

El gobierno federal de los Estados Unidos presenta junto a sus estados financieros una sección denominada Análisis y Discusión de la Gestión (Management Discussion and Analysis, MD&A) con información de los principales logros en performance. Actualmente es información muy general y centrada en las mejoras realizadas en el control interno, resultados y posición financiera, aunque se prevé ir ampliándola y mejorándola en el futuro. Dicha información no es auditada. Los MD&A de los distintos departamentos presentan información sobre sus objetivos más detalladamente.

Las agencias y departamentos del gobierno federal están obligados por la Ley de Resultados y Performance Gubernamental (Government Performance and Results Act, GPR, 1993) a desarrollar planes estratégicos a partir de 1997 (por 5 años, actualizados cada 3) y planes anuales desde 1999, además de presentar información anual sobre medidas de performance para sus programas y actividades más importantes a partir de marzo de 2000. En el informe anual de performance se comparan los resultados obtenidos con los previstos, explicando las desviaciones y que medidas piensan adoptarse para corregirse. En este sentido la Oficina Presupuestaria (Office of Management and Bud-

get, OMB, Circular n° 123, Revised June 21, 1995, Management Accountability and Control) requiere a las agencias y a los gestores tomar medidas para desarrollar e implementar controles apropiados y una gestión orientada a resultados. Además hemos de indicar que dentro de los proyectos futuros del FASAB, se encuentra el de emitir una norma sobre medidas de performance.

La GAO suele realizar evaluaciones concretas de los indicadores y medidas presentadas, y en sus últimos informes señala (por ejemplo GAO, 2000a) que las agencias aún han de mejorar bastante en su información de performance.

En cuanto a los Estados y Entidades Locales, el Concepts Statement n° 2 del GASB (Service Efforts and Accomplishments, SEA, 1994) presenta indicaciones sobre la presentación y elaboración de información sobre las actuaciones del gobierno, accountability y medidas de performance. En cuanto a las medidas de performance, se centra especialmente en las de outcome, output y las de eficiencia, no siendo habitual su auditoría. Sin embargo, al no ser una norma de obligado cumplimiento, su seguimiento no ha sido la práctica común por ahora. Un estudio realizado por el GASB y la National Academy of Public Administration en 1997 sobre indicadores para determinados servicios mostraba que un 53% de las entidades encuestadas elaboraban algún tipo de medida de performance, pero sólo un 33% utilizaba medidas de outputs u outcomes. Dichas medidas de outputs y outcomes se publicaban internamente en un 25% de los casos, para los responsables políticos de la entidad en un 24%, y para el público y los medios de comunicación en un 21%. Las entidades que los elaboran los presentan en informes específicos y no siempre junto a sus estados financieros anuales. Algunos estados y municipios presentan planes anuales de performance y objetivos³⁹, e incluso (por ejemplo Florida, Iowa o Texas) aplican un presupuesto de resultados o performance.

- Las agencias de Suecia

En Suecia las agencias vienen elaborando desde principios de los años 90 información de performance, la cual incluyen en sus cuentas anuales. Dicha información es auditada por la Oficina Nacional de Auditoría que posee un sistema de auditoría de performance bastante avanzado. En un principio se centraba en describir las actividades y

³⁹ Para un mayor conocimiento de las iniciativas de los diferentes estados y entidades locales de Estados Unidos puede consultarse la página de Internet del GASB:
<http://www.seagov.org/perfmeasures/index.html>

medidas cualitativas y de productividad. Sin embargo, últimamente vienen adoptando más medidas basadas en outcomes y la calidad del servicio.

Esta presentación de información e indicadores de performance se verá reforzada al adoptarse en breve una gestión y presupuesto basado en los resultados.

- La información de performance en Canadá

En Canadá se está aplicando desde 1996 en los departamentos y agencias una gestión basada en resultados.

Cada año el Tesoro publica un amplio informe (Managing for Results⁴⁰) con información de los resultados obtenidos tanto por los departamentos individualmente como por el gobierno en general. En su introducción indica que sus principales objetivos son informar del progreso hecho en la implementación de una gestión de resultados, mejorar la información presentada al Parlamento y proveer un fácil acceso a información de performance sobre los resultados departamentales y colectivos.

Se presentan tres tipos de información, departamental, colectiva e indicadores sociales, para proveer una información más completa que incluya la calidad de vida.

Los objetivos se presentan indicando como se miden los resultados conseguidos, con una indicación del informe detallado correspondiente. Un ejemplo se presenta en el cuadro 2.7 (TBS, 2001c). En muchos casos al implantarse un programa o definirse un objetivo los ciudadanos participan activamente en la definición de los resultados, indicadores y métodos de presentar la información.

⁴⁰ Puede encontrarse en <http://www.tbs-sct.gc.ca>

Cuadro 2.7 EJEMPLO DE DEFINICIÓN DE OBJETIVOS EN CANADÁ	
6. Mejorar la Calidad de Vida de los Canadienses y sus Hijos	
6.6. Asistir a los sin techo:	
Proveer a los canadienses con decisiones sobre inmigración y refugiados a tiempo y razonadas, de acuerdo con las leyes.	Lo cual será demostrado por (notificando los logros): <ul style="list-style-type: none"> – el número de casos finalizados por cada División (DPR, Sección 3, p. 12) – la antigüedad y tamaño del inventario (DPR, Sección 3, p. 12) – coste por caso (DPR, Sección 3, p. 12) – tiempos de los procesos (DPR, Sección 3, p. 12) – número de decisiones de la Corte Federal (DPR, Sección 3, p. 12) – un consistente método de toma de decisiones (DPR, Sección 3, p. 12)

• Información de performance en Australia

En Australia desde casi siempre ha existido un interés por la información de performance. Así algunos estados y territorios australianos, como New South Wales, Tasmania, Western Australia y Victoria, en los años 80 ya incluían en su legislación la obligación de informar sobre los objetivos de los programas e indicadores de eficiencia y eficacia (Sutcliffe et al., 1991). En los estudios realizados por el AARF (Micallef et al. 1994; Sutcliffe et al., 1991) sobre la información financiera a presentar por los gobiernos y sus departamentos ya se hablaba de la necesidad de presentar información sobre los objetivos y performance. Estas recomendaciones se han visto reflejado en la normativa contable vigente (AARF 1996, 1998a, 1998b).

Actualmente en Australia y sus estados, los departamentos y bastantes municipios también presentan información de performance en sus presupuestos y estados financieros, con los objetivos, su medida y los indicadores utilizados. Indicadores y medias sobre outcomes, de cantidad, precio y calidad de los outputs, e indicadores similares para los elementos administrados en nombre del gobierno. Los indicadores son bastante avanzados al tener un sistema presupuestario y contable basado en un enfoque de recursos, aplicando la base del devengo completo.

Señalar que en el informe anual (Corporate Governance Framework) del organismo nacional auditor (Australian National Accounting Office, ANAO), entre otros aspectos de la gestión, se comentan las ventajas, inconvenientes y debilidades de los indicadores y medidas utilizadas por las diferentes agencias.

2.6. CONDICIONANTES Y ENTORNO DE LAS REFORMAS EMPRENDIDAS. EL MODELO DE CONTINGENCIAS

Ya indicamos que el ámbito y rapidez en la implantación de las reformas del NPM varía entre países. Así teníamos (Hood, 1995) países líderes, países seguidores y países rezagados. Salvo excepciones (países que han implantado importantes reformas en la gestión pero las reformas del sistema contable han sido menos ambiciosas o más tardías, como Canadá o Portugal) los países líderes en la adopción del NPM coinciden con los que más reformas han llevado a cabo en su sistema contable y presupuestario. Así, según Laughin y Pallot (1998), entre varios países estudiados los países con mayores cambios en la gestión financiera en todos los niveles de gobierno han sido Suecia, Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido, sólo en algunos niveles, Estados Unidos, Suiza y Noruega, y con cambios mínimos, Alemania, Francia, Japón y España.

Las diferencias entre el ámbito y velocidad de cambio suele ser explicado en la literatura por el Modelo de Contingencias de Lüder (Lüder et al. 1990; Lüder, 1992, 1994b), que modeliza la relación entre los factores del entorno político-administrativo y los sistemas contables públicos.

Se realizaron estudios anteriores intentando explicar algunas adopciones de los PCGA en el sector público, pero Lüder no los veía claros ni muy desarrollados (Lüder, 1992, pp. 106-107). Estos estudios eran siempre locales, explicando sólo los cambios producidos en un país concreto o en algunos de sus gobiernos locales o regionales. Entre las pegas estaba la dificultad de medir directamente algunas variables; la variable dependiente, adopción o no de los PCGA, es binaria, pero en realidad puede ofrecer múltiples variantes debido a la multitud de opciones y de variantes que puede presentar según el tipo de operaciones; las variables explicativas también son binarias, con lo que es difícil sacar conclusiones, además de presentar multicolinealidad, la mayoría de ellas (tipo de gobierno, formación del personal contable, situación financiera, competitividad política, etc.) por si solas pueden no tener apenas influencia, pero al estar combinadas sí.

El modelo de contingencia tiene como finalidad especificar el entorno social, político y administrativo que prevalece en un país y las implicaciones que el mismo tiene sobre la contabilidad pública, y concretamente en los cambios que se introducen en la misma. Se basa en que todo cambio depende de los motivos y de las oportunidades que se dan.

Pero Lüder no intenta establecer una relación entre las características políticas, sociales, económicas, legales y culturales de un país y las características de su sistema contable, sino que señala que son las necesidades de información las que determinan tales rasgos y no los factores del entorno. Sin embargo, estos factores sí que influyen en la posibilidad de cambiar el sistema contable así como la velocidad con que los cambios son introducidos en el mismo. Así es posible explicar las diferencias entre los sistemas contables por la diferente velocidad con que los factores del entorno influyen en las reformas.

Los estímulos y explicaciones del proceso de cambio del modelo de contingencia, explican en la mayoría de casos no sólo las reformas contables (objeto de la mayoría de estudios), sino el proceso de reforma global de la Administración, la adopción y su alcance dentro de los postulados del NPM. Como hemos venido indicando a lo largo de todo el trabajo, las reformas contables y presupuestarias son un elemento más de la reforma, y es difícil entender, y que se dé, una reforma contable y presupuestaria si no es dentro de un proceso de reformas mayor.

Siguiendo el modelo de contingencia, los factores del entorno que pueden condicionar el proceso de innovación se dividen en tres:

- Estímulos: Son sucesos que aparecen en la situación de partida, que desencadenan en los usuarios una necesidad de mejorar la información y que aumentan en los productores de la información (políticos y administración pública) la disposición a suministrar dicha información.
- Variables estructurales. Describen las características sociales y del sistema político-administrativo que influyen en las actitudes, expectativas y comportamiento frente al cambio, de los usuarios de la información y en los productores de la misma.
- Barreras de implantación. Son condiciones básicas administrativas que obstaculizan la aplicación práctica de una contabilidad más informativa y que incluso pueden llegar a impedirlo en un caso extremo.

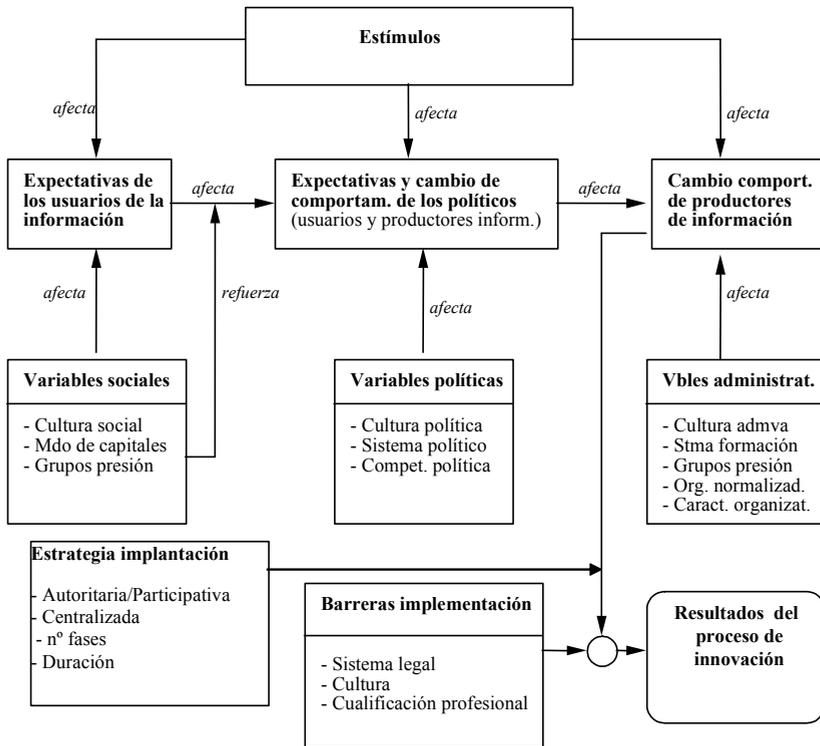
Aunque la primera formulación fue realizada en 1990 (Lüder et al., 1990; Lüder, 1992), posteriormente se realizó una revisión y ampliación del mismo (Lüder, 1994b), de modo que el último modelo se compone de cinco módulos fundamenta-

les (cuadro 2.8): módulo de estímulos; módulo de variables estructurales relativas a los productores de información contables (variables estructurales del entorno administrativo); módulo relativo a los usuarios de la información contable (variables estructurales sociales); módulo relativo a las variables políticas y módulo relativo a las barreras de implantación. Añadiríamos un nuevo módulo (Lüder, 2003) el de la estrategia adoptada en la implantación de las reformas, la cual influye en los resultados, alcance, aceptación y velocidad de la reforma.

Por otra parte, el modelo inicial reposa sobre cuatro hipótesis relativas al proceso de innovación:

- Existe un número de estímulos que, de forma individual o combinada, evidencian inicialmente la necesidad de una mejor información.
- Existen variables estructurales que definen la actitud básica del usuario de la información. Junto a ellas, existen unas variables estructurales que pueden inferirse mutuamente, y que determinan las actitudes básicas del productor de la información.
- No es necesario que exista un estímulo para que se inicie el proceso de innovación. Un cambio en las actitudes básicas también puede elevar el nivel de la disposición de cambio.
- Si se produce una decisión de cambio, ésta no sólo depende de la disposición del productor de la información, sino también de las barreras de implantación. Aquí pueden presentarse dos casos extremos. En el primer caso, todos los factores que influyen en la implantación no interfieren en la actitud de cambio; en este caso la decisión de cambio sólo depende de la disposición de cambio. En el segundo caso, todos los factores que influyen en la implantación frenan el cambio; para poder llevar a cabo la decisión de cambio es necesario que exista un nivel de disposición de cambio comparativamente alto, en caso contrario no se podrá realizar el mismo.

Cuadro 2.8 ESTRUCTURA DEL MODELO DE CONTINGENCIA



Adaptado de Lüder (1994b) y Lüder (2003)

Sin embargo, dicho modelo ha sido retocado en algunos casos (Godfrey et al. 1996, 2001; Jaruga y Nowak 1996b; Pallot 1996; Chan et al. 1996; Lüder 2003; Pollit y Bouckaert, 2000) para explicar las reformas tanto contables como de gestión financiera de las administraciones públicas de diferentes países.

Basándonos en el modelo de contingencias y teniendo en cuenta las modificaciones y aportaciones correspondientes, en nuestra opinión pueden diferenciarse los siguientes elementos: estímulos, factores del entorno e impulsores de la reforma, variables políticas y promotores, variables institucionales, la estrategia de implantación, y los condicionantes o barreras.

La falta de estímulos, la resistencia de los actores sociales, políticos o administrativos, o la existencia de importantes barreras, dificultarán, ralentizarán, o incluso imposibilitarán, el proceso de reformas.

ESTÍMULOS

Los estímulos afectan a las expectativas de cambio y al comportamiento de los actores administrativos y políticos. Igualmente la clase de estímulo que se dé puede determinar la dirección de las reformas, más dirigida a la gestión o a la accountability (mejora de los informes financieros, etc.). Así por ejemplo, la existencia de escándalos financieros dará mayor énfasis a la accountability, y las dificultades económicas a la gestión.

- Estrés fiscal. El estrés fiscal, o situación financiera problemática, se produce cuando, por ejemplo, el nivel de deuda es insostenible. En estos casos se demanda un mayor nivel de información. Ejemplos de ello han sido la crisis de Nueva York a finales de los años 70, que llevó a la creación del GASB, o la de las Cajas de ahorro de Estados Unidos en los años 80, que determinó la reforma de la contabilidad Federal. En el Reino Unido y Nueva Zelanda la situación financiera no era tampoco buena antes de las reformas, así como en Suecia.
- Escándalos financieros. Los escándalos financieros y políticos propician una disminución de la legitimidad de los gobiernos. Si se pierde la credibilidad y se cree que el presupuesto y la información son oscuros, existirá un ambiente más propicio para los cambios.
- Mercado de capitales. Son importantes si las entidades públicas se financian a través de él. Éstas pueden verse penalizadas con mayores tipos de interés al no presentar una adecuada información financiera.
- Requerimientos de las reformas del sector público. Si se adopta el NPM el sistema contable debe satisfacer a unas nuevas demandas de información.
- Cambio de gobierno. En ciertos casos un cambio en la mayoría parlamentaria o en el gobierno, propicia el inicio de las reformas. Son los casos, por ejemplo del Reino Unido en 1979 y de Nueva Zelanda en 1984. En estos casos al volver a cambiar el signo del gobierno se continuó con las reformas emprendidas, e incluso a veces con más vigor.
- Doctrina dominante. Los países que menores diferencias presentan entre contabilidad pública y empresarial introducen sus reformas normalmente de una forma mucho más dinámica, encontrando menores obstáculos en su desarrollo. Este es el caso de países como Australia y Nueva Zelanda, donde la tendencia es extender los conceptos y prácticas del sector privado al público. Igualmente son importante las ideas de los partidos sobre la gestión pública, y la idea general que se tenga del sector público. Así en los países latinos se tiene una visión de que el gobierno responde principalmente de la legalidad en sus actuaciones y de una estructura muy burocratizada, en cambio en el ámbito anglosajón el concepto de accountability está más arraigado. Actualmente la idea del papel y responsabilidad del sector público va convergiendo entre países.

- **Imitación** de las prácticas de otros países o gobiernos. Si varios países emprenden reformas en la misma dirección y con éxito, lleva a plantearse su adopción. En este sentido el intentar pertenecer a organismos supranacionales como puede ser la Unión Europea impulsa copiar las prácticas de otros países. Hay que destacar el proyecto SIGMA de la OCDE para reformar la gestión del sector público en los países del este de Europa que desean incorporarse a la Unión Europea. Igualmente si los gobiernos regionales emprenden un tipo de reformas con éxito, el gobierno central suele seguir con el ejemplo, como por ejemplo ha sido el caso de Australia. Ello también puede verse en los países que han sido colonias de países europeos: por ejemplo, países sudamericanos con España y países africanos con Francia.
- **Presión de organismos internacionales.** Ocurre sobre todo en los países en vías de desarrollo. La presión de organismos como el FMI es, en muchos casos, el único estímulo que tienen para reformas la gestión pública. En estos países no existe una presión del público y tienen otras prioridades más importantes antes que emprender dichas reformas.

FACTORES DEL ENTORNO E IMPULSORES DE LAS REFORMAS

Estas variables explican el entorno y la demanda existente de información o de su mejora. Aquí incluimos las denominadas variables estructurales sociales del modelo de contingencias. Estas variables afectan a las expectativas de cambio de los usuarios, las cuales a la vez afectarán a los políticos. Aunque en principio es de esperar que los usuarios potenciales de la información contable sean los mismos en unos países y en otros, la importancia concedida a los mismos en los distintos sistemas contables no es siempre equivalente.

- **Características socioeconómicas y demográficas.** Suelen ser las variables que influyen menos (Vela y Fuertes, 2000). El estatus socioeconómico de los ciudadanos tiene su importancia en la demanda de información. Al ser mayor los ciudadanos tienen más intereses en las cuentas públicas, en saber en qué se gasta su dinero y en conocer y demandar la buena gestión pública (Chan y Rubin, 1987).
- **Cultura.** Allí donde existe una cultura de rendición de cuentas, principalmente los países anglosajones, se aceptan mejor las reformas y los gobiernos tienen más incentivos a hacerla. Igualmente la cultura política es importante, si es más participativa, abierta a los ciudadanos, se demanda más información.
- **Proveedores de recursos financieros.** Entre los usuarios de la información contable, merecen especial atención los proveedores de recursos financieros. Según como se instrumentalice el recurso al endeudamiento, los proveedores de recursos ejercerán mayor o menor influencia para que el sistema contable pueda satisfacer sus necesidades de información. En este sentido tenemos la influencia de los mercados financieros y las agencias de rating, los cuales pueden penalizar con mayores intereses la

falta de información. Por otro lado la ayuda financiera de organismos internacionales, como el FMI, el Banco Mundial o el Banco Interamericano de Desarrollo, hace que éstos exijan la adopción de reformas en la gestión y contables.

- Presiones de estudiosos. Como indica Lüder en su último modelo (Lüder, 2003), es importante el papel de estos grupos como impulsores de las reformas. Lüder utiliza el concepto de comunidades epistémicas (epistemic communities) dado por Laughlin y Pallot (1998), basado en una idea de Haas (1992). Se refiere a los grupos que tienen motivación y oportunidad para generar el cambio en un determinado nivel de gobierno y en la organización del sector público. Son redes de profesionales con reconocida experiencia y competencia en un dominio determinado, con capacidad para cambiar las políticas dominantes. Estos grupos pueden ser los mismos en distintos países, pero no tener la misma influencia y/o motivación. Muchos de ellos no sólo tienen una influencia doméstica, sino también a nivel internacional (conferencias, publicaciones, etc.). Sin embargo, hemos de indicar que éstas deben ser ampliamente aceptadas por los grupos de intereses: parlamento, ciudadanos, gestores, etc., no han de ser impuestas.
- Tribunales de Cuentas. Como impulsores de las reformas han jugado un papel muy importante en ciertos países. Así en Canadá, las Instituciones de la Unión Europea, o Australia, los informes de los auditores recomendaban y recomiendan la adopción de un enfoque de recursos en la contabilidad y presupuestos. Si la necesidad de reformas aparece reflejada en los informes de los auditores, el público se concienta más de que son necesarias y de que si no se adoptan es responsabilidad del gobierno.
- Comisiones Parlamentarias. El papel de las comisiones parlamentarias de cuentas públicas también ha sido determinante en ciertos países, como Australia (Joint Committee on Public accounts, JCPA) o el Reino Unido (Public Accounts Committee, Treasury Committee). A través de sus informes, o informes encargados a otras instituciones, han planteado la adopción de reformas financieras.
- La propia Administración Pública. En algunos casos los impulsos no han venido por estímulos concretos o presiones del exterior, sino que han surgido de la propia Administración. Así por ejemplo, en España la IGAE ha sido un importante impulsor de las reformas contables llevadas a cabo en los últimos años, al no existir una demanda social para ello. Si los profesionales, gestores, forman parte del gobierno, o tienen influencia en él, ello impulsa y facilita las reformas, como por ejemplo sucede en ciudades americanas de estructura *council-manager* como Sunnyvalley (Tyer y Willand, 1997).
- Impulso de los organismos normalizadores de la Contabilidad. El papel desempeñado por los organismos normalizadores de contabilidad ha sido sin duda uno de los factores que hace que el nivel de desarrollo de los sistemas contables públicos no sea equiparable. Así, mientras en algunos países se han configurado como los principa-

les impulsores de las reformas y han favorecido de forma importante su introducción (Australia, Nueva Zelanda, o España) en otros países han jugado un papel más pasivo. Normalmente si los organismos normalizadores son externos a la Administración (como el GASB en Estados Unidos o la AARF en Australia) o existen miembros externos en sus comités (FASAB en el gobierno federal de los Estados Unidos) suelen incidir más en la necesidad de reformas.

- Asociaciones profesionales y Consultoras privadas. Especialmente en el ámbito anglosajón, la profesión contable privada y pública pertenecen a las mismas organizaciones, lo que facilita el adoptar prácticas del sector privado en el público. Relacionado con ello está el interés de las empresas consultoras en armonizar los criterios públicos con los privados, especialmente porque tienen interés en poder auditar el sector público.
- Estímulos de organismos internacionales. Organismos como la OCDE, el FMI o la Federación Internacional de Contables (Internacional Federation of Accountants, IFAC) están interesados en la mejora de las prácticas de gestión de los países y últimamente están fomentando, a través de publicaciones, conferencias y seminarios, toda una serie de reformas que incluyen la adopción de un enfoque de recursos. Es interesante destacar que ciertos países desconocen las prácticas del resto de gobiernos (ésta fue la respuesta⁴¹ que recibimos por ejemplo del Ministerio de Finanzas de Austria y del Ministerio de Finanzas de Bélgica).

VARIABLES POLÍTICAS Y PROMOTORES

Estas variables afectan a las expectativas de cambio y al comportamiento de los políticos, que deben ser los promotores del cambio.

- Los políticos. Son los promotores de las reformas, su cultura política, formación e ideas son determinantes a la hora de decidir si emprender o no una reforma. En este sentido su procedencia tiene importancia, si son profesores universitarios o vienen del sector privado pueden tener más motivaciones para impulsar reformas.
- Competición Política. Competición desde tres puntos de vista (Carpenter, 1991) electoral, parlamentaria y de grupos de interés (grupos internos con poder de influir). Si hay competición política se argumenta que es más fácil que se propongan reformas encaminadas a que el gobierno mejore su información. Existen casos como el del estado de Nueva York (New York State, 1980) y Australia (JCPA, 1995a), en que el legislativo, a través de sus comisiones o comités presiona al gobierno para que legisle el cambio. En este sentido Pallot (1996) sugiere que allí donde el poder do-

⁴¹ Entrevistas realizadas en abril 2002.

minante es el ejecutivo es más probable que la reforma se dirija hacia la mejora de la gestión, en cambio si el dominante es el legislativo la reforma se encaminará a mejorar la información elaborada al exterior, accountability. Sin embargo, situaciones de no-competencia pueden facilitar la implantación de reformas. Allí donde el poder central tiene más fuerza hay más facilidad para impulsar reformas en todos los niveles del país. Por ejemplo, en Estados Unidos los estados no están coordinados, y por ello las reformas no son homogéneas. En Nueva Zelanda, al no ser un país federal, el gobierno no tiene el problema de obtener acuerdos entre las distintas regiones, como puede ocurrir en el caso de las Comunidades Autónomas en España. Igualmente una estructura unicameral facilita la velocidad de aprobación de la legislación⁴² y con ello de las reformas.

- Poder de los ciudadanos. Allí donde existe una cultura política participativa, abierta a los ciudadanos existirá una demanda de más y mejor información. Por ejemplo en algunos estados de Estados Unidos y en los cantones suizos pueden incluso convocar referéndums.

VARIABLES INSTITUCIONALES

Aquí incluiríamos las llamadas variables estructurales administrativas del modelo de contingencias, las cuales junto al comportamiento de los políticos y los estímulos afectan al comportamiento de los actores administrativos. Muchas de ellas facilitarán y serán condicionantes de la implantación de las reformas, y también pueden ser importantes barreras a ellas.

- Cultura administrativa. Si la cultura predominante es la cultura del NPM, y si ésta es aceptada e implantada, el enfoque de recursos en la contabilidad se verá como necesario y no tendrá problemas de aceptación.
- Formación del personal. En muchos países la formación del personal y los directivos se centra en el derecho más que en conocimientos contables y empresariales. Si se tiene formación contable es más fácil adoptar las reformas, y que éstas surjan desde dentro de la propia administración. En este sentido, es importante la formación que puedan recibir sobre el sector público en la universidad, y no aprenderlo todo una vez hayan entrado a formar parte del personal público.
- Organismos normalizadores. No sólo pueden actuar como entidades impulsoras de las reformas, sino que su función, prioridades, organización y número tiene también su influencia. En general, los países desarrollados comparten, a nivel general, las

⁴² Sir Geoffrey Palmer anterior primer ministro de Nueva Zelanda y experto en derecho constitucional, describía el proceso legislativo de Nueva Zelanda (no sin reproches) como “el más rápido hacedor de leyes del mundo occidental” (Palmer, 1987, citado en Pallot 1996).

mismas necesidades de información. Sin embargo, la interpretación y el orden de prioridad de los objetivos en que éstas se traducen varían, concretándose en objetivos específicos diferentes, que a su vez actuarán como factores causantes de la diversidad contable. La reforma se puede enfocar más hacia la mejora de los instrumentos de gestión o a la mejora de la rendición de la información financiera, aunque en la mayoría de casos se da en las dos direcciones. Igualmente es importante destacar que la existencia de varios organismos normalizadores dificulta el establecimiento de normas comunes.

- Características de la organización. La forma en que se estructura el sector público también ha sido un factor que ha influido en el sistema contable público. Así, la mayor o menor presencia del sector público en la actividad económica del país, los diferentes niveles de administración pública existentes y la importancia concedida a los mismos, así como el proceso de descentralización en la gestión de los servicios públicos o incluso la privatización de los mismos, pueden hacer que cada país oriente su sistema contable en un sentido concreto. Por ejemplo, si existe un proceso de descentralización de los servicios públicos hacia el sector de las administraciones locales, como es el caso del Reino Unido, Francia e incluso Italia, ello favorece la introducción de reformas contables de forma prioritaria en la administración local sobre el gobierno central. En este sentido donde existe un único órgano central con poder para apoyar las reformas, es más fácil que éstas se apliquen a todos los niveles de gobierno del sector público. Por ejemplo, en España el gobierno central dicta las normas de organización, gestión y contabilidad de todos los gobiernos locales, pero no así de las Comunidades Autónomas. También suele hablarse del tamaño de la jurisdicción. Hay argumentos sobre que cuanto mayor es el gobierno más tendencia se tiene a mejorar la información contable debido a que la población es mayor y está más dispersa, sin embargo, éste no sería el caso, por ejemplo, del gobierno federal de los Estados Unidos, ni de porqué muchos países sólo han realizado reformas a nivel local. Del otro lado se argumenta que si es pequeña y con menos órganos administrativos, como Nueva Zelanda, se facilitan las reformas. Pero ello no es el caso de muchos gobiernos regionales, como las Comunidades Autónomas españolas, debido principalmente a la gran influencia que ejerce el Estado Central. Si el Estado Español no cambia primero su sistema contable y presupuestario, es muy difícil que las Comunidades Autónomas lo hagan por iniciativa propia.

ESTRATEGIA DE IMPLANTACIÓN

Para que la implantación tenga éxito debe estar bien gestionado el proceso de reforma (Pallot, 1996). En este sentido será mejor si participan y se acepta por todos los sectores involucrados, tanto los que recibirán la nueva información, los que la utilizarán, como los que la elaborarán.

Es por esta razón que en el nuevo modelo ampliado de Lüder (2003, Modelo del proceso de reformas de la gestión financiera, FMR, Financial Management Reform Model) se incluye un nuevo factor: la estrategia de implantación, la cual puede poseer, entre otras, las siguientes características:

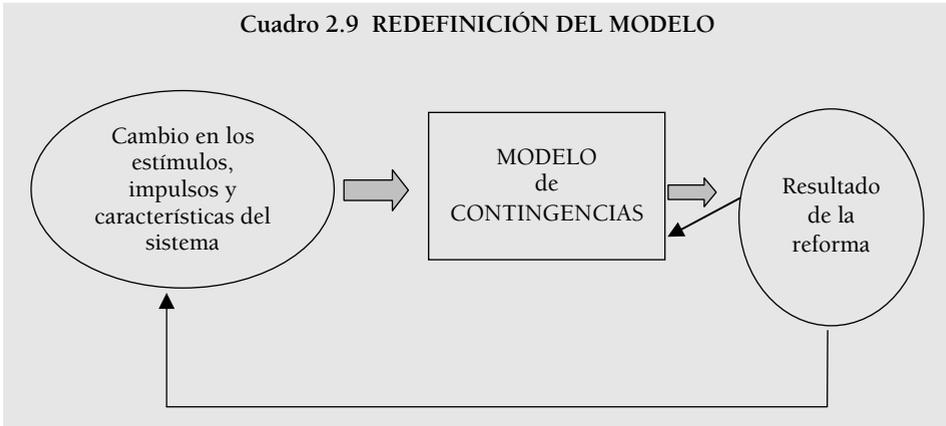
- Autoritaria o participativa.
- Con una guía y supervisión central o no. En este sentido ya indicamos la importancia de crear una agencia a propósito de la reforma.
- Implantación global o en varias fases.
- Con pruebas piloto o no.
- Duración del periodo de implantación.
- Con continua formación del personal.

CONDICIONANTES Y BARRERAS

Los condicionantes del éxito de la reforma y las barreras a su implantación, son básicamente las que ya hemos visto en anteriores apartados. Entre ellas tenemos las siguientes:

- características de la organización y la cultura existente
- existencia de corrupción
- sistema legal
- cualificación del personal contable
- la falta o desmotivación de los actores y variables anteriormente descritas

Hemos de indicar que las variables, estímulos y barreras van cambiando con el tiempo. Se trata precisamente de eso, las necesidades y expectativas de los usuarios cambian, y con ellas la actitud ante el cambio de los políticos. Igualmente, pueden surgir estímulos nuevos, como una próxima entrada en la Unión Europea, o desaparecer los viejos. Lo mismo ocurre con las barreras de implantación. Los impulsores del cambio tratarán que la influencia de las barreras sea la mínima posible o tratarán de eliminarlas. Todo proceso de reforma es un proceso dinámico, donde los resultados de una fase determinan la implantación de la siguiente (Jaruga y Nowak, 1996b; Godfrey et al., 2001). Existe una doble redefinición del modelo, de un lado existe una retroalimentación según los resultados obtenidos, y de otro un posible cambio en las condiciones, pudiendo surgir nuevos estímulos o impulsores (cuadro 2.9). Por ello, los estudios y análisis del modelo de contingencia en cada país deben ser continuos a lo largo del tiempo.

Cuadro 2.9 REDEFINICIÓN DEL MODELO

Así por ejemplo, el cambio ha sido importante en el Reino Unido, donde se acaba de implantar un enfoque de recursos completo tanto en la contabilidad como en el presupuesto público, cuando hace una década la situación se presentaba como desfavorable (Lüder, 1989; Vela y Fuertes, 2000). Igualmente Japón (Yamamoto y Pallot, 2001) se presenta actualmente más favorable que en la década pasada. La mala situación financiera actual del gobierno central, junto a los escándalos políticos que salen a la luz pública, ha hecho que los ciudadanos demanden accountability y transparencia. En este sentido se han tomado medidas para descentralizar la gestión y se elabora un balance de situación.

Tal como indica Ouda (2001), el modelo de contingencia analiza los factores explicativos de las reformas realizadas, pero no cómo realizarlas. El estudio contingente nos muestra dónde estamos, de dónde hemos de partir para realizar las reformas. La diferente posición de partida determina la velocidad y alcance de las diferentes reformas en los diferentes países, y el esfuerzo a realizar para implantarlas. Proceso de implantación que comentaremos en los capítulos 6 y 10.

En la última parte del trabajo, al proponer la adopción de un presupuesto de recursos analizaremos qué condiciones se han dado en los países que lo han adoptado frente a los otros, qué condiciones son necesarias, y los pasos a dar para una implantación exitosa. Veremos que la adopción de un presupuesto de recursos no es equivalente a adoptar dicho enfoque en la contabilidad, y se necesitan circunstancias y condiciones favorables adicionales. Se adopta si se dan las condiciones favorables comentadas, pero esta relación es debido a que la existencia de una contabilidad de recursos es imprescindible para su implantación en el presupuesto.

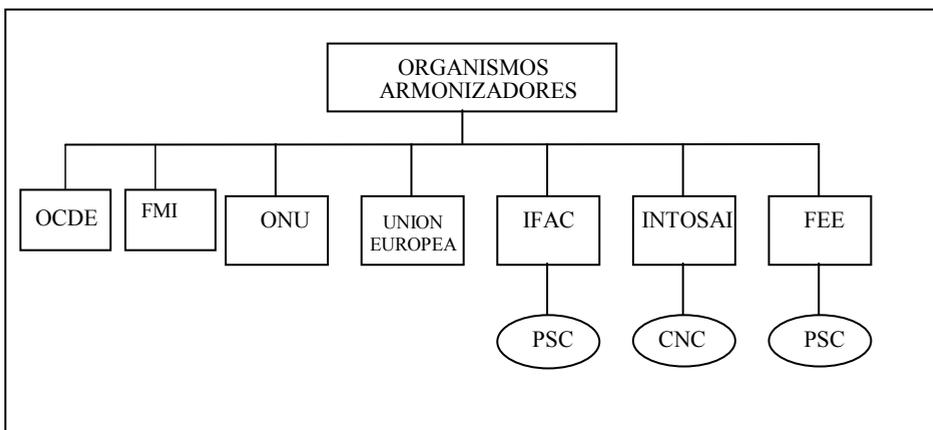
El presupuesto de recursos suele darse (Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda) allí donde el gobierno tiene claro que es necesario adoptar el mismo criterio en la contabilidad y el presupuesto. Si éste no es el caso se tienen que dar variables contingentes favorables adicionales o reforzar las existentes.

2.7. ORGANIZACIONES IMPULSORAS DE MEJORAS EN LA GESTIÓN PÚBLICA

En el ámbito del sector público no existen tantos grupos interesados en una homogeneización de la información ni con la misma presión que en el sector privado (inversores internacionales, bolsas internacionales o las empresas multinacionales de contabilidad y auditoría). Sin embargo, queremos destacar el importante papel que están ejerciendo algunos organismos como impulsores de reformas en los sistemas de gestión, contables y presupuestarios, en el ámbito internacional.

Tal como indican Brusca y Benito (2002), la armonización contable pública está iniciando sus andaduras en el ámbito internacional. En síntesis, los organismos a los que podríamos referirnos en el sector público son los del cuadro 2.10.

CUADRO 2.10 ORGANISMOS INTERNACIONALES DE ARMONIZACIÓN PARA EL SECTOR PÚBLICO



Adaptado de Brusca y Benito (2002)

Sobre la ONU, hay que decir que no se ha llevado a cabo ningún intento de normalización, aunque sí se ha llevado a cabo dicha labor en cuanto a la Contabilidad Nacional (System of National Accounts, SNA). Criterios a los que se han adaptado las diferentes normativas sobre cuentas nacionales.

En cuanto a la contabilidad de las Administraciones Públicas, la ONU ha contribuido al fomento e impulso de reformas a través de diferentes workshoops y estudios, como podría ser el estudio sobre la adopción de un enfoque de recursos en la contabilidad (Accrual Accounting in Developing Countries) de 1984, cuando aún ningún país lo había adoptado para la totalidad del gobierno.

En cuanto a la Unión Europea, ha realizado una importante labor de armonización entre los distintos países miembros en cuanto a lo que se refiere a la contabilidad empresarial, pero no se ha preocupado nada de las administraciones públicas. Sin embargo, hay que destacar que se ha dado un gran paso en la Contabilidad Nacional, habiendo publicado un nuevo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales (SEC), cuya principal novedad es que introduce el enfoque de recursos en la Contabilidad Nacional.

Dos organizaciones internacionales que merece la pena destacar son el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial, especialmente el primero. Su labor la podemos diferenciar en el fomento de la mejora de las técnicas de gestión financiera, de la transparencia y la accountability del sector público por un lado, y la elaboración de información financiera agregada de los gobiernos dentro de la información de contabilidad nacional (Government Finance Statistics, GFS).

El FMI fue creado en julio de 1944, y sus fines incluyen el fomento de la expansión y el crecimiento del comercio mundial, la estabilidad de los tipos de cambio, evitar devaluaciones cambiarias competitivas y la corrección ordenada de los problemas de balanza de pagos de un país. Con estos fines el FMI efectúa el seguimiento de la evolución y las medidas de política económica y financiera, en los países miembros y en el mundo, y ofrece asesoramiento y ayuda financiera. Así concede préstamos a los países miembros con problemas de balanza de pagos, no sólo con fines de financiamiento temporal sino también en respaldo de las medidas de ajuste y de reforma que contribuyan a corregir los problemas fundamentales. Junto con el FMI se estableció el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, más conocido por el nombre de Banco Mundial, con el fin de fomentar el desarrollo económico a largo plazo, y cuyas actividades se complementan con las del FMI.

El FMI considera un requisito indispensable para el buen desarrollo económico de un país la confianza que pueda dar a la comunidad internacional. Para ello las políticas y

prácticas adoptadas deben ajustarse a los códigos y normas de buenas prácticas internacionalmente aceptados. Para los países que no las han adoptado, los códigos y normas internacionales sirven de orientación para poder reforzar sus sistemas. En este sentido el FMI ha elaborado normas de carácter voluntario, que incluyen, además de las prácticas estadísticas del GFS, códigos de buenas prácticas en las políticas fiscal, monetaria y financiera (FMI, 1998, 1999) y directrices para el refuerzo del sector financiero, como supervisión del sistema bancario y normas reguladoras. Así mismo fomenta y edita publicaciones y documentos de trabajo en ese sentido (por ejemplo Premchand, 1995; Blejer y Cheasty, 1993a; Tanzi, 2000). Como complemento de la labor del FMI, el Banco de Pagos Internacional, el Banco Mundial y otras entidades han estado elaborando normas internacionales en campos como contabilidad y auditoría, quiebras, gestión empresarial, reglamentación del mercado de valores y sistemas de pagos y liquidación.

Todos estos códigos y recomendaciones que establece el FMI en principio son conductas y normativa voluntaria. Ahora bien al ser el FMI y el Banco Mundial importantes financiadores de reformas y prestamistas de los países en vías de desarrollo, ejercen una importante presión para que dichos países modernicen su administración pública y adopten, por ejemplo, un enfoque de recursos en sus sistemas de información.

En cuanto a la información de Contabilidad Nacional, el FMI establece las normas para elaborar la información estadística de las finanzas del sector público (GFS). Hemos de destacar que en su última reforma (2001) se adapta al enfoque de recursos ya adoptado por el sistema de Contabilidad Nacional de las Naciones Unidas (SNA).

En cuanto a organismos de carácter profesional se están poniendo en marcha numerosas iniciativas que abarcan al sector de las administraciones públicas. Concretamente a nivel mundial destaca la tarea de armonización desarrollada por la IFAC, a través de su comité del sector público, así como de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI). A nivel europeo, este tipo de actividades se desarrollan por la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), a través de su comité del sector público.

Respecto a la INTOSAI, su intento de armonización ha traspasado lo que es meramente la auditoría, abarcando también el área de la información contable. Hay que destacar la elaboración de unas Normas de Fiscalización y Auditoría. Entre los diversos grupos de trabajo existentes se encuentra un Comité de Normas de Contabilidad, (CNC). Las normas elaboradas por la CNC se plasman en Declaraciones que tienen un carácter general y orientativo para que los miembros de la organización puedan desarrollar normas más específicas. Dichas declaraciones se centran principalmente en

temas como los usuarios, objetivos y características cualitativas de la información, y en ellas se recomienda la adopción del criterio de devengo completo para la elaboración de la información, y si éste no fuera posible al menos el devengo modificado.

La Federación de Expertos Contables Europeos (Fédération des Experts Comptables Européens, FEE) fue creada en 1986 con el objetivo de velar por el perfeccionamiento y la armonización de la práctica de la profesión de experto contable en Europa, tanto en el sector público como en el privado. Entre los diversos comités y grupos de trabajo creados en el seno de la FEE destaca el Comité del Sector Público. Así, a nivel Europeo, el Comité del Sector Público de la FEE vela por la armonización de las prácticas contables del sector público, representando a la profesión contable europea a nivel internacional, por lo que participa en el comité de la IFAC. Además, organiza diversas reuniones y foros sobre contabilidad pública con objeto de poner en común las prácticas contables de los distintos países. Hay que decir sin embargo, que el Comité de la FEE no realiza una labor activa en la emisión de normas contables para el sector público, limitándose sólo a formar parte activa en las normas emitidas por la IFAC.

Existen otras organizaciones como el International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM), que a través de sus fóruns, asesoramiento, publicaciones, y congresos están contribuyendo también de manera muy importante al fomento y mejora de las técnicas de gestión de las Administraciones Públicas.

El ICGFM es un grupo internacional formado por organizaciones e individuos involucrados en la gestión del sector público. El Consorcio representa a unos 250.000 gestores financieros públicos, contables, auditores, y personas interesadas, de todas las partes del mundo, e incentiva a sus miembros a trabajar conjuntamente para promover una mejor comprensión de la gestión financiera profesional entre los directivos gubernamentales. Dicha labor se realiza a través del intercambio de información e ideas, la investigación, formación y publicación de resultados, el desarrollo de guías y normativa, el mantenimiento de altos estándares profesionales entre los gestores financieros públicos, la estimulación a los gobiernos para reconocer la importancia crítica de mejorar la gestión profesional de los recursos públicos, y la colaboración en el desarrollo de programas a través de asistencia técnica a los países en vías de desarrollo. Los programas se centran en proveer actividades y productos para avanzar en los principios y normas de gestión financiera y promover su implantación y aplicación.

También es importante destacar el papel importante en la promoción de la lucha y prácticas anticorrupción, que realiza dicha organización, así como, por ejemplo, el Proyecto Regional Responsabilidad/Anticorrupción en las Américas (America's

Accountability/Anti-Corruption Project, AAA) administrado por Casals and Associates, Inc⁴³.

2.7.1. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

La OCDE, organización intergubernamental de 29 países democráticos con economías de mercado avanzadas, está desempeñando durante los últimos años un papel destacado en el fomento de la modernización de las estructuras de gestión de las administraciones públicas, así como de la difusión de las prácticas adoptadas internacionalmente.

Junto con los estudios, simposiums y publicaciones referentes a las reformas en la gestión pública y el NPM, desde el año 2000 se están llevando a cabo simposiums específicos sobre los presupuestos públicos, y la adopción de unos presupuestos de resultados bajo un enfoque de recursos. Estos trabajos y simposiums sobre presupuestos públicos se han visto reforzados con la reciente publicación del “Journal on Budgeting”, que recoge algunos de dichos trabajos.

La OCDE dentro de sus funciones asiste a los diferentes países en la construcción y refuerzo de unas estructuras gubernamentales eficientes, eficaces y transparentes a través del programa llamado PUMA (Public Management Administration). Uno de sus objetivos principales es crear un forum para el intercambio de ideas sobre cómo adaptar el gobierno y la gestión del sector público a los cambios que se están produciendo. Para ello se realizan regularmente encuentros, simposiums, y publicaciones de estudios sobre la organización, gestión, contabilidad y presupuestos de los gobiernos y las reformas que están llevando a cabo. Se identifican objetivos y proporcionan las adaptaciones oportunas, entre ellas el adoptar unos presupuestos centrados en los outcomes y la adopción del enfoque de recursos en la contabilidad y el presupuesto.

Además se tratan temas como la ética en el gobierno y su gestión, medidas contra la corrupción, la mejora en la eficiencia en el reparto de recursos, asesoramiento en reformar la legislación, la participación y papel de los ciudadanos, o la gestión de los recursos humanos.

⁴³ En este sentido puede verse la XV conferencia anual de gestión financiera de la ICFGM (2001) y la dirección de Internet <http://www.respondanet.com>

Dentro de esta importante labor de la OCDE en la reforma de la gestión y administraciones públicas hay que destacar el proyecto SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries) en colaboración con la Unión Europea, como ayuda para mejorar el gobierno central de los países del centro y este de Europa que quieren formar parte de la Unión Europea. Dicho proyecto se creó en 1992 y está financiado principalmente por el Programa PHARE de la Unión Europea.

A través del SIGMA se asesora a los países en la mejora de sus sistemas administrativos y de gestión, la adopción de valores democráticos y éticos en todo el personal que forma el sector público, y el cumplimiento de los planes y requisitos de integración de la Unión Europea. El SIGMA trabaja en cinco áreas técnicas:

- Estrategias de desarrollo de la Administración Pública
- Elaboración de Políticas
- Coordinación y Regulación
- Presupuesto y Distribución de Recursos
- Gestión de Personal
- Auditoría y Control Financiero

En ellas se incide en la adopción de un correcto marco legal administrativo, la separación entre políticos y administración sin pérdida de accountability, métodos para mejorar la calidad y performance de los servicios públicos, gestión y condiciones del personal funcionario, gestión del gasto público, la adopción de las buenas prácticas internacionales, o el desarrollo de una auditoría externa del sector público. Todo ello siempre comparando las prácticas que se adoptan en los países miembros de la Unión Europea, siendo sus trabajos, estudios y prácticas recomendadas publicados por la OCDE.

2.7.2. LA LABOR DE LA INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

La Federación Internacional de Contables (IFAC) está llevando a cabo una importante función normalizadora y armonizadora dentro de la Contabilidad del Sector Público. La IFAC se creó en 1977 junto al IASC (International Accounting Standards Committee), con el propósito fundamental de ocuparse de la normalización de la auditoría, en tanto que de la armonización de la información contable se encargaría el IASC, debiendo desarrollarse un proceso de coordinación importante entre ambas organizaciones. Sin embargo, la IFAC no ha realizado su labor sólo en el campo de la auditoría, sino que en relación al sector público, se ha ocupado tanto en lo que se refiere a la au-

ditoría como a la información contable. Así en 1986 se creó un Comité para el Sector Público (Public Sector Committee, PSC), supliéndose de este modo la laguna dejada por el IASC respecto a la información contable de las administraciones públicas.

En la actualidad el PSC ha emitido 14 estudios, 20 normas (International Public Sector Accounting Standards, IPSASs) y dos guías.

Dichas normas son, en la mayoría de casos, adaptaciones de las normas de la IASC al sector público. Es por ello que la parte final de su redacción presenta una comparación con las normas contables internacionales (IASs) correspondientes. El motivo de ello es la creencia en la necesidad de una convergencia entre las normas del sector público y el privado. Especialmente países como Australia y Nueva Zelanda consideran que en un futuro debería haber un solo conjunto de normas internacionales de contabilidad.

Aunque hasta ahora no ha tratado problemática específica del sector público, entre los futuros trabajos (Points, 2001) se encuentra la elaboración de normas referentes al tratamiento de los ingresos no recíprocos, obligaciones debido a las políticas sociales, la elaboración de indicadores de performance no financieros, normas sobre la agricultura, y el tratamiento de activos intangibles.

En los borradores iniciales de las 8 primeras IPSASs se proponían normas tanto para la base del devengo y la de caja y las que se encontrarían entre estos dos extremos. Sin embargo, muchas respuestas a los borradores incidieron en que las normas contables sólo deben ser desarrolladas para las bases de caja y devengo completo. Se considera que si se regulan bases intermedias, los gobiernos pueden verse desalentados en realizar una transición directa al devengo completo. Muchos países en vías de desarrollo han mostrado su interés en un rápido progreso hacia el devengo completo.

Fruto de estas respuestas el PSC emitió en 1999 una invitación de comentarios sobre las bases que deben considerarse en la elaboración de normas contables para el Sector Público. Se tomó la decisión de que las normas serían sobre devengo y se emitirían especiales de tesorería, con posibles normas transitorias para facilitar su implantación.

Las normas de la IFAC suelen utilizarse más como una recomendación y guías para la elaboración de normas nacionales, no siendo hasta el momento de seguimiento generalizado. Entre las dificultades para su adopción se encuentran las siguientes:

- Al basarse en el modelo anglosajón, supone un cambio importante de enfoque de la contabilidad pública, especialmente en los países de la Europa continental.
- Las administraciones públicas no se ven beneficiarias directas del aumento de la comparabilidad internacional, por lo que no tienen suficientes incentivos.

- La regulación de la administración pública siempre se ha visto como un asunto interno de cada país.
- Existen distintas prioridades más importantes antes de enfocar un proceso de armonización internacional contable.

Existen críticas a la IFAC por centrar sus estudios y normas demasiado en la parte contable y la presentación de los estados financieros, dejando de lado todo lo relacionado con el presupuesto y la información tradicional de las administraciones públicas. El enfoque que ha adoptado la IFAC es criticado por autores como Rowan Jones (2000a) y Chan (2001a), y algunos gobiernos, como por ejemplo el de Suecia (ESV, 2001, p. 28). En este sentido destacar la influencia de Australia y Nueva Zelanda, frente a países con tradicional influencia en los organismos normalizadores internacionales, sobre todo el IASC, como los Estados Unidos. La poca influencia de los Estados Unidos se debe en parte, a la adopción como base de la normativa del IASC, normativa del sector privado, la cual sólo es acorde en el sector público en un número reducido de países como Nueva Zelanda y Australia. En Estados Unidos, por ejemplo la adopción de un enfoque de recursos por la normativa del GASB y el FASAB es relativamente reciente (1999 y 1993 respectivamente).

La apuesta tan clara por el modelo elegido se debe a que la IFAC representa a la profesión contable y auditora, la mayoría de ellos pertenecientes al sector privado, y si están involucrados en el sector público es sobre todo en los países anglosajones. Además mientras en Europa existen varios idiomas, el inglés es el lenguaje empleado entre los profesionales de la economía y finanzas en todo el mundo, lo que facilita la difusión de las prácticas, modelos e ideas de esos países.

Otra importante crítica es que la IFAC no se ha centrado en los problemas particulares del sector público. Hasta ahora las IPSASs se han limitado a imitar la normativa del sector privado, cuando el sector público realiza operaciones y posee muchos activos que no se pueden asimilar en el sector privado. Debería centrarse en las operaciones y problemas específicos del sector público, realizando un análisis más profundo, antes de considerar su adaptación generalizado en todo el Mundo. Para ello debe trabajar más con los organismos emisores de normas públicas y no tanto con organismos y auditores del sector privado, los cuales no siempre son los encargados de auditar a los gobiernos.

2.8. PAPEL DEL PRESUPUESTO DENTRO DEL NPM

Para finalizar este capítulo comentaremos cómo afectan todos estos cambios al papel del presupuesto, instrumento imprescindible para la gestión de las administraciones públicas. Instrumento que analizaremos a lo largo de todo este trabajo.

En contraste con reformas pasadas, en las cuales no tenía porqué existir una reforma de la Administración como trasfondo, las recientes reformas presupuestarias se enmarcan dentro de una amplia reforma en la gestión pública (el NPM). No puede reformarse el presupuesto sin tener en cuenta el resto de procesos y sistemas con los que está relacionado. Si se reforma la gestión pública adaptándola a los objetivos del NPM, el presupuesto debe cumplir también dichos objetivos. Por otro lado, si no se reforma el presupuesto (sólo un número reducido de países la ha llevado a cabo) no se consiguen todos los beneficios del cambio de sistema contable y por ende del cambio de gestión pública.

Zapico-Goñi (1999) señala como una de las razones para que el impacto de las reformas no haya sido todo el esperado, la débil conexión ente el seguimiento de resultados y/o la evaluación con el presupuesto. Si no se utiliza la evaluación para elaborar los presupuestos, ésta pierde bastante su utilidad.

El presupuesto, además de los fines tradicionales como la planificación de la economía o el control sobre los agregados macroeconómicos, debe permitir y formar parte de las reformas que se quieren llevar a cabo.

En este sentido y en relación con las características del NPM, éstas deben afectar igualmente al presupuesto:

1. Desregulación.

La desregulación y aumento de la flexibilidad debe llegar también al sistema presupuestario. Debe pasarse de un presupuesto de cumplimiento de la legislación a un presupuesto de performance o resultados, dando a los gestores libertad para organizar y dirigir sus actividades.

2. Descentralización.

Los presupuestos y su gestión deben descentralizarse junto a la descentralización de la organización. Ello aumentará la flexibilidad. En este sentido, países como Canadá o Francia han disminuido el número de líneas presupuestarias para así aumentar la autonomía de sus departamentos.

Tal como indica Schick (2001b), en aquellos países donde una cultura de reforma ha arraigado, existe un consenso de que aplicar medidas a medias no es suficiente, los gestores o tienen libertad de actuación o no tienen. Por ello creemos que aplicar el NPM sin modificar el presupuesto público es del todo insuficiente.

3. Orientación de mercado.

La aplicación de técnicas de gestión empresariales y la introducción de mecanismos de competencia, hacen del todo aconsejable un cambio en los criterios presupuestarios. El presupuesto tradicional de movimientos de caja ha quedado obsoleto y debería adoptarse un presupuesto de recursos, que permita calcular el coste de los servicios prestados y adecuadas medidas de eficacia y eficiencia.

4. Resultados-Performance.

Si existe un enfoque de resultados en la gestión, el mismo enfoque deben tener los presupuestos, que son la guía para la gestión. Por ello el presupuesto debe basarse en outputs y outcomes, y no en los inputs como viene siendo tradicional.

Sin un presupuesto que prevea los objetivos y los resultados a conseguir no es posible un posterior análisis de desviaciones y performance.

Igualmente, si se incentiva la eficiencia de los gestores sobre la base de sus resultados, éstos no estarán preocupados en gastar todos los créditos presupuestarios antes de la finalización del ejercicio.

5. Capacidad estratégica.

Es importante que las consecuencias a largo plazo de los compromisos y decisiones que se puedan adoptar se conozcan. Ello se conseguiría en parte si los presupuestos dejaran de basarse en criterios de caja y se reconocieran las obligaciones futuras.

6. Responsabilidades.

El presupuesto debe permitir una adecuada accountability. Accountability a cualquier nivel, interna y externa. Accountability que implica una responsabilidad por los servicios prestados y los recursos gestionados (activos y pasivos). Por ello el presupuesto debe permitir el reconocimiento de las variaciones de activos y obligaciones de la entidad, cosa que no se consigue con el modelo tradicional.

Accountability también de cara a los ciudadanos. Debe elaborarse un presupuesto entendible por la mayoría de usuarios y presentarse de forma clara y simple al Parlamento y los ciudadanos.

Igualmente el presupuesto debe ser flexible y descentralizado. Si un departamento está muy atado a un presupuesto, es decir no tiene margen de maniobra, entonces no se le pueden exigir responsabilidades por su gestión. En este sentido existe en algunos países (Estados Unidos, Reino Unido o Suecia) la opinión de que las agencias y/o depar-

tamentos deben tener presupuestos a más de un año, con la finalidad de poder gestionar los posibles excedentes o créditos no utilizados. El informe que impulsó las reformas en Estados Unidos (Gore, 1993) recomienda que las agencias puedan trasladar al ejercicio siguiente el 50 por ciento de los saldos no comprometidos. De esta manera se evita un gasto innecesario y se aumenta la flexibilidad, ya que no se “obliga” a su realización apresurada ante la pérdida de los fondos por la terminación del ejercicio presupuestario.

7. Objetivos.

Deben adoptarse presupuestos por objetivos, orientados a los resultados, abandonando los tradicionales presupuestos elaborados de forma incrementalista y basados en el consumo de inputs.

El presupuesto debe permitir aplicar un sistema de incentivos basado en la relación entre los recursos consumidos y los servicios prestados. Debe concienciarse al gestor sobre el valor de alcanzar unos resultados y el modo en que se le exigen responsabilidades.

8. Orientación hacia el Ciudadano.

Los usuarios, y los ciudadanos en general, tienen que conocer en qué se gasta la Administración su dinero y qué servicios, y sus costes, van a recibir por ello. Por ello un enfoque basado en los outputs que se van a producir y los outcomes que se pretende conseguir es del todo necesario.

La publicación de los presupuestos, al menos de forma resumida, para que estén al alcance de cualquier ciudadano, es necesaria. La Administración está obligada a hacer más interesante y atractivo el presupuesto a los ciudadanos. En este sentido, hay países en que el acceso al presupuesto por parte de los ciudadanos es sencillo, se publican resúmenes en Internet, en las bibliotecas o se envían por correo a aquellas personas o entidades que lo soliciten. Un estudio de la OCDE (2001d) entre sus miembros reflejaba respecto al año 2000 que el 57% publicaba el presupuesto en Internet, aunque el 32% sólo las grandes cifras. Un estudio similar realizado a principios de 2003 (OCDE y Banco Mundial, 2003) muestra como este porcentaje ha aumentado al 96% y sólo el 24% presenta únicamente las grandes cifras. También en este sentido, es práctica común en algunos ayuntamientos realizar sesiones públicas de presentación de los presupuestos municipales. Sin embargo, la práctica tradicional, que aún persiste en muchos países, es la publicación de los presupuestos sólo en los boletines oficiales.

De todas formas, aunque se publiquen y el acceso sea adecuado, con las modificaciones presupuestarias (que suelen ser bastante frecuentes) no suele pasar lo mismo. Con ello existe el peligro de dar una imagen inicial a los ciudadanos diferente a la que al final tiene lugar, con lo que se crea desconfianza en el gobierno.

La elaboración y presentación de información e indicadores de performance, aumentan el atractivo del presupuesto hacia los ciudadanos. Éstos ya no ven el presupuesto sólo como un conjunto de números aburridos, al tener conocimiento de las actuaciones que realiza el gobierno en políticas concretas.

9. Transparencia.

La información presupuestaria ha de ser entendible y adecuada. El presupuesto y sus liquidaciones no deben de ser informes casi imposibles de entender, tanto por parte de los que los han de aplicar, como por los parlamentarios que los han de aprobar y seguir su ejecución. La adopción de criterios de imputación parecidos a los empresariales facilita la comprensión de las operaciones y evitan malas e incorrectas interpretaciones o posibles manipulaciones. En este sentido también es aconsejable la presentación y explicación del presupuesto a los ciudadanos. Haciendo el presupuesto más atractivo a los ciudadanos se facilita la accountability.

Igualmente es necesario que los presupuestos incluyan todas las entidades bajo el control de la Administración Pública. Si existen entidades fuera del presupuesto, pueden ser una vía de ocultación de créditos y deuda, con lo que el presupuesto no reflejaría la verdadera actuación de la Administración.

Al finalizar el ejercicio los resultados deben compararse con las previsiones y mandatos del presupuesto. Para ello sería muy conveniente que el presupuesto se complementara con el sistema contable. El sistema contable nos da la información actual financiera y de performance que deberemos comparar con el presupuesto. Si los criterios y presentación son diferentes, la comparación de los resultados con las previsiones es casi imposible. Si no se complementan los sistemas presupuestario y contable, los dos pierden mucho potencial.

Dentro de la gestión pública el presupuesto quizás sea lo que menos ha cambiado con el cambio de cultura organizativa. Si siempre hay reticencias, unas barreras, a la implantación de cualquier cambio, esto se acentúa más en el caso del presupuesto. No hay nada más tradicional que el sistema de elaboración y gestión del presupuesto público, por ello es donde se encuentran las mayores dificultades de cambio.

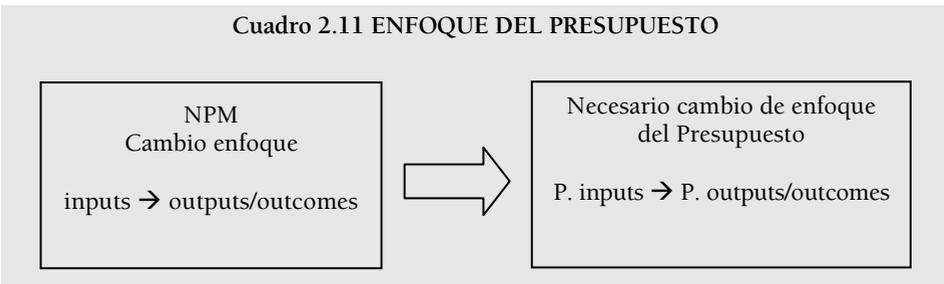
Algunos países han adoptado presupuestos por objetivos, pero no mucho más, y no con mucho éxito. Sólo Australia y Nueva Zelanda, recientemente el Reino Unido, y en cierta medida Canadá y Holanda, han adaptado, o mejor dicho reformado, sus presupuestos ante las modernas necesidades de gestión.

Diferentes tipos de presupuesto fomentan (o desaniman) diferentes tipos de comportamiento. La adopción de un presupuesto de recursos enfocado a los outcomes (o al menos a los outputs) es un impulso, a veces del todo necesario, para que se apliquen y

adopten el resto de reformas del NPM. Así, en países como Nueva Zelanda y algunos estados de Australia, las medidas de performance han evolucionado y se han implantado después o junto a la adopción de un enfoque de recursos en sus presupuestos y estados financieros. En estos países la modificación del presupuesto ha facilitado la incorporación de medidas de performance y técnicas de gestión modernas.

Como veremos en los próximos capítulos el presupuesto público está, en la mayoría de países, aún muy lejos de cumplir los objetivos necesarios del NPM y necesita un verdadero impulso de reforma para no quedarse anclado en fórmulas basadas en contextos propios del pasado.

Cuadro 2.11 ENFOQUE DEL PRESUPUESTO



PARTE II:
EL PRESUPUESTO PÚBLICO

3. OBJETIVOS Y FINES TRADICIONALES DEL PRESUPUESTO

... tiende a producirse una gestión jurídicamente perfecta con unos resultados prácticos mediocres. Lo accesorio ha pasado a ser lo principal, y de lo verdaderamente principal nadie parece ocuparse con demasiado interés.
Beltrán, M. (1965, p. 30)

Podemos decir que actualmente el presupuesto es el más significativo de todos los informes financieros que elabora un gobierno. Referente continuo tanto para los gestores, los representantes populares y los propios ciudadanos.

En términos generales un presupuesto es la plasmación documental y cualificada en términos monetarios de la actuación económico-financiera de una entidad. Suele referirse a un concreto, y normalmente corto, espacio de tiempo, y recoge los gastos que es preciso realizar para llevar a cabo la actividad propia de la entidad, junto con las fuentes de financiación de dichos gastos.

Sin embargo, en el sector público además de un instrumento planificador es un instrumento disciplinario. La economía pública es una economía de no mercado, y su actividad queda al margen de su control. Por ello ha permanecido invariable (Barea, 1995) el pensamiento de la necesidad de disciplinar la actividad pública a través del presupuesto. Se encuentra aquí la razón de ser de que el presupuesto no sea un mero acto de previsión, sino que se trata de una previsión normativa, que obliga tanto jurídica como políticamente. Cualquier actuación financiera que implique usar y comprometer recursos financieros debe someterse a la normativa, restricciones y formali-

dades recogidas en el presupuesto. Ningún otro documento condiciona tanto la vida económica de las entidades públicas como el presupuesto inicial, sus modificaciones, ejecución y liquidación.

Según Irving (1995), el presupuesto puede verse como:

“El proceso por el que nosotros como nación, resolvemos el largo número de objetivos conflictivos, que los ciudadanos esperan lograr a través de la acción del gobierno. El presupuesto determina la política fiscal del gobierno, la relación entre gastos e ingresos, y es a través del proceso presupuestario que el Congreso y el Presidente acuerdan las áreas en que el gobierno se involucrará y de que manera”.

La elaboración de un presupuesto gubernamental es inherente a la existencia de cualquier gobierno, el cual, como cualquier entidad, plasma en un documento los ingresos y gastos que prevé realizar. Sin embargo, no es hasta el siglo XVIII cuando puede decirse que los presupuestos recogen esta idea. Hasta entonces recogían básicamente los tributos que se exigirían⁴⁴, y en algunos casos estimaciones de los gastos, pero sin que supusieran ninguna obligación para el gobernante.

Los presupuestos públicos como los conocemos hoy en día, aparecen junto a los sistemas parlamentarios (siglo XVII en Inglaterra, XVIII en Francia o XIX en España) en los cuales el poder legislativo se impone al ejecutivo, representado normalmente en la monarquía. Sistemas democráticos que no se generalizan hasta el siglo XIX. Aparecen como un instrumento de control del gasto gestionado por el poder ejecutivo, y su importancia y atención fue creciendo a medida que fue aumentando la importancia y papel del sector público en la economía.

Actualmente, el presupuesto es un instrumento imprescindible para desarrollar la política económica del gobierno. Engloba las decisiones del gobierno sobre el tamaño del sector público y las áreas que deja en manos del sector privado. Engloba las políticas de redistribución de la riqueza, provisión de servicios sociales, la gestión macroeconómica de la economía y cuestiones intergeneracionales. Igualmente es un documento planificador para la distribución de recursos entre los distintos departamentos y programas. Finalmente es un documento financiero que muestra cómo el gobierno planifica obtener los recursos necesarios para financiar la provisión de bienes y servicios, y cómo prevé financiar el déficit o utilizar el superávit generado.

⁴⁴ A modo de ejemplo, destacar que el artículo 12 de la Carta Magna de Inglaterra de 1215 indicaba que “... ninguna recaudación o ingreso será impuesto en el Reino, salvo por el Consejo Común del Reino”.

A modo de ejemplo mostramos la definición de los Presupuestos Generales del Estado recogido en la legislación española (LGP, art. 48).

1. *Los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión conjunta, cifrada y sistemática de:*
 - a) *Las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer el Estado y sus organismos autónomos y los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio.*
 - b) *La totalidad de las obligaciones que haya de atender la Seguridad Social, tanto en su régimen general como en sus regímenes especiales y los recursos previstos para el ejercicio correspondiente.*
 - c) *Las estimaciones de gastos e ingresos a realizar por las sociedades estatales.*
 - d) *La totalidad de gastos e ingresos del resto de entes del sector público estatal a que se refiere el artículo 6, número 5 de la presente Ley.*

3.1. FUNCIONES DEL PRESUPUESTO

3.1.1. INSTRUMENTO DE PROGRAMACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL

El presupuesto es el plan anual que asigna los recursos financieros requeridos para ejecutar las políticas y actuaciones a realizar. Cumple las funciones públicas de asignación de recursos, al reflejar las preferencias de la comunidad en el reparto de recursos escasos; de reasignación y distribución de la renta, a través de la imposición y gastos sociales; y de estabilidad o desarrollo, al influir en el marco económico general.

A través del presupuesto, el gobierno define el nivel y composición de la producción e inversión pública, la demanda de recursos reales que requiere la economía, las formas y magnitudes del financiamiento de sus actividades y los efectos que el binomio ingreso-gasto pretende alcanzar en las variables del sistema económico.

El presupuesto se encuadra en un marco de perspectiva económica plurianual, donde se integran los objetivos a medio plazo del gobierno, las variables macroeconómicas y las variables presupuestarias. Existiendo una clara interacción entre el ciclo económico y el presupuesto. La situación de la economía en cada momento condiciona la orientación de la política económica y viceversa, la política económica persigue determinados objetivos que afectarán al desarrollo económico. Cualquier decisión sobre ingresos y gastos públicos va a tener una incidencia relevante sobre el conjunto de la economía. Igualmente, la situación económica y los objetivos definidos para la política económica también van a afectar a la recaudación y a la evolución de los gastos.

En este sentido el presupuesto ejerce una función de control y estabilidad de los agregados macroeconómicos, intentando reducir las perturbaciones cíclicas de la economía y conseguir una senda de crecimiento equilibrado; compatibilidad entre crecimiento económico, estabilidad de precios y creación de empleo.

3.1.2. INSTRUMENTO DE GOBIERNO

Gobernar implica, esencialmente, la adopción de decisiones sobre diversas materias y en relación con los múltiples y diferentes campos de la actividad gubernamental, que ocasionarán efectos permanentes o transitorios en el país, tanto sectorial como globalmente, y fuera del él, cuando se trata de las relaciones con el resto del mundo. Dichas decisiones tienen, indispensablemente, que ser coherentes entre sí, procurando la complementariedad de los fines y la coordinación de los medios.

Considerando que la mayor parte de las decisiones del gobierno conducen a acciones que se manifiestan en el presupuesto, éste se constituye en uno de los instrumentos más importantes y apropiados para cumplir eficientemente la función de gobierno.

3.1.3. INSTRUMENTO DE FINANCIACIÓN

La realización de las actividades y políticas programadas conlleva unos gastos, los cuales deben ser financiados. La financiación de los gastos programados se realiza por la exigencia de tributos a los ciudadanos, por el cobro en la prestación de determinados servicios, y a través del recurso de la deuda (financiación externa).

Tanto la emisión de Deuda Pública, como los ingresos tributarios que se van a exigir suelen regularse y plasmarse en el presupuesto público.

3.1.4. INSTRUMENTO DE ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN

Una vez fijado el programa de gobierno, es imprescindible llevarlo a la práctica, convertirlo en hechos.

Los distintos ministerios, departamentos, agencias, y organismos públicos son los responsables de la ejecución de las políticas públicas, mediante la prestación de bienes y servicios que tienen encomendado. Para llevar a cabo sus actuaciones necesitan de instrumentos de administración y gestión, siendo el presupuesto esencial para tal labor.

El presupuesto señalará los objetivos a cumplir, la cantidad y calidad de recursos con que cuentan, y cuáles son los procedimientos que tienen que emplearse en el proceso para la producción de bienes y servicios.

Sin embargo, debido al modelo aún tradicional de muchas administraciones públicas, y a que el sistema presupuestario es el que encuentra más rigideces para su cambio, el presupuesto sigue siendo principalmente un instrumento administrativo y de control legal, más que de gestión, donde las entidades son responsables principalmente de lo que gastan.

Como hemos comentado en el capítulo 2, las necesidades, métodos, y filosofía de la gestión del sector público han ido cambiando durante las últimas décadas del siglo XX. Con ello ha ido ganando importancia la idea y necesidad del presupuesto como instrumento básico para la gestión, útil para la toma de decisiones. Función del presupuesto sobre la que nos centraremos a lo largo del trabajo.

3.1.5. EL PRESUPUESTO COMO ACTO LEGISLATIVO

En toda democracia el poder reside en los ciudadanos. Poder que se plasma en la elección de unos representantes, los cuales forman las cámaras legislativas y son los encargados de aprobar las leyes y controlar la función ejecutiva del gobierno.

Al ser el presupuesto la plasmación de las políticas que pretende realizar el gobierno, las cuales no sólo afectan al sector público, sino a todos los ciudadanos, debe ser necesariamente aprobado por los parlamentarios. Así, la aprobación del presupuesto, tanto en el nivel municipal⁴⁵, regional y nacional, constituye un acto legislativo indispensable, sancionado mediante la correspondiente disposición legal.

Quizás sea la aprobación del presupuesto la principal función de las cámaras legislativas⁴⁶. Presupuesto, que suele tener unas normas de aprobación especiales frente al resto de leyes, como el plazo de presentación por parte del gobierno, el plazo de aprobación, las enmiendas que pueden incluir los parlamentarios, etc.

⁴⁵ Hemos de tener en cuenta que las entidades locales poseen sus particularidades frente al resto de gobiernos, como son la no-aprobación de normas con rango de ley, su estructura y su organización. Sin embargo, aunque a lo largo de este capítulo nos refiramos a los organismos legislativos y características de gobiernos de nivel superior, es plenamente aplicable a las entidades locales.

⁴⁶ En este sentido, el Parlamento de la Unión Europea es la única normativa que aprueba.

Desde el punto de vista jurídico el presupuesto se define (Rodríguez, 1970, p. 19) como “el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un periodo de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos”.

En la teoría hacendística existen algunas dudas sobre el carácter de Ley del presupuesto. Ya decía Laband (1871) en sus obras sobre el derecho presupuestario alemán del siglo XIX, que el Presupuesto puede ser visto desde dos puntos de vista:

- Teoría de la ley formal (defendida por Laband). La ley es la formalidad necesaria para que entre en vigor un acto administrativo. Diferencia la ley de aprobación en sí y los estados anexos. La cuenta que se adjunta a la ley sería el presupuesto propiamente dicho. El presupuesto no introduce reglas, sino que es sólo una cuenta que refleja derechos y obligaciones surgidas fuera del derecho. En este sentido, indica que el legislativo no puede negarse a aprobar los presupuestos, lo cual paralizaría el funcionamiento del Estado, y que no es el acto de aprobación el que determina las obligaciones, las obligaciones se determinan al hacer una adquisición, al liquidarse los impuestos, etc. La ley de aprobación es una ley en sentido formal, un acto administrativo donde el poder legislativo no realiza una función propiamente legislativa, sino de control político sobre la actividad de gobierno.
- Teoría de la ley material. Considera la aprobación del Presupuesto como un acto legislativo. La ley de aprobación no es diferente a los estados del presupuesto, y tiene todas las características de cualquier ley aprobada por las cámaras.

Si analizamos la aprobación del presupuesto por parte de la mayoría de cámaras, en la mayoría de casos sólo es un acto que descarga de responsabilidad al gobierno. Si posteriormente el gobierno se sale de alguno de los límites acordados en el presupuesto o el Parlamento no aprueba las cuentas ni la gestión efectuada, no suelen producirse consecuencias destacables. Igualmente, las cámaras legislativas no participan en la elaboración del presupuesto, se limitan a su aprobación (salvo en contadas excepciones). Y en caso de rechazar los presupuestos, normalmente, entra en vigor el aprobado el año anterior, con lo que tampoco tienen poder de decisión. Es por ello que se destaca su papel más formal que como ley en sí.

En España el Tribunal Constitucional (STC 27/1981 de 20 de julio, F.J. 2º) se ha pronunciado sobre el carácter de los presupuestos, considerándolos una ley plena, en su sentido formal y material. Si bien destaca su identidad propia por su singularidad y relevancia al lado de cualquier otra ley. La especialidad más importante reside en las limitaciones al derecho de enmienda, que afectan a la tramitación y presentación de las que representan aumento de gasto o disminución de ingresos. Las primeras exigen

una rebaja de la misma cuantía en otra sección del estado de gastos, y las segundas la conformidad del gobierno para su tramitación.

Un importante problema de interpretación⁴⁷ sobre el concepto del presupuesto se ha dado recientemente en España debido a la congelación salarial de los funcionarios en 1997. En 1994 el gobierno, por aquel entonces socialista, acordó con los sindicatos subidas salariales para los próximos años. Sin embargo, el posterior gobierno del Partido Popular incluyó una congelación para el ejercicio 1997. Una sentencia de la Audiencia Nacional (SAN 7 de noviembre de 2000) declaró que el gobierno debía compensar a los funcionarios porque la congelación salarial había incumplido el acuerdo con los sindicatos. Esta sentencia planteaba argumentos similares a las tesis de Laband, al considerar que la aprobación del presupuesto es una ley meramente formal y sujeta a los compromisos adquiridos por el Gobierno. Esta decisión fue muy criticada por la doctrina y posteriormente anulada por una sentencia del Tribunal Supremo (STS 21 de marzo de 2002). Es facultad del Parlamento aprobar el presupuesto, que al ser una ley tiene rango superior a cualquier acuerdo del Gobierno.

El presupuesto, como hemos indicado, recoge los ingresos y los gastos que tiene previsto realizar el gobierno. Si no hay duda en cuanto a los efectos jurídicos de los gastos presupuestados, sí la hay en cuanto a los ingresos. Autores como Rodríguez (1970) indican que el presupuesto de ingresos no es más que un mero hecho contable de previsión, no tiene efectos jurídicos. Los efectos jurídicos los tendría la ley de cada impuesto, y en el caso de transferencias, éstas las determina el gobierno donante.

En este sentido hemos de indicar que muchos gastos también son estimaciones, al no conocerse de antemano su magnitud, y que en todo caso, sea cual sea ésta, deberán financiarse (número de juicios, detenciones, intervenciones sanitarias, etc.).

Igualmente es bastante discutible que si unos ingresos tributarios no figuran en los correspondientes presupuestos, aunque exista una ley que los haya aprobado, puedan exigirse a los ciudadanos. Ello en virtud del principio por el cual se exigen tributos a los ciudadanos para el sostenimiento de los gastos públicos⁴⁸.

Zapico-Goñi (1988, p. 127) pone énfasis en que en muchos casos la elaboración y aprobación del presupuesto es principalmente un hecho simbólico. Si no se utiliza el

⁴⁷ Puede verse Martínez, M. A. (2001) y Martínez, L. A. (2002).

⁴⁸ Constitución española de 1978, art. 31-2.

presupuesto como instrumento para la toma de decisiones, si no se debate en base a un análisis y si su evaluación no se realiza adecuadamente, el presupuesto sólo sirve para legitimar formalmente la actividad financiera del Estado. Aparentemente sólo importa cumplir los principios tradicionales de formalidad presupuestaria, hoy en día bastante cuestionados como veremos, por lo que el presupuesto sólo ofrece una utilidad simbólica y ritual. En este sentido señalar que en un estudio realizado en Canadá en 1997 (OCDE, 1999f, p. 17) los parlamentarios entrevistados utilizaban expresiones como “un profundo grado de insatisfacción”, “una pérdida total de tiempo”, o “una revisión superficial” para describir el procedimiento presupuestario. Sin embargo, este ritual es necesario para su legitimación ante el exterior. Los parlamentarios se legitiman a si mismos mediante el proceso de enmiendas que trasciende a la opinión pública. El rito presupuestario transmite al ciudadano que al menos sus representantes ejercen (es lo que se aparenta) la función de control sobre el ejecutivo.

3.2. EL MARCO LEGAL

El marco legal de los presupuestos públicos suele estructurarse en varios niveles:

– La Constitución.

En ella se regulan los principios generales de la Hacienda Pública, como por ejemplo, el establecimiento de tributos por ley, la aprobación por parte del Parlamento de una ley de presupuestos anual, donde se recojan los ingresos y gastos que se pretenden efectuar, las relaciones financieras entre los distintos niveles de gobierno, o la distribución de poderes entre el legislativo y el ejecutivo.

– La Ley Superior del Presupuesto Público.

En la mayoría de países es una ley de rango máximo. En algunos, como los Estados Unidos, existen varias leyes que cubren estos aspectos. En otros el rango de la legislación es la misma para todas las leyes.

Es la base legal en que se plasman todos los principios y relaciones financieras. Dependiendo de los países, esta ley es muy general dejando el detalle a leyes secundarias y específicas. En otros se da lo contrario.

En general contiene:

- Principios generales.
- Reconocimiento de derechos y obligaciones por parte de la Hacienda Pública.
- Definiciones de ingreso, gasto y déficit/superávit.
- El Presupuesto, elaboración, contenido de los documentos, aprobación, plazos, modificación, ejecución etc.

- Papel y funciones del Ministerio de Hacienda.
 - Control interno.
 - Gestión de tesorería.
 - Operaciones financieras, deuda pública.
 - Contabilidad.
 - Seguridad social.
 - Relaciones financieras con el resto de niveles de gobierno.
- Leyes específicas de Contabilidad, Deuda Pública, Control Financiero, auditoría, Haciendas Locales, etc.

Se desarrollan aspectos específicos relacionados con la Hacienda Pública. Es importante destacar la importancia de la existencia de leyes de Hacienda específicas para los niveles inferiores de gobierno.

– La ley anual del Presupuesto

Básicamente el contenido esencial de la Ley anual de Presupuestos es el siguiente:

- Aprobación de los Presupuestos y de sus modificaciones.
- Normas para realizar la gestión presupuestaria.
- Autorización de la oferta de empleo público y fijación de las retribuciones de los altos cargos del Gobierno de la Nación, de sus órganos consultivos y del personal que presta sus servicios en el sector público.
- Fijación de las pensiones públicas.
- Autorización de operaciones financieras y emisión de Deuda Pública al Gobierno.
- Modificaciones de las leyes reguladoras de los tributos, cuando así lo prevean éstas.
- Transferencias de recursos que se dedican a financiar a gobiernos de nivel inferior.
- Bases y tipos de cotización a la Seguridad Social.

– Regulaciones financieras e instrucciones de desarrollo

Desarrollan la normativa recogida en las leyes.

Cuadro 3.1 MARCO LEGAL



3.3. VISIÓN TRADICIONAL A CORTO PLAZO

El presupuesto tradicionalmente se ha utilizado como documento rector de la actuación financiera de las entidades públicas y de control legal de las mismas dentro del horizonte temporal del corto plazo. Poniendo por ello su énfasis sobre las magnitudes financieras.

Este enfoque en las magnitudes financieras, en el corto plazo, junto al papel de control de la legalidad en las actuaciones del ejecutivo, han llevado a que se elabore bajo un criterio de caja o tesorería, donde las cantidades se reconocen cuando tiene lugar el pago o cobro, en lugar de cuando los beneficios se producen, los recursos son consumidos o aumentan las obligaciones. Aunque hemos de señalar que la mayoría de gobiernos adoptan un criterio de caja modificado, o un criterio de obligaciones. Esto es, reconocer los gastos cuando se tiene la obligación de realizar los pagos. Un ejemplo sería el caso de España (LGP, art. 49):

El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural, y a él se imputarán:

- a) Los derechos liquidados durante el mismo, cualquiera que sea el periodo de que deriven, y*
- b) Las obligaciones reconocidas hasta el fin del mes de diciembre, siempre que correspondan a adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general realizados antes de la expiración del ejercicio presupuestario y con cargo a los respectivos créditos.*

El criterio de caja ha sido ampliamente aceptado por diversas razones.

- Creencia que refleja adecuadamente del impacto gubernamental sobre la economía. Creencia que va ligada a la visión a corto plazo.
- Se considera, en general, que provee información adecuada y es útil para el control de los límites del gasto. Sobre todo debido a que es fácil seguir la pista al dinero.
- Consistente con la visión de los parlamentarios de financiar los departamentos según las necesidades de tesorería que necesitan, y con la planificación de tesorería de los gobiernos.

Sin embargo, la utilización del presupuesto público como instrumento sólo para el corto plazo va cambiando en los últimos años, como veremos en próximos apartados.

3.4. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS CLÁSICOS

Existen tradicionalmente una serie de principios teóricos que definen y sobre los que debe regirse el presupuesto público. Suelen basarse en la concepción jurídica del presupuesto como norma que obliga y regula la actuación del ejecutivo. Algunos de ellos, como comentaremos, se han ido flexibilizando en algunos casos, y otros se han aplicado con algunos matices. Algunos autores enumeran más principios que otros, sin embargo, nosotros enunciamos los que consideramos más relevantes a nuestro juicio. No realizamos la clásica distinción (Lozano, 1983) entre principios políticos, contables y económicos, referentes al sujeto, el modo y el fin de la institución presupuestaria, al considerar que muchos de ellos se refieren a más de un ámbito.

3.4.1. PRINCIPIO DE COMPETENCIA

Corresponde exclusivamente al poder legislativo la aprobación de los presupuestos, los cuales han sido elaborados por el poder ejecutivo.

Como hemos comentado, esta facultad no es absoluta, y en muchos casos se trata más de una formalidad, ya que se suele limitar al rechazo o aprobación total, pudiendo introducir sólo enmiendas de carácter parcial y bajo ciertas restricciones. También debe destacarse que el gobierno suele tener la potestad de realizar ciertas modificaciones al presupuesto aprobado sin tener que pasar por las cámaras legislativas, con lo que vemos que se suaviza el papel del poder legislativo.

3.4.2. PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD

De acuerdo con este principio los presupuestos deben recoger la totalidad de gastos e ingresos del Estado o Administración Pública en cuestión.

En este sentido, los presupuestos deben englobar la totalidad del sector público del gobierno en cuestión. Deben elaborarse unos presupuestos consolidados, además de los propios de cada entidad, para, de esta manera, tener una visión global y real del impacto y actuaciones públicas, independientemente de la forma jurídica y organizativa bajo las que se lleven a cabo.

Pero no son todos los gobiernos los que presentan un presupuesto consolidado. En algunos casos se presentan todos los presupuestos de las entidades del sector público, pero sólo de forma agregada, sin que en un único documento se plasme la actuación

global del sector público. En otros las entidades con presupuestos estimativos, como pueden ser las empresas públicas, no se consolidan debido a la falta de homogeneización de los criterios utilizados. Y en algunos casos de consolidación, quedan fuera de ella multitud de entidades⁴⁹ por no pertenecer directa y exclusivamente a la Administración Pública o no corresponder a las formas jurídicas establecidas en la legislación correspondiente. Estas entidades si están bajo el control de la Administración y reciben financiación de ella deberían incluirse en los presupuestos públicos y no servir de escapatoria para ocultar gastos y deuda pública.

3.4.3. PRINCIPIO DE UNIDAD

Establece que el conjunto de ingresos y gastos debe presentarse en un único documento.

Éste es el caso de la mayoría de países, pero no de todos, ni siempre ha sido así. En algunos casos se presenta un presupuesto ordinario o corriente, otro de inversiones o capital, presupuestos extraordinarios⁵⁰ para actividades determinadas o excepcionales, etc.

3.4.4. PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

Según este principio los créditos consignados en el presupuesto deben ser gastados exclusivamente en aquello que se ha especificado en los mismos, sin sobrepasar la cuantía aprobada para cada partida en el ejercicio presupuestario por el que fueron aprobados. De esta manera los créditos no utilizados en un ejercicio son anulados. Suelen existir algunas excepciones para los gastos de inversión y la contratación de determinados servicios, los cuales pueden extenderse a ejercicios posteriores si así lo considera conveniente la autoridad financiera.

La elaboración de una clasificación detallada y rígida de los gastos (denominada en inglés “line-item”), se asocia normalmente al presupuesto público. Relación detallada, normalmente, según una relación de los inputs, bienes y servicios adquiridos.

⁴⁹ Sería el caso de los Consorcios en España.

⁵⁰ Así, por ejemplo, las entidades locales españolas presentaban hasta 1985 varios presupuestos (ordinarios, extraordinarios, de inversión y especiales) lo que daba una imagen incompleta de la entidad.

Debe tenerse en cuenta que los departamentos con una demanda variable (por ejemplo, la expedición de pasaportes), deben tener un presupuesto más flexible ya que su demanda es exógena, no depende de decisiones propias, y están obligados a cumplirla por ser un servicio público.

Las modificaciones presupuestarias constituyen otra excepción a este principio. Modificaciones que corresponden al ejecutivo y son excepciones que vienen marcadas por la ley.

Este principio es el que más se ha ido flexibilizando en los últimos años debido a los cambios experimentados en la gestión del sector público. Adoptar las ideas del NPM implica, entre otras muchas cosas, la flexibilización y descentralización de las actuaciones públicas. Descentralización unida a un sistema de accountability basada en los resultados obtenidos. Por ello, no puede exigirse unos resultados sin un aumento de la autonomía. Autonomía que no existe si los gestores están sujetos a un presupuesto muy restrictivo y sin apenas posibilidad de modificación ni de iniciativa propia. En este sentido, países como Francia o Canadá han disminuido en los últimos años las líneas o votos del presupuesto.

3.4.5. PRINCIPIO DE PUBLICIDAD

Como documento que expresa la actividad del sector público, su aprobación, ejecución y liquidación deben tener naturaleza pública.

Naturaleza pública que se cumple con el debate parlamentario de su aprobación, de su liquidación, y de las preguntas sobre su ejecución que realizan los parlamentarios. Sin embargo, en la mayoría de casos, el debate parlamentario y su publicación en los boletines oficiales es el único contacto que se produce con el público.

En los últimos años bastantes países vienen elaborando resúmenes sencillos y entendibles para los ciudadanos. Además gracias al desarrollo de Internet son cada vez más los gobiernos que publican sus presupuestos e información relacionada en la red.

En el mismo sentido es interesante dar oportunidades a la ciudadanía para realizar comentarios durante el proceso de aprobación del presupuesto.

3.4.6. PRINCIPIO DE DISCIPLINA FISCAL

Principio que ha ganado importancia en los últimos años en los países occidentales. El presupuesto debe presentarse equilibrado, igualando ingresos y gastos, o con un superávit. Regla que suele flexibilizarse ante cambios del ciclo económico.

En algunos casos el equilibrio se refiere al presupuesto en su totalidad, y en otros sólo a las actividades ordinarias, pudiéndose financiar parte de las inversiones mediante la emisión de deuda pública.

Para conseguir este principio es importante determinar y conocer que se considera como gastos e ingresos, y los criterios para su reconocimiento. Sobre la consecución del equilibrio presupuestario, y que magnitudes deberían tenerse en cuenta, hablaremos en los capítulos 5 y posteriores.

3.4.7. PRINCIPIO DE CONTINUIDAD

Las previsiones del ejercicio presupuestario deben apoyarse en resultados de ejercicios anteriores y tomar en cuenta las expectativas de ejercicios futuros.

El presupuesto no es un instrumento aislado, forma parte de una política financiera y económica a medio plazo, y sus efectos no se limitan al ejercicio en cuestión.

3.4.8. PRINCIPIO DE UNIDAD DE CAJA

Principio recogido en la Constitución y leyes presupuestarias de muchos países. Postula la necesidad de que todos los ingresos y pagos se centralicen en una caja única.

Este principio actualmente tiene muchas matizaciones dada la proliferación de organismos y agencias autónomas. Igualmente, existen ingresos afectados a actuaciones concretas, por lo que pueden constituirse fondos independientes para su mejor gestión.

3.4.9. PRINCIPIO DE ANUALIDAD

El Presupuesto abarca normalmente un año natural, comprendiendo las operaciones entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. Principalmente en los países anglosajones el periodo no tiene porqué empezar en enero, por ejemplo, empezando el 1 de julio

(Australia, Nueva Zelanda, Reino Unido) o el 1 de octubre (gobierno federal de Estados Unidos).

Algunos Gobiernos presentan los presupuestos por periodos de dos años, e incluso de tres (Reino Unido o Suecia), si bien se realizan revisiones anuales o cada dos años. Se argumenta que las autorizaciones plurianuales pueden disminuir la tensión ente gestión y control parlamentario. En España no fue hasta la aprobación de los presupuestos de 1975 que se estableció su carácter anual.

Varios estados (GAO, 2001a) de Estados Unidos presentan un proceso bienal en sus presupuestos. En la mayoría, sin embargo, el proceso legislativo es anual, y en algunos sólo afecta a determinadas agencias (Kansas) o al presupuesto de capital (Missouri). El gobierno federal está estudiando su implantación (Gore, 1993) desde hace varios años, pero aún no se han tomado medidas al respecto.

Entre los argumentos a favor están los siguientes:

- Es difícil concretar el marco y previsiones plurianuales en un solo año. Muchas reformas, gastos sociales, inversiones, no pueden limitarse a un año.
- Se dispone de más tiempo en su elaboración y estudio.
- Es más flexible.
- Mejora la planificación. Se pueden estudiar y evaluar los programas, y no aprobar siempre presupuestos incrementalistas, sin haber estudiado las necesidades de los ciudadanos. Mejora la gestión del gasto.
- Reduce los problemas de final de ejercicio.

Entre los inconvenientes que se argumentan está la posible disminución del control del Parlamento, y la posible disfunción temporal con los estados financieros. En este sentido, la mayoría de casos el Parlamento realiza revisiones cada año. Y si no fuera el caso, debería determinarse si los estados financieros y la información de performance deberían elaborarse también de forma bianual.

3.5. NUEVOS OBJETIVOS DEL PRESUPUESTO

Frente a los objetivos o principios tradicionales, han surgido otros relacionados sobre todo con las nuevas necesidades de gestión de las administraciones públicas. Objetivos nuevos que obligan a planearse cambios en la concepción tradicional del presupuesto (Irving, 1995). Todo el mundo involucrado en el proceso presupuestario

comparte alguna frustración: el público lo encuentra confuso, las agencias ejecutivas lo encuentran una pérdida de tiempo y de dinero, los miembros del Congreso dicen que les parece demasiado largo y pesado, y bastante a menudo los resultados no son los esperados.

Entre otras cosas, como veremos, para adecuar y poder cumplir las nuevas necesidades de gestión y accountability debe cambiarse el enfoque, los criterios y la información que se elabora y presenta en la aprobación del presupuesto. El presupuesto debe ser el instrumento básico y adaptarse a las necesidades del NPM: Desregulación, Descentralización, Orientación de mercado, Resultados, Capacidad Estratégica, Responsabilidades, Objetivos, Orientación hacia el ciudadano, Transparencia y Cambio Cultural.

A los objetivos tradicionales añadiríamos los siguientes, teniendo en cuenta que todos ellos son importantes y están relacionados, pero no pueden maximizarse a la vez, por lo que es necesario un adecuado equilibrio.

3.5.1. FUNCIÓN PREVISORA Y PLANIFICADORA

Al mencionar en el capítulo 2 los objetivos que debe perseguir un sistema contable, la mayoría de ellos se referían a la información contable como instrumento evaluador. Evaluación que debe realizarse sobre unas previsiones iniciales que realiza el presupuesto.

El presupuesto debe permitir a los distintos usuarios conocer el previsible impacto de las actuaciones del gobierno respecto a:

- el impacto en las magnitudes económicas
- la financiación, la tributación
- los objetivos e impactos en la población que se prevén tendrán las políticas y programas aprobados
- los servicios, el nivel con que se prestarán, y su coste
- la performance en la prestación de los servicios
- las fuentes de financiación y las inversiones que se realizarán
- la situación financiera del gobierno
- los efectos en la Equidad Intergeneracional

3.5.2. PERSPECTIVA PLURIANUAL E INFORMACIÓN SOBRE EL IMPACTO A LARGO PLAZO

Ya no podemos concebir al presupuesto como la visión estática de una determinada previsión de ingresos y gastos para un ejercicio económico. El presupuesto sería la primera anualidad de un programa a medio plazo, consistiendo la actividad presupuestaria en la revisión de dicho programa, modificado en virtud de la constatación de nuevas actuaciones o de la necesidad de corregir en cada ejercicio las desviaciones producidas en la ejecución del presupuesto del año anterior. Suele ser imposible (IFAC, 2001a, par. 273) lograr los objetivos en un año, por lo que es necesario planificar más allá para asegurar el mejor uso de los recursos.

En este sentido muchos gobiernos elaboran y presentan marcos presupuestarios y financieros de actuación de entre 3 y 5 años, adecuándose a ellos la elaboración de los presupuestos anuales. Algunos de ellos presentan además proyecciones a medio plazo y perspectivas a largo plazo.

En la aprobación de marcos presupuestarios a medio plazo fue pionero el Reino Unido en las décadas de los 60 y 70. El objetivo general es aumentar la disciplina de los gastos públicos y permitir reflejar el coste de programas que deben efectuarse en varios años, ya que si poseen un gasto inicial reducido su impacto no se puede conocer en un presupuesto anual.

Sin embargo, se presentan algunos inconvenientes (OCDE, 1997a) como los siguientes:

- tendencia a sobrestimar el crecimiento futuro de la economía, lo que crea una presión en el gasto público
- muchos ministros y gestores consideran las previsiones como verdaderos presupuestos, lo cual dificulta una futura revisión a la baja
- posibles efectos de la inflación

En todo caso, con unas estimaciones prudentes, podemos decir que los resultados de presentar estos marcos a medio plazo han sido muy positivos.

Es recomendable también presentar junto al presupuesto las implicaciones a largo plazo de algunas políticas, así como simulaciones a largo plazo de determinadas políticas presupuestarias, lo cual ayudaría a calcular las consecuencias futuras de las actuales decisiones. Sobre todo para las políticas que son sensibles a los cambios demográficos, como por ejemplo las pensiones.

En este sentido, por ejemplo, desde 1995 la CBO (Congress Budget Office, Oficina del Presupuesto del Congreso) de los Estados Unidos produce simulaciones a largo plazo y el presupuesto incluye simulaciones efectuadas por la OMB (Oficina de Gestión y Presupuesto). De manera similar se presentan en el Reino Unido, Irlanda, Holanda, Nueva Zelanda o Australia.

La adopción de presupuestos basados en el criterio del consumo de recursos o de-
vengo facilita bastante la incorporación de los costes a largo plazo al proceso presu-
puestario.

3.5.3. INFORMACIÓN ÚTIL PARA LA TOMA DE DECISIONES

La elaboración del presupuesto no debe realizarse basándose en temas jurisdiccionales o de convención, sino sobre la relación entre los objetivos perseguidos y los instrumentos a utilizar. Para ello es conveniente que el presupuesto especifique los objetivos, los programas a través de los cuales se van a alcanzar, los recursos necesarios, las disponibilidades financieras que se dispondrán, y cómo se evaluará su realización y consecución.

3.5.4. CONTROL Y ACCOUNTABILITY

Dentro del cumplimiento de la legalidad, debe facilitar el control y la rendición de responsabilidades dentro de su nueva concepción.

3.5.5. TRANSPARENCIA Y CLARIDAD

El presupuesto debe ser entendible sin tener que realizar un esfuerzo intenso. Sobre todo de cara a los ciudadanos y a los parlamentarios, que al fin y al cabo deben comprender lo que están aprobando y controlando. Hoy en día no se da este requisito, teniendo que ser un experto para poder entender los presupuestos.

Además si los documentos presupuestarios se expresan de manera ordenada y clara, todas las etapas del proceso presupuestario pueden ser llevadas a cabo más fácilmente, con mayor ajuste a los tiempos y a los resultados a alcanzar.

En este sentido hemos de decir que la mayoría de características que debe cumplir la información contable, mencionadas en el capítulo 2, son aplicables al presupuesto.

Destacando en este sentido que una homogeneización, tanto de conceptos como de criterios, con la contabilidad facilitaría su comprensión y la comparabilidad a efectos de una posterior evaluación. En todo caso, los documentos presupuestarios deberían incluir un apartado indicando los criterios de reconocimiento sobre los que se basan. Criterios que no deben poder dar lugar a múltiples interpretaciones, a disfrazar la realidad o a sacar partidas fuera del presupuesto a través de entidades dependientes que no se consolidan.

Para aumentar la transparencia y claridad del presupuesto, éste debe hacerse más atractivo para los ciudadanos. La presentación del presupuesto con la ayuda de gráficos y una explicación narrativa que acompañe a los indicadores de programas es bastante útil. Sin embargo, los gobiernos no se han tomado en serio el verdadero potencial (Rubin, 1996) de la utilización de gráficos, para explicar y enseñar el presupuesto. Suele abusarse de las tartas, pero realmente pueden no ser lo más útil gráficamente, al ser difícil percibir visualmente cambios en los porcentajes de gastos e ingresos.

3.5.6. CONTRIBUCIÓN PARA LA PRESTACIÓN EFICAZ Y EFICIENTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

El presupuesto debe ser útil y contribuir a que los servicios y bienes públicos se consigan al menor coste posible y con la máxima calidad, satisfaciendo lo mejor posible las demandas de los ciudadanos. Por ello el presupuesto debe incluir medidas de performance y cómo se intentarán mejorar.

Igualmente debe ser la base del sistema de incentivos del personal.

3.6. CLASIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Las clasificaciones presupuestarias son instrumentos normativos que agrupan los recursos y gastos de acuerdo a ciertos criterios, cuya estructuración se basa en el establecimiento de aspectos comunes y diferenciados de las operaciones gubernamentales. Las clasificaciones se utilizan tanto para la programación como para el análisis y seguimiento de la gestión económica financiera de las instituciones públicas y facilitan la adopción de decisiones en todas las etapas del proceso presupuestario.

Clasificaciones que algunas de ellas vienen determinadas por organismos supranacionales para facilitar y homogeneizar la elaboración de la Contabilidad Nacional. Como

por ejemplo la clasificación de las funciones de los gobiernos (Classification Of expenditure by Function Of Government, COFOG) de las Naciones Unidas, las recogidas en la normativa sobre información financiera nacional del FMI (Government Finance Statistics, GFS, 2001), ONU (System of National Accounts, SNA, 1993) o Unión Europea (Sistema Europeo de Cuentas, SEC, EUROSTAT, 1996).

En la mayoría de casos las clasificaciones presupuestarias no se corresponden con las contables, o las presentadas en los estados financieros, con lo que se dificulta la comprensión de las actuaciones públicas.

Los primeros presupuestos públicos presentaban clasificaciones muy simples. Hasta el siglo XX eran presupuestos básicamente de gastos de guerra y administrativos (López Escobar, 1971), y los gastos se solían ordenar por Ministerios, y dentro de ellos por el tipo de gasto (personal, compras y servicios). En España la Constitución de 1812 (artículo 222) preveía siete ministerios: guerra, marina, estado, gobernación península, gobernación ultramar, gracia y justicia, y Hacienda. Posteriormente se añadieron la Corona, la oficina de redacción y secretaría de las Cortes y la Deuda Pública.

Sin embargo, dado el aumento de tamaño, actuaciones y complejidad del sector público una clasificación orgánica no suministraba suficiente información respecto a los objetivos y finalidades de las actuaciones del gobierno, de su coste, y de las repercusiones en la economía nacional. De esta forma se empezaron a utilizar clasificaciones sobre la base de criterios económicos⁵¹, y sobre la base del destino.

Hay que destacar que el recurso del endeudamiento y su posterior reembolso, al adoptarse un criterio de caja, es considerado en algunos presupuestos, aunque no en todos, como ingresos y gastos del ejercicio. En otros la variación neta del endeudamiento será la diferencia entre los gastos e ingresos presupuestarios, pero no una partida de ellos.

De manera similar, el remanente del ejercicio anterior se considera en algunos casos como un ingreso más del ejercicio.

Los presupuestos suelen estructurarse en la mayoría de países según tres criterios: la organización de los distintos agentes (orgánica), la naturaleza económica (económica)

⁵¹ Se generalizan en los países escandinavos a principios del siglo XX y en la segunda mitad del siglo se adoptan en el resto de países occidentales.

y el fin al que se destinen los distintos gastos presupuestados (funcional). Cada partida del gasto o ingreso tiene su ubicación en cada clasificación, disponiendo así de información completa.

Sin embargo, las características particulares de cada organismo o gobierno pueden establecer la necesidad de crear otras clasificaciones. En este sentido, por ejemplo, se utilizan clasificaciones por ubicación geográfica o por el tipo de moneda en que se realizan las transacciones.

3.6.1. CLASIFICACIÓN ORGÁNICA

Corresponde a la concepción clásica del documento presupuestario, y atiende al agente o institución que realiza el gasto u obtiene el ingreso.

En España⁵², por ejemplo, se estructura en secciones y éstas a su vez en servicios presupuestarios. A estos efectos, dentro del Estado se distinguen varias secciones que se corresponden con cada uno de los Ministerios y de los Órganos Constitucionales. A ellas se añaden las secciones que, sin base orgánica, agrupan gastos de idéntica naturaleza (Deuda Pública, Clases Pasivas, Gastos de diversos, Entes Territoriales, Fondo de Compensación Interterritorial y Relaciones Financieras con la Unión Europea). Los Organismos autónomos se agrupan en función del Ministerio al que se encuentran adscritos, y las entidades empresariales se presentan separadamente.

3.6.2. CLASIFICACIÓN ECONÓMICA

Atiende al objeto o naturaleza económica del gasto o ingreso. Resalta el impacto de la actividad gubernamental sobre la actividad económica. Igualmente permite una integración entre el presupuesto y la Contabilidad Nacional, al permitir conocer la renta generada, el consumo, el ahorro y la inversión, generada por el sector público.

Normalmente las empresas y algunos organismos autónomos, debido a sus singulares características, incorporan sus ingresos dentro de sus presupuestos de explotación y capital y estados financieros, sin que por tanto se estructuren en los términos de esta clasificación económica.

⁵² Optativa para las entidades locales españolas (LRHL, art. 148).

Se distinguen tres tipos de operaciones:

- Operaciones corrientes
- Operaciones de capital
- Operaciones financieras (generalmente al servicio de la deuda pública)

En el caso español las operaciones corrientes comprenden como gastos:

1. Gastos de Personal (remuneración funcionarios).
2. Gastos Corrientes en Bienes y Servicios.
3. Gastos Financieros (intereses de Deuda Pública y de otros préstamos).
4. Transferencias Corrientes (tanto a entidades públicas como a privadas y personas físicas).

Y como ingresos:

1. Impuestos Directos.
2. Impuestos Indirectos.
3. Tasas y otros ingresos.
4. Transferencias Corrientes.
5. Ingresos Patrimoniales.

Las operaciones de capital comprenden:

6. Inversiones Reales (gastos) o Enajenación de Inversiones Reales (ingresos por venta de activos reales).
7. Transferencias de Capital.

Las operaciones financieras son aquellas que tienen relación con la deuda pública:

8. Activos Financieros (gastos al adquirirlos, ingresos al realizarse la venta o devolución).
9. Pasivos Financieros (gastos al amortizarse la Deuda Pública emitida, ingresos al emitir Deuda Pública o acudir al crédito).

Indicar que si la base elegida para el reconocimiento de las operaciones fuera la del devengo se incluirían las amortizaciones como gastos corrientes, las cuales luego se restarían del presupuesto de capital al financiarse con fondos provenientes del presupuesto ordinario.

Esta clasificación se ha criticado (Salinas, M., 1995) al no seguir criterios estrictamente económicos (devengo) sino de movimientos de tesorería. Se asimila a un estado de origen y aplicación de fondos. Como gastos se incluyen gastos, inversiones y desfinanciación; y como ingresos se incluyen ingresos, desinversiones, financiación ajena y

remanente de tesorería. Además se emplean los términos gastos e ingresos cuando son básicamente pagos y cobros.

3.6.3. CLASIFICACIÓN FUNCIONAL

La clasificación funcional atiende a la finalidad del gasto y a los objetivos que se persiguen, siendo útil para realizar la evaluación de la performance de los programas. Suele ser la clasificación principal del presupuesto. La mayoría de países ha adoptado clasificaciones basadas en el COFOG⁵³, clasificación desarrollada por la OCDE y adoptada por las División estadística de las Naciones Unidas y el FMI.

La asignación de recursos financieros se efectuará dentro de una estructura de programas y actividades, teniendo en cuenta los objetivos propuestos para cada uno de los programas y tareas que hayan de realizarse. El cuadro 3.2 ofrece la clasificación funcional de España.

La clasificación funcional sólo comprende los gastos, debido a que, en la mayoría de casos los ingresos no son finalistas. Sin embargo, determinados gobiernos presentan una estructura presupuestaria y contable de fondos, existiendo ingresos destinados a actividades específicas. En estos casos las funciones o programas sí que podrían tener también ingresos específicos.

Cuadro 3.2 CLASIFICACIÓN FUNCIONAL DEL GASTO EN ESPAÑA	
11. Alta Dirección del Estado y Gobierno	51. Infraestructuras Básicas y Transportes
12. Administración General	52. Comunicaciones
13. Relaciones Exteriores	53. Infraestructuras Agrarias
14. Justicia	54. Investigación Técnica, Científica y Aplicada
15. Protección y Seguridad Nuclear	55. Información Básica y Estadística
21. Defensa	61. Regulación Económica
22. Seguridad y Protección Civil	63. Regulación Financiera
31. Seguridad Social y Protección Social	71. Agricultura, Ganadería y Pesca
32. Promoción Social	72. Industria
41. Sanidad	73. Energía
42. Educación	74. Minería
43. Vivienda y Urbanismo	75. Turismo
44. Bienestar Comunitario	76. Comercio
45. Cultura	91. Transferencias a AA.PP. Territoriales
46. Otros Servicios Comunitarios y Sociales	92. Rel. Financieras con la Unión Europea
	01. Deuda Pública

⁵³ Para mayor información sobre el COFOG puede verse ONU (2000).

3.7. EL PRESUPUESTO DE CAPITAL

La separación entre gastos corrientes u ordinarios, y de inversión o capital, apareció en los países escandinavos en las primeras décadas del siglo XX (Dinamarca 1927, Suecia 1937) y se extendió al resto de países en la segunda mitad del siglo. Hoy en día esta separación ha llevado a que algunos gobiernos presenten el presupuesto de capital y el presupuesto corriente en documentos separados, pudiendo, incluso seguir procesos de aprobación diferentes (Spackman, 2001; Bunch, 1996).

Esta diferenciación económica de las operaciones supone, en la mayoría de los casos, una restricción al tipo de financiación de los gastos, no pudiéndose financiar los gastos corrientes con ingresos extraordinarios, e impidiendo el trasvase de créditos entre gastos corrientes y gastos de capital.

La diferenciación, en principio, es positiva, ya que permite una mejor evaluación las actuaciones públicas y una mejor gestión de los activos que se poseen. Se distingue si un gasto aporta beneficios sólo durante el ejercicio (gasto corriente) o aportará beneficios a medio y largo plazo (gasto de capital). Igualmente es útil para conocer el destino de la deuda pública, la cual debería servir exclusivamente para financiar inversiones y nunca gasto corriente. Sin embargo, si no se presentan ni aprueban conjuntamente se dificulta el análisis y la visión global del presupuesto. Igualmente puede haber problemas de gestión si al aprobarse el presupuesto corriente no se incluyen los gastos relacionados con las nuevas inversiones contempladas en el presupuesto de capital.

Entre los inconvenientes y problemas argumentados con relación a la elaboración de un presupuesto de capital⁵⁴ podemos destacar los siguientes.

Concepto de inversión.

Debe determinarse claramente qué se entiende por inversión (Bunch, 1996).

En general se considerarían inversión aquellos gastos, directos o a través de subvenciones, que intentan aumentar la productividad a largo plazo de la economía. Ello incluiría subvenciones para infraestructuras, gastos para investigación y desarrollo, y gastos de capital humano como educación y formación (Posner, 1995), poniendo en duda si los activos propios y de uso exclusivo de la Administración cumplen este re-

⁵⁴ El importante papel que tendría un presupuesto de capital o inversiones en el presupuesto de recursos será analizado en los capítulos correspondientes.

quisito. Sin embargo, en los presupuestos públicos los gastos no corrientes o de capital sólo comprenden las inversiones en activos realizados por las administraciones públicas, ya sea directamente o indirectamente a través de subvenciones, y sean de uso público o privado de la propia Administración.

Existen argumentos para incluir los gastos de investigación o educación como gastos de capital, pero al ser activos inmateriales no ha habido un consenso para incluirlos como tales. Podría considerarse que al ser partidas que se realizan cada año, periódicamente, es mejor su inclusión como gastos corrientes. Los activos militares presentan problemas similares que trataremos en próximos capítulos, algunos gobiernos los consideran inversión y otros gastos corrientes del ejercicio.

Otro problema que se plantea son los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero (leasing). En la mayoría de casos, al adoptarse un criterio presupuestario de caja o de obligaciones, aparece como un gasto corriente cada año que se paga la cuota correspondiente. Sin embargo, sería más correcto considerarlo un gasto de capital, al no existir diferencia económica con una adquisición a plazos.

Endeudamiento.

Una de las ventajas que aporta un presupuesto de capital es que permite un mejor conocimiento de la Equidad Intergeneracional, al conocer los bienes que aportan beneficios a largo plazo, y cambia la percepción negativa de la Deuda Pública. En muchos casos las restricciones presupuestarias se refieren sólo a los gastos corrientes, permitiendo que las inversiones, o una parte de ellas, se financien mediante el recurso del endeudamiento. Se tiene la idea que lo que aporta beneficios a largo plazo puede financiarse con recursos a largo plazo.

La idea de aceptar el endeudamiento como financiación de las inversiones, puede suponer una carga importante, unas restricciones, para los ejercicios futuros, si se abusa de él. Por ello en la medida de lo posible las inversiones deben poder financiarse mediante los ingresos corrientes.

La idea negativa del endeudamiento se ve sustancialmente mejorada si el concepto de gasto corriente es un concepto basado en un enfoque de recursos o devengo. Incluyendo las amortizaciones como gasto corriente y financiándolas con ingresos corrientes, el endeudamiento necesario para las nuevas inversiones se reduce considerablemente. Además estas nuevas inversiones se irán imputando a través de las amortizaciones al presupuesto corriente, con lo que en su totalidad habrán sido pagadas con ingresos corrientes. Sin la imputación de la amortización es cuando es fácil que se dé un aumento incontrolado de la deuda pública, ya que en muchos casos la

devolución de la deuda se produce con un nuevo endeudamiento, y así sucesivamente, al no afectar nunca al gasto corriente.

Efecto de imagen

Los gastos de capital suelen tener mejor aceptación que los gastos corrientes, sobre todo si se produce un déficit y se tiene que recurrir al endeudamiento. Por ello puede existir la tentación de adquirir activos nuevos y suprimir los costes de reparación y mantenimiento de los existentes, aunque no sea la opción más rentable para la entidad. Las nuevas adquisiciones se ven como inversión (Bland y Clarke, 1999, p. 661), con buen ojo, y el resto como gasto corriente. Es un efecto de imagen.

En el caso de que se incluyera la amortización como gasto corriente, la nueva inversión podría no suponer una reducción de los gastos corrientes. Si bien éstos disminuirían por eliminarse gastos de reparación y mantenimiento, se verían aumentados por la inclusión de la amortización del elemento nuevo.

Amortización

La amortización de una inversión es, conceptualmente, un gasto corriente. Sin embargo, debido a que la inmensa mayoría de presupuestos se elaboran bajo un criterio de caja u obligaciones, el concepto de amortización no existe. En algunos casos excepcionales (como las entidades locales de Francia) se incluye como gasto corriente y la misma cantidad se imputa como ingreso de capital, con la única finalidad de que si hay restricciones presupuestarias en el presupuesto corriente, éste financie parte de las nuevas inversiones.

Entre los problemas argumentados⁵⁵ para no incluir la amortización en el presupuesto están las siguientes:

- No supone un movimiento de tesorería ni una obligación de pago, por lo que no cumple las condiciones de gasto de la mayoría de presupuestos.
- La depreciación disminuiría el control presupuestario de los gastos al no reconocer todo el coste del activo al tomarse la decisión de adquirirlo (Posner, 1995).
- La depreciación disminuiría el control presupuestario al ser un coste con elementos subjetivos en su cálculo.

⁵⁵ Analizaremos la amortización en los presupuestos con más detalle al hablar de la adopción de un enfoque de recursos.

- Puede suponer un aumento del déficit público si se permite financiar con endeudamiento las inversiones.

Nosotros aconsejamos que el presupuesto refleje claramente los gastos corrientes y los de capital, evitando en lo posible que sean objeto de una aprobación y elaboración separada. Igualmente no debe porqué haber ningún inconveniente para permitir que un porcentaje de las inversiones nuevas se financie con endeudamiento. Si bien deberían ser las inversiones netas, habiéndose financiado la amortización con ingresos corrientes, es decir, adoptar un enfoque de recursos abandonando el tradicional de caja.

3.8. PRESENTACIÓN DEL PRESUPUESTO

La información que se presenta para su aprobación y distribución entre los distintos usuarios, no se limita exclusivamente a la relación entre gastos e ingresos del ejercicio. Además de aquellas materias que afectan directamente a sus previsiones y a la ejecución presupuestaria, se añaden otros documentos e información, que, si bien no vienen exigidos por texto legal alguno, se consideran necesarios para el estudio del presupuesto.

En el proceso de formulación e implementación de los presupuestos públicos debe primar sobre todo la transparencia (OCDE, 2001b; FMI, 1999), con una presentación completa de toda la información fiscal relevante de una manera sistemática y en tiempo oportuno.

3.8.1. INFORMACIÓN COMÚN

Actualmente los papeles presupuestarios son bastantes diferentes en tamaño contenido, significado y alcance, entre los países. La información que se elabora y presenta junto a los presupuestos suele ser la siguiente:

Entorno macroeconómico.

En casi todos los países, el presupuesto tiene una perspectiva anual. No obstante, también es necesario incluir una declaración precisa sobre los objetivos más amplios del gobierno en materia de política económica y fiscal, las implicaciones de las políticas fiscales actuales en años futuros y la sostenibilidad de la situación fiscal a medio y largo plazo.

Se describe el marco macroeconómico a medio plazo para el presupuesto, los pronósticos macroeconómicos sobre los que éste se basa y los objetivos políticos generales.

Igualmente se presentan las perspectivas fiscales y económicas, con una evaluación cualitativa de la sostenibilidad fiscal.

Igualmente suele presentarse información económica de los países del entorno más cercano (por ejemplo, sobre los países de la Unión Europea en España y el resto de países miembros, o sobre Estados Unidos y los países del G7 en Canadá).

Previsiones y cifras de los principales agregados macroeconómicos.

El presupuesto no es sólo un instrumento para equilibrar los impuestos recaudados con los pagos previstos, sino un proceso sofisticado en el cual instrumentos de imposición y gasto son utilizados para influenciar en el curso de la economía. Por ello, en la mayoría de papeles presupuestarios se enlaza el presupuesto con las cifras de Contabilidad Nacional. De esta manera se informa del aumento del Producto Interior Bruto (PIB) previsto, la inflación prevista, niveles de empleo, nivel de interés, etc. El cuadro 3.3 muestra las cifras macroeconómicas que se presentan junto al presupuesto de España. Hay que señalar (OCDE, 2001d) que en países como Canadá, Polonia y el Reino Unido estas cifras son auditadas, y que junto con Estados Unidos también se presentan las estimaciones realizadas por entidades privadas.

Cuadro 3.3 INFORMACIÓN MACROECONÓMICA

PIB y AGREGADOS (% variación real)
 Gasto en consumo final nacional
 – Gasto en consumo final nac. De los hogares (a)
 – Gasto en consumo final de las AA.PP.
 Formación bruta de capital
 Formación bruta de capital fijo
 – Bienes de equipo y otros productos
 – Construcción
 Variación de existencias (contribución al crecimiento del PIB)
 Demanda interna
 Exportación de bienes y servicios
 Importación de bienes y servicios
 Saldo exterior (contribución al crecimiento del PIB)
PIB
PIB precios corrientes: m.m.euros
% variación
PRECIOS Y COSTES (% variación)
 Deflactor del PIB
 Deflactor del gasto en consumo final de los hogares
 Remuneración por asalariado en términos de PTETC (b)
 Coste Laboral Unitario (por PTETC) (b)
MERCADO DE TRABAJO (PTETC)
Empleo: variación en %
 variación en miles (b)
SECTOR EXTERIOR (% PIB)
 Saldo comercial FOB-FOB
 Saldo operaciones corrientes
 Cap (+) o nec (-) financiación frente al resto del mundo
PRO MEMORIA
 Paro: – % población activa (c)
 – miles de personas (c)
 Fuente: Presupuestos Generales del Estado 2002 (MEH)

Planes financieros y propuestas de inversión a medio plazo.

Los planes de financiación y de inversiones en los próximos 3, 4 ó 5 años permiten una mejor evaluación de las implicaciones sobre los presupuestos futuros de las decisiones actuales.

Estos planes suelen exigirse en mayor medida a las entidades empresariales que conforman el sector público, al ser sus presupuestos estados estimativos.

Información tributaria.

En bastantes casos suele presentarse información sobre el nivel impositivo, su evolución pasada y prevista, así como comparaciones con gobiernos del entorno.

Por otro lado, es común que las leyes tributarias prevean la modificación de ciertos aspectos de los tributos, como los tipos impositivos, mediante la Ley General de Presupuestos de cada año. En este sentido, viene siendo práctica habitual en países como España, aprobar materias que no puedan ser reguladas por la Ley de Presupuestos Generales por su naturaleza o vigencia indefinida, mediante una ley independiente que se remite por separado a las Cortes, aunque tienen una tramitación y aprobación paralela a aquella.

Gastos fiscales.

El denominado “presupuesto de gastos fiscales” es la previsión de las cantidades que el Estado va a dejar de recaudar en el ejercicio como consecuencia de las deducciones, desgravaciones y demás minoraciones en los tributos. Suele presentarse clasificado por el tipo de impuesto y la política de gasto correspondiente.

Alemania y Estados Unidos fueron los primeros países que declararon información sobre los gastos fiscales, a finales de los años 60. Actualmente es obligatorio en países como Alemania, Australia, Austria, Bélgica, España, Estados Unidos, Francia y Portugal.

Emisión de Deuda Pública.

Normalmente la emisión de deuda pública debe aprobarse por ley. En la mayoría de casos la ley que permite recurrir al endeudamiento y la que fija sus límites suele ser la misma ley de aprobación del presupuesto.

Cifras de años anteriores y previsiones futuras.

Deben presentarse las estimaciones, modificaciones, y liquidaciones de los presupuestos pasados, siendo convenientes las cifras de dos ejercicios. Todo ello para tener un panorama más completo de la situación fiscal actual. Sin embargo, actualmente algunos gobiernos sólo presentan las cifras iniciales del presupuesto pasado, sin tener en cuenta las múltiples modificaciones aprobadas ni lo realmente liquidado, lo cual disminuye considerablemente su utilidad, no sirve de referencia alguna.

También sería beneficioso publicar información sobre las causas de las diferencias entre las previsiones y liquidaciones definitivas, así como de las causas que provocaron modificaciones presupuestarias. De esta manera los usuarios pueden prever las desviaciones futuras.

Igualmente debe presentarse la liquidación prevista para el año en curso, y previsiones de los próximos dos, tres o cuatro años. Así (OCDE, 2001d) tenemos países como Australia, Canadá, Dinamarca, Alemania, Italia, Holanda, Suecia o el Reino Unido que presentan estimaciones para los próximos 3 años, frente a otros como España, Portugal, Francia, Grecia, Islandia o Austria que no presentan ninguna.

Esta presentación permite resaltar riesgos significativos en los pronósticos o en las políticas y, en términos más generales, puede dar idea de la validez del presupuesto que se está presentando. En todo caso es conveniente indicar los cambios y el porqué de las previsiones presentadas en presupuestos pasados.

Información sobre los objetivos y la performance.

Deberían comentarse los objetivos de cada programa, cómo se medirán, así como las consecuciones logradas en los ejercicios pasados. Igualmente deben elaborarse indicadores y medidas de performance, donde sea posible.

Esta información es la que más se hecha de menos hoy en día en la mayoría de presupuestos públicos.

Presupuesto consolidado y desagregado por departamentos y agencias.

Además de presentar el presupuesto consolidado de todo el sector público, junto a los presupuestos individuales de la Administración como tal, se presentan para su aprobación o como anexos, los presupuestos detallados de las entidades que los conforman. Esto es, los ministerios o departamentos, sus agencias, las empresas públicas, y el resto de entidades y organismos que conforman el sector público.

Normalmente los presupuestos de los departamentos y entidades son más detallados que los presupuestos generales.

En muchos casos las entidades empresariales y aquellas que presentan presupuestos de carácter estimativo, presentan una estructura diferente en sus presupuestos. Suelen elaborar estados financieros estimativos, con la estructura y normativa propia de los informes financieros del sector privado.

Información relativa al personal y contribuciones.

En las leyes de presupuestos es frecuente que se aprueben los puestos del personal de la administración, los salarios de los funcionarios y altos cargos, así como las pensiones que se pagarán durante el año.

El cuadro 3.4 muestra la información presentada junto a los presupuestos de España.

Cuadro 3.4 DOCUMENTOS PRESUPUESTARIOS ESPAÑA

Relación de libros que se presentan en las cortes generales (4 series, 57 tomos)	
<p>SERIE ROJA: en los libros rojos prevalece la clasificación funcional. Estos libros muestran, uno a uno, los programas gestionados por cada sección y constituyen, en sentido estricto, los estados presupuestarios que aprueban las Cortes</p> <p>R.1 ARTICULADO DE LA LEY</p> <p>R.2 INGRESOS</p> <p>R.3 GASTOS</p> <ul style="list-style-type: none"> • PTOS. POR PROGRAMAS Y MEMORIA DE OBJETIVOS (20 TOMOS) • ANEXO DE PROYECTOS DE INVERSIÓN VINCULANTES • ANEXO DE PROYECTOS QUE COMPONEN EL FONDO DE COMPENSACIÓN INTERTERRITORIAL <p>R.4 ESTADOS FINANCIEROS Y CUENTAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • ORGANISMOS AUTÓNOMOS Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS <p>R.5 PRESUPUESTOS DE EXPLOTACIÓN Y CAPITAL, ESTADOS FINANCIEROS</p> <ul style="list-style-type: none"> • TOMO I. SOCIEDADES MERCANTILES ESTATALES • TOMO II. ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS <p>R.6 RESÚMENES INGRESOS Y GASTOS</p>	<p>SERIE VERDE: No reciben aprobación oficial de las Cortes. Se trata de datos auxiliares de utilidad fundamentalmente para el gestor. Predomina la clasificación orgánica. La clasificación económica se desarrolla por completo aunque no lo exija el nivel de vinculación.</p> <p>V.1 INGRESOS Y GASTOS ANEXOS DE DESARROLLO ORGÁNICO Y ECONÓMICO</p> <ul style="list-style-type: none"> • TOMO I. PRESUPUESTOS DEL ESTADO • TOMO II. PRESUPUESTOS DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS • TOMO III. PRESUPUESTOS DE OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS <p>V.2 GASTOS ANEXOS DE DESARROLLO ECONÓMICO-FUNCIONAL</p> <ul style="list-style-type: none"> • PRESUPUESTOS DEL INSTITUTO NACIONAL DE LA SALUD • PRESUPUESTOS DEL INSTITUTO DE MIGRACIONES Y SERVICIOS SOCIALES <p>V.3 ANEXOS DE INVERSIONES REALES Y PROGRAMACIÓN PLURIANUAL</p> <p><i>DISTRIBUCIÓN ORGÁNICA</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • TOMO I. ESTADO • TOMO II. ORGANISMOS AUTÓNOMOS Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS <p><i>DISTRIBUCIÓN REGIONALIZADA</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • 4 TOMOS <p>V.4 ANEXOS DE INVERSIONES REALES</p> <ul style="list-style-type: none"> • INSTITUTO NACIONAL DE LA SALUD • INSTITUTO DE MIGRACIONES Y SERVICIOS SOCIALES <p>V.5 ANEXOS DE PERSONAL, ESTRUCTURA ORGÁNICA Y FUNCIONAL</p>

Cuadro 3.4 (continuación)	
<p>SERIE AMARILLA: Consta de cuatro libros, el primero y el segundo compuesto de dos tomos cada uno, que explican las grandes cifras contenidas en los Presupuestos Generales del Estado, así como las variaciones que presentan los presupuestos respecto de los del ejercicio anterior.</p> <p>A.1 INFORME ECONÓMICO Y FINANCIERO</p> <ul style="list-style-type: none"> • TOMO I. INFORME ECONÓMICO-FINANCIERO • TOMO II. MEMORIA DE BENEFICIOS FISCALES <p>A.2 MEMORIAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • TOMO I. ESTRUCTURA ECONÓMICO-ORGÁNICA • TOMO II. ESTRUCTURA FUNCIONAL Y VARIACIONES POR PROGRAMAS <p>A.3 PRESUPUESTO CONSOLIDADO</p> <p>A.4 ANEXOS DE LOS FLUJOS FINANCIEROS ESPAÑA-UNIÓN EUROPEA</p>	<p>SERIE GRIS: Se trata de un conjunto de información complementaria prevista legalmente y referida a temas específicos.</p> <p>G.1 INFORME SOBRE LA CESIÓN DE TRIBUTOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • 4 TOMOS <p>G.2 LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE 1999</p> <ul style="list-style-type: none"> • VOLUMEN I. ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO • VOLUMEN II. ORGANISMOS AUTÓNOMOS <p>G.3 AVANCE DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE 2000</p> <ul style="list-style-type: none"> • VOLUMEN I. ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO • VOLUMEN II. ORGANISMOS AUTÓNOMOS <p>G.4 GASTOS DE FUNCIONAMIENTO E INVERSIONES DEL BANCO DE ESPAÑA</p>
<p>Documentos publicados (3 libros) Son de cara al público en general, para “no especializados”.</p>	
<p>Libro Rojo El Presupuesto del Estado</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La Economía española en el 2001 2. Objetivos y prioridades del presupuesto 3. Principales cifras de los presupuestos y políticas de gasto 4. Marco institucional y jurídico de los presupuestos 5. El presupuesto del Estado 6. El presupuesto de los organismos autónomos y otros organismos público 7. El presupuesto de la Seguridad Social 8. Financiación de los entes territoriales 9. Relaciones financieras entre España y la Unión Europea <p>Índices de cuadros y relación de gráficos.</p> <p>El Libro Amarillo (Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado) presenta de forma más resumida la misma información.</p> <p>En años anteriores se presentaba información sobre el resto de países de la Unión Europea, debido al objetivo de convergencia</p>	<p>Libro Azul Introducción y estructuras presupuestarias</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. índice 2. presentación 3. el presupuesto, concepto 4. contenido de la ley de presupuestos 5. ámbito institucional de los presupuestos 6. Estructura del presupuesto del Estado, organismos autónomos, Seguridad Social, y otros organismos 7. relaciones financieras España-Unión Europea 8. documentación que se presenta a las Cortes 9. resúmenes del presupuesto 10. estructuras presupuestarias 11. estados financieros de los presupuestos de los organismos autónomos 12. estructuras de los presupuestos de explotación y capital

3.8.2. OTRA INFORMACIÓN ÚTIL A INCLUIR

Aunque pocos países presentan la siguiente información sería muy útil que se presentara junto al presupuesto (OCDE, 2001b; FMI, 1999):

Restricciones Fiscales.

Deberán especificarse claramente las normas fiscales que se hayan adoptado (por ejemplo, el requisito de un presupuesto equilibrado o límites al endeudamiento de los niveles subnacionales de gobierno).

Competencias y servicios prestados.

Para una correcta evaluación de la accountability del gobierno sería interesante (Rubin, 1996, p. 120) mencionar las obligaciones, servicios, que debe prestar legalmente y los que realmente realiza, ya sea por iniciativa propia como por mandato de gobiernos superiores. Esta mención es especialmente importante en países descentralizados, donde muchos gobiernos, especialmente los municipales, se ven obligados a prestar servicios a sus ciudadanos para los cuales no tienen financiación al ser competencia de un gobierno superior.

Análisis de sensibilidad.

Debería presentarse junto con el presupuesto el posible impacto de las posibles variaciones en los pronósticos económicos realizados tanto en el presupuesto de forma general como en los programas, de forma particular.

En este sentido una encuesta de la OCDE y el Banco Mundial (2003) realizada a 40 países muestra como el 51,2% (44% países OCDE) realiza dicho análisis. Entre ellos se encuentran países como el Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Italia o Nueva Zelanda, siendo obligatorio por ley en Australia y Austria.

Información sobre los activos y pasivos financieros.

La publicación de información sobre el nivel y la composición de la deuda y los activos financieros del gobierno central, dará una medición de la deuda neta. Con esta información, el gobierno puede evaluar mejor su capacidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones de deuda, así como estimar el monto de ingresos futuros que requiere para satisfacer todos los compromisos existentes. Es particularmente importante controlar los cambios en el nivel y la composición de la deuda y los activos financieros públicos, porque éstos son la base para evaluar la sostenibilidad de la política tributaria.

Igualmente los instrumentos utilizados para gestionar la deuda, contratos de futuros, opciones, swaps, etc., también deberían ser mencionados.

Información sobre activos no financieros.

La práctica óptima supondría también la declaración de tenencias de activos no financieros. Si bien esto introduciría toda una problemática contable, aportaría información que ayudaría a evaluar el desempeño del gobierno en la canalización y utilización de dichos activos y daría una indicación de los requisitos futuros de mantenimiento y sustitución. Además, facilitaría la derivación de un balance del gobierno completo, que permitiría incluir en las evaluaciones de sostenibilidad la información sobre todos los activos y pasivos del gobierno.

Información sobre activos no financieros que suele presentarse sólo en aquellos casos en que el gobierno ha adoptado un enfoque completo de recursos.

Pasivos contingentes.

En el presupuesto deberían declararse los principales pasivos contingentes del gobierno. Los pasivos contingentes reflejan los compromisos contraídos, cuyas consecuencias fiscales, en última instancia, dependen de que sucedan o no determinadas cosas en el futuro (por ejemplo, garantías de préstamos, garantías de tipos de cambio, seguro de depósitos e indemnizaciones).

Si no fuera necesario declarar estos pasivos, podría existir el incentivo de sustituir medidas presupuestarias por garantías u otros instrumentos extrapresupuestarios, y sería poco probable que se evalúen correctamente el presupuesto y la sostenibilidad de la situación fiscal. Cuando se acumulan pasivos no declarados de esta índole pueden producirse conmociones fiscales fuertes (reales o potenciales) que complican enormemente la gestión de las finanzas públicas.

La práctica óptima sería incluir una estimación del coste previsto de cada pasivo contingente, en la medida en que sea técnicamente posible hacerlo, y explicar sobre qué bases se hizo el cálculo. Además habría que preparar una lista de los pasivos contingentes declarados en el presupuesto del año precedente que hayan originado gastos durante el ejercicio actual.

Obligaciones por el Sistema de Pensiones.

Es conveniente realizar proyecciones actuariales de las obligaciones relacionadas con las pensiones públicas. No se consideran pasivos contingentes, pero si se dejan de lado pueden suponer un importante problema en el futuro.

Políticas contables.

Deben describirse, junto con el presupuesto, las normas contables y el método de registro de las operaciones (por ejemplo, enfoque de caja, obligaciones o enfoque de recursos) utilizado en la preparación y presentación de los datos presupuestarios. En la mayoría de casos las cifras presupuestarias son difíciles de entender al no seguirse unos criterios conocidos en el mundo empresarial. Por ello, si se desea que los usuarios del presupuesto lo comprendan, es imprescindible presentar esta información, lo cual facilita la correcta rendición de responsabilidades.

Sistemas de responsabilidad.

Debería incluirse un documento de responsabilidad por el ministro de Hacienda y los oficiales responsables de la elaboración de los documentos presupuestarios, certificando que todas las decisiones con un impacto financiero se han incluido en los documentos, y que éstos se han elaborado con el mejor juicio profesional posible.

3.9. EL PROCESO PRESUPUESTARIO

Las etapas del proceso presupuestario, que a continuación comentaremos, son:

- Formulación,
- Aprobación,
- Modificaciones Presupuestarias,
- Ejecución, y
- Evaluación.

La mayoría de los países occidentales han cambiado sus procesos presupuestarios⁵⁶ durante los años 90, principalmente para adecuarlos al objetivo de disciplina fiscal y reducción del déficit que se han marcado.

La estructura y el proceso presupuestario influyen en la performance fiscal (nivel de Deuda Pública, Déficit, nivel de Gasto Público, etc.). Estudios realizados (Von Hagen, 1994; Campos y Pradhan, 1996) señalan los siguientes requisitos para obtener una adecuada disciplina fiscal:

⁵⁶ Para profundizar en los procesos presupuestarios de los países de la Unión Europea, puede verse Von Hagen (1994), y para los casos del Reino Unido, Francia, Alemania, Nueva Zelanda, Holanda y Estados Unidos Barrell y Hubert (1999).

1. Primacía de intereses colectivos, lo que implica unos mecanismos de coordinación adecuados entre todos los ministerios y departamentos.
2. Establecimiento de un marco macroeconómico a medio y largo plazo.
3. Papel dominante del Primer Ministro o del Ministro de Hacienda.
4. Debe abarcar a todo el sector público, no dejar fuera unidades satélites.
5. Limitar el poder de enmienda del Parlamento.
6. Establecer límites al déficit y al gasto.
7. Pocas modificaciones (sobre todo aumentos) durante el proceso de ejecución.
8. Transparencia, aumentando la publicidad de las decisiones.
9. Accountability, con un régimen de sanciones si es conveniente.

3.9.1. ELABORACIÓN

El proceso de elaboración del presupuesto sigue unas pautas, más o menos comunes en la mayoría de países democráticos.

Suele iniciarse entre 12 y 7 meses antes del inicio del ejercicio presupuestario con la planificación inicial por parte de los Ministerios de Hacienda y Economía. Basándose en el plan económico-financiero a medio plazo, previamente aprobado, las previsiones de las cifras macroeconómicas, la información presupuestaria y financiera de los ejercicios anteriores, y las prioridades políticas y sociales, se establecen los objetivos del presupuesto y los límites o techos de gasto globales y por ministerios o grandes partidas.

Es importante que el presupuesto se englobe en una visión a medio plazo, y que tenga como objetivo los intereses globales del país, no los individuales de cada departamento. Por ello será en base a la estrategia, objetivo y límites determinados por el ministerio de Hacienda, que los distintos departamentos elaborarán sus anteproyectos de presupuesto.

Entre 6 y 8 meses antes del inicio del ejercicio presupuestario los distintos departamentos y órganos del sector público elaboran sus anteproyectos de presupuesto, adecuados a las directrices del gobierno, que deben remitir al Ministerio de Hacienda para que éste los acepte.

La elaboración del presupuesto es un proceso de negociación, y en la mayoría de casos un conflicto de intereses entre diferentes departamentos. Si el Ministerio de Hacienda no tiene una posición dominante, puede llegar a darse lo que se denomina “tragedy of the commons”: Donde no se consigue la asignación eficiente de recursos, ni la disci-

plina fiscal, porque cada departamento piensa en su propio beneficio y no en una finalidad común. Si se elaboraran los presupuestos de cada departamento por separado, el gasto final seguramente sería muy superior al deseado por el gobierno. Por otro lado, en muchos casos la asignación de recursos entre programas no se basa en decisiones técnicas, sino políticas. Y ello ocurre con mayor frecuencia si el gobierno está compuesto por varios partidos políticos.

El Ministerio de Hacienda una vez recibidos los anteproyectos de presupuesto de los organismos que componen el sector público, revisa la consistencia de los mismos con las directrices, procede a la consolidación del mismo y emite el Proyecto de Ley del Presupuesto. La elaboración del proyecto de presupuesto tiene lugar normalmente 4 meses antes del inicio del proceso presupuestario.

El Consejo de Ministros es el encargado de aprobar el proyecto de presupuesto para su posterior envío a las cámaras legislativas para su aprobación. Envío que tiene lugar unos 3 meses antes del inicio del ejercicio presupuestario.

Algunos países, como el Reino Unido o Nueva Zelanda, presentan con anterioridad al proyecto de presupuesto definitivo a las cámaras legislativas un presupuesto preliminar. Presupuesto preliminar que tiene como principal objetivo incentivar el debate sobre los grandes agregados y su interacción con la economía, y conocer con antelación las intenciones del gobierno. Se aconseja su emisión (OCDE, 2001b) al menos un mes antes de la emisión del proyecto definitivo de presupuestos.

En los últimos años el proceso de elaboración del presupuesto público ha conocido algunas novedades en algunos países. Una de las novedades (Schick, 2001a) más destacable es el presupuesto con plebiscito.

Determinadas decisiones y partidas presupuestarias son consultadas a los ciudadanos. Por ejemplo, si deben aumentarse los impuestos o reducir gastos para reducir el déficit, si el transporte debe aumentarse un 3 ó 5%, que establezcan la prioridad de ciertos programas, si debe aumentarse o reducirse el gasto de determinados programas, etc. Pudiendo ser las consultas vinculantes o no.

Introducir la opinión de los ciudadanos en el proceso presupuestario puede ser un método para aumentar la democracia. Experiencias de este tipo se llevan a cabo, por ejemplo, en municipios de Brasil. En algunos municipios de Estados Unidos (Watson et al., 1991) se realizan encuestas a los ciudadanos para conocer sus preferencias y necesidades, las cuales se tienen en cuenta en la elaboración del presupuesto municipal. En la ciudad española de Albacete el 70% del Presupuesto de 2003 lo confeccionaron

los ciudadanos, primero a través de propuestas en Internet, y posteriormente mediante un debate en el salón de actos de la ciudad.

Sin embargo, no es una novedad actual. Ya a principios de siglo en varias ciudades de Estados Unidos (Rubin, 1996) se organizaban sesiones públicas para explicar a los ciudadanos las actuaciones realizadas, las que se pretendía llevar a cabo, y su coste, ayudándose en la mayoría de casos de ilustraciones y gráficos. Estas reuniones se realizaban sobre todo cuando se necesitaba el apoyo popular ante un aumento de los impuestos. Se dejó de practicar porque los ayuntamientos consideraron que no interesaba al público y era una pérdida de tiempo.

Nosotros somos de la opinión de que las sesiones públicas de discusión de los presupuestos municipales son bastante útiles y necesarias. Y tal como decía W. H. Allen (1917⁵⁷) a principios de siglo, en una democracia es un derecho de los ciudadanos asistir a las sesiones públicas y dar su opinión, así como no asistir o no dar ninguna opinión.

3.9.2. APROBACIÓN

En cuanto a la aprobación del presupuesto por las cámaras legislativas, hemos de destacar que en los últimos años unos pocos países, como Suecia, Canadá, Francia, Italia, España o los Estados Unidos, presentan dos fases separadas de aprobación. En una primera fase o etapa (6 meses antes), se aprueban las cifras globales o grandes cifras, el entorno macroeconómico, y las previsiones a medio plazo. Posteriormente el gobierno elabora el presupuesto dentro de los límites aprobados y se tramita la segunda fase en las cámaras. Segunda fase, que en el caso de Suecia presenta dos etapas, antes de que finalice el mes de noviembre el Parlamento aprueba los topes de gasto de cada área, y antes de que finalice el año las autorizaciones específicas de cada una de ellas.

En los sistemas parlamentarios bicamerales, el papel de cada una de las cámaras varía bastante entre países. La tabla 3.1 muestra algunos casos de países de la OCDE. La cámara representativa de la configuración territorial (Senado) suele ser de segunda lectura y tener un peso menor, o incluso nulo, en la aprobación de los presupuestos.

⁵⁷ Citado en Rubin (1996).

Tabla 3.1 PAPEL DE LAS CÁMARAS LEGISLATIVAS			
	Papel nulo del Senado	Papel Preeminente del Parlamento, pudiendo anular cualquier decisión del Senado	Similar estatus de ambas cámaras
Alemania		X	
Australia			X (b) (c)
Austria	X		
Canadá			X (b)
España		X	
Estados Unidos			X (d)
Francia		X	
Holanda			X (c)
Irlanda		X	
Italia			X
Japón		X	
México		X (a)	
Polonia		X	
Reino Unido		X	
Rep. Checa	X		
Suiza			X
Total	2	8	6
Porcentaje	13 %	50 %	38 %
(a) El Senado puede aprobar medidas tributarias, pero no de gasto. (b) El Senado no puede introducir ni medidas tributarias ni de gasto. (c) El Senado sólo puede aceptar o rechazar el presupuesto de forma global. (d) La legislación tributaria puede ser enmendada por ambas cámaras. Fuente: OCDE (2001d)			

Cuando el proyecto de presupuesto se presenta a los parlamentarios, suele debatirse en primer término por la Comisión de Presupuestos de la cámara, pudiéndose aceptar algunas correcciones o enmiendas al articulado presentado. En este sentido sería aconsejable que se aumentara la capacidad técnica de los parlamentarios, bien mediante su formación o con una adecuada asesoría, para facilitar su comprensión de los actuales complicados documentos presupuestarios presentados por la mayoría de gobiernos. En un estudio (OCDE, 2001d) de 27 países miembros de la OCDE sólo las comisiones de 4 de ellos (Corea del Sur, Irlanda, Estados Unidos y Francia) contaban con más de 10 asesores, destacando los Estados Unidos con 245. También hemos de destacar que en bastantes casos las comisiones están abiertas al público, invitándose expresamente a grupos interesados en algunos de ellos.

Las cámaras legislativas pueden aprobar el proyecto, introducir enmiendas o no aprobarlo, con la consiguiente devolución al gobierno.

Las enmiendas o novedades que pueden introducir suelen estar limitadas por las Leyes Generales del Presupuesto de cada país, e incluso por su Constitución. En la mayoría de países no se permite introducir mayores gastos o menores ingresos sin su correspondiente propuesta de financiación, y en algunos casos requeriría la conformidad del gobierno para su tramitación⁵⁸. Incluso en países, como los Estados Unidos, el gobierno tiene el poder de vetar determinadas propuestas efectuadas por el Congreso.

En aquellos países donde el gobierno es elegido directamente por las cámaras, éstas no cambian casi nada de los presupuestos. A menos que el gobierno se sustente en una minoría parlamentaria, la mayoría de parlamentarios le apoya, y la aprobación de los presupuestos se convierte en un mero trámite.

Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se suelen prorrogar los presupuestos del ejercicio anterior, totalmente o por mensualidades, con la excepción de algunas partidas, hasta la aprobación y publicación de los nuevos. De esta manera la Administración no queda paralizada y puede seguir en el ejercicio de sus funciones.

Si ello ocurre en países donde el gobierno es elegido directamente por las cámaras legislativas, puede ser visto como una carencia de confianza en el gobierno y la señal de una necesidad de elecciones nuevas, con la consiguiente renovación de las cámaras.

3.9.3. MODIFICACIONES

Durante la ejecución de presupuesto, por diversas razones, puede ser necesario realizar modificaciones al inicialmente aprobado. Modificaciones presupuestarias que pueden ser de varios tipos: nuevas partidas de gasto, aumentos de las ya existentes, o un trasvase de fondos entre dos de ellas. Modificaciones que no deberían ser sustantivas ni una práctica común, sino más bien situaciones extraordinarias.

La Ley de Presupuestos es, desde una perspectiva jurídica, un mandato de las cámaras al gobierno. Las leyes o acuerdos de modificación presupuestaria constituyen excep-

⁵⁸ Sobre las iniciativas parlamentarias en materia de presupuestos, puede verse Martínez, M. A. (1990).

ciones puntuales de dicho mandato, que si no se sujetan a límites estrictos, rompen la disciplina y hacen que la institución presupuestaria pierda su papel en el control y rigor en la gestión de los fondos públicos. Modificaciones que no tienen, ni mucho menos, la misma trascendencia y difusión que la aprobación de los presupuestos iniciales.

La presentación de un nivel de déficit o de un equilibrio presupuestario puede quedar totalmente desvirtuada con las modificaciones que sufre posteriormente al presupuesto. En este sentido, diversos países limitan bastante las posibles modificaciones que supongan aumento del déficit.

Dependiendo de la clase y ámbito de la modificación, deberá aprobarse por las cámaras mediante ley, por el gobierno, por el ministro correspondiente, o por el responsable de la entidad o programa correspondiente.

En aquellos países donde se ha producido una verdadera descentralización y aplicación del NPM, las agencias y departamentos tienen bastante autonomía en la gestión de sus recursos, pudiendo cambiar el destino de éstos con el fin de mejorar la consecución de sus objetivos. Sin embargo, las modificaciones que supongan aumento de inversiones deben ser aprobadas por el poder legislativo o una autoridad superior, en todo caso.

3.9.4. EJECUCIÓN

Normalmente la normativa presupuestaria recoge toda una serie de pasos a efectuar para realizar un gasto. Gasto que debe adecuarse al presupuesto aprobado o a sus modificaciones.

Las fases de la ejecución, pudiendo ser más o menos flexible según el sistema organizativo y de gestión de cada gobierno y el tipo de gasto a realizar, suelen ser: (a) determinar la situación del crédito; (b) autorización del gasto por la autoridad competente; (c) disposición y compromiso del gasto, acto con relevancia jurídica frente a terceros que vincula a la Administración en la realización de un gasto por una cuantía determinada; (d) reconocimiento de la obligación; y (e) ordenación de pago, expidiéndose la correspondiente orden de pago contra la tesorería de la entidad, el proceso finaliza con el pago correspondiente.

3.9.5. CONTROL Y EVALUACIÓN

Finalmente, una vez concluido el ejercicio presupuestario se evaluará por parte de los gestores, los responsables políticos, las cámaras legislativas, los órganos de auditoría externos, y el público en general, la liquidación del presupuesto. Se evaluará el grado de cumplimiento de los objetivos, las desviaciones experimentadas, la performance lograda, y con ello se intentará mejorar la actuación y presupuestación de los ejercicios venideros.

En la mayoría de casos la presentación de las liquidaciones del presupuesto coincide con la elaboración y presentación de los estados financieros o cuentas anuales de la entidad o gobierno. Tanto la liquidación como los estados financieros deben presentarse a las cámaras legislativas para que puedan evaluar la gestión. Liquidación y estados financieros que deben ser previamente auditados por los correspondientes órganos de control externo, circunstancia que no siempre ocurre. Así, en España la auditoría de las entidades locales (si se realiza) es posterior a la presentación de la información al pleno, con lo que aprueba una gestión sin conocer la fiabilidad de la información sobre la cual se emite opinión.

Sobre el control hay que destacar el que se produce por organismos de la misma Administración. Además de la evaluación periódica realizada por los mismos gestores para analizar las desviaciones y la consecución de los objetivos, con el fin de mejorar la gestión de su entidad, está el control efectuado por organismos auditores internos, o Intervención.

El control interno suele tener la tradicional tarea de comprobar a priori si todas las operaciones se realizan conforme a la legislación vigente, y si existe crédito en el presupuesto para realizar el correspondiente gasto. Es en muchos casos, este control de legalidad a priori el que ralentiza y disminuye la eficacia de las actuaciones públicas. Sin embargo, hoy en día, se va flexibilizando y sustituyendo por controles a posteriori, evaluaciones de la performance, y un adecuado sistema de responsabilidades, de acuerdo con la cultura del NPM.

Respecto a los informes periódicos sobre la liquidación del presupuesto, éstos pueden ser mensuales, semestrales y anuales. Incluso es recomendable su presentación en vísperas de elecciones (como ocurre en Nueva Zelanda).

Dichos informes deben presentarse a las cámaras legislativas (los anuales deben ser previamente auditados) y a los ciudadanos en general, siendo muy conveniente su publicación en Internet sin cargo alguno (OCDE, 2001b). Igualmente las cámaras deben

poder analizar eficazmente cualquier información financiera que estimen conveniente, esté o no publicada.

Los informes sobre la liquidación del presupuesto incluyen cómo mínimo la siguiente información sobre la ejecución del presupuesto y el resultado obtenido, siendo conveniente adjuntar las explicaciones que se estimen convenientes, sobre todo de las desviaciones producidas.

- los créditos y derechos inicialmente aprobados,
- sus modificaciones,
- los créditos y derechos definitivos,
- los créditos comprometidos (suponen un compromiso de gasto, pero no se ha producido el hecho que provoca el reconocimiento de la obligación),
- las obligaciones reconocidas y sus anulaciones,
- los derechos a cobrar reconocidos y sus anulaciones,
- los pagos realizados,
- los cobros efectuados,
- las obligaciones pendientes de pago,
- los derechos pendientes de cobro,
- los remanentes de crédito, es decir, créditos de que no han sido efectivamente gastados en el ejercicio, distinguiendo dentro de los mismos los que son o no prorrogables al ejercicio siguiente,
- el resultado presupuestario,
- las necesidades de financiación, y
- los remanentes de tesorería.

Los informes presentados a mitad del ejercicio deberían incluir previsiones sobre la liquidación final del año, así como indicar cualquier circunstancia que pueda tener un efecto material. En algunos países (como Australia) si los departamentos necesitan financiación adicional se abre un periodo de presentación de modificaciones presupuestarias y posterior aprobación por el Parlamento.

El informe referente a todo el ejercicio presupuestario es el más importante y debe ser auditado previamente. En algunos casos forma parte de los estados anuales, por lo que sigue el mismo proceso de auditoría que éstos, y en otros es una información inde-

pendiente. Normalmente se presenta a las cámaras entre los 6 y 9 meses desde la finalización del ejercicio⁵⁹. El informe anual debería contener información sobre los objetivos conseguidos, indicadores y medidas de performance, comparaciones entre los objetivos y cifras presupuestadas y las finalmente conseguidas, y las liquidaciones de los dos ejercicios precedentes.

3.10. LA RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y PRESUPUESTO

A continuación analizaremos la relación que existe entre los sistemas contable y el presupuestario. Sistemas que están necesariamente interrelacionados, pero no siempre de la mejor manera.

La contabilidad y el presupuesto pueden considerarse dos procesos diferentes, pero complementarios entre sí. El sistema contable debe facilitar, entre otras cosas, el control del presupuesto, las comparaciones, y una correcta evaluación de las actuaciones realizadas. En la mayoría de casos los criterios para el reconocimiento de las operaciones y la información elaborada difieren, lo que dificulta bastante las comparaciones y el análisis de la situación y resultados de la entidad. Tradicionalmente los países han confiado en un presupuesto bajo un criterio de caja. Criterio de caja que refleja el tradicional enfoque en el control y en el cumplimiento de la legalidad. Sin embargo, el sistema contable actual contempla más objetivos que el tradicional control presupuestario.

Como veremos, en la mayoría de países el sistema contable ha evolucionado, no sucediendo lo mismo, o no en la misma dirección, con el presupuestario, con las consecuentes divergencias y problemas que ello conlleva.

En este análisis no debemos dejar de lado un tercer tipo de información contable que elabora la Administración Pública, es la llamada Contabilidad Nacional. Contabilidad Nacional, de la que hablaremos más detenidamente en un próximo capítulo.

⁵⁹ Hay que destacar casos como el del Gobierno Central de España, en que la Intervención General (IGAE) envía al Tribunal de Cuentas los estados financieros y la liquidación del presupuesto 10 meses después de la finalización del ejercicio, habiendo hasta 6 meses para la realización de la auditoría, por lo que el proceso de aprobación por parte del Parlamento se retrasa bastante en el tiempo, perdiendo casi toda su utilidad.

La Contabilidad Nacional constituye un marco contable comparable a escala internacional cuyo fin es realizar una descripción sistemática y detallada de una economía en su conjunto (una región, un país o un grupo de países), sus componentes y sus relaciones con otras economías. En la Contabilidad Nacional el sector público es un sector más que se agrega al resto de sectores para obtener las cifras de toda la economía en su conjunto. La normativa de la Contabilidad Nacional viene determinada por el SNA de la ONU, y más concretamente por el SEC en la Unión Europea. Igualmente los países deben elaborar información financiera sobre el sector público para el FMI (GFS), información que actualmente es homogénea con la Contabilidad Nacional.

La Contabilidad Nacional, tanto el SNA, el SEC como el GFS, se habían basado sobre todo en criterios de caja, que era el criterio tradicional adoptado para medir las operaciones del sector público. Sin embargo, recientemente se han reformado y han adoptado un enfoque de recursos económicos o devengo, rompiendo completamente con los criterios tradicionales (SNA, 1993, SEC, 1995, en vigor desde 1999, GFS, 2001). Con ello, el objetivo presupuestario de medir el impacto en la economía de las actuaciones del sector público se ve mitigado. Las cifras y datos obtenidos del presupuesto deberán ser objeto de importantes ajustes con el fin de obtener las cifras demandadas por la Contabilidad Nacional.

Estos tres sistemas de información contable, la financiera, la presupuestaria y la nacional, recogen los mismos fenómenos económicos, siendo cada uno diferente en su forma fundamental. Tienen diferentes conjuntos de tomadores de decisiones, nacional e internacionalmente, diferentes marcos conceptuales, diferentes políticas contables y son implementadas por diferentes instituciones gubernamentales, de manera diferente. La tabla 3.2 resume los objetivos y enfoques de cada uno.

Tabla 3.2 CONTABILIDAD Y PRESUPUESTO			
	Presupuesto	Contabilidad	Contabilidad Nacional
Objetivos principales	Asignación de recursos	Presentación de información financiera	Impacto en la economía
Perspectiva temporal	Futuro	Pasado	Pasado
Horizonte	Corto plazo	Corto y largo plazo	Corto y largo plazo
Enfoque de medida	Flujos de tesorería	Recursos económicos (activos y pasivos)	Recursos económicos y financieros (necesidad de financiación)
Fundamentos	Económicos, políticos y legales	Económicos, financieros y de gestión	Económicos, estadísticos y de análisis
Fuente: Chan (2001a) y elaboración propia			

Las dos perspectivas temporales son necesarias, los gobiernos para una buena planificación necesitan un *feedback* basado en los resultados reales. Estos dos papeles dan lugar a una relación entre contabilidad y presupuesto complementario y, en muchos casos, todavía competitiva.

3.10.1. COORDINACIÓN

Tradicionalmente la contabilidad y el presupuesto han seguido los mismos criterios. Sin embargo, en los últimos años la contabilidad ha evolucionado para adaptarse a las nuevas necesidades de la gestión pública, no siendo éste el caso del presupuesto.

Podemos hablar de dos modelos extremos (Chan, 2001a) de relación de dominio entre la contabilidad y el presupuesto.

- Contabilidad subordinada al Presupuesto.

Ocurre principalmente en los países de la Europa Continental y Sudamérica. Tiene mucha importancia el control sobre la legalidad de las actuaciones del gobierno por parte del poder legislativo. La atención principal se centra en medidas sobre las obligaciones y los flujos de tesorería.

- Contabilidad que influye en el Presupuesto.

Se da principalmente en los países anglosajones. La responsabilidad del gobierno es principalmente frente a los ciudadanos. El control principal de las actuaciones del gobierno debe ser un control independiente, y no sólo de legalidad. La atención se centra en el consumo de recursos y el patrimonio neto.

En la práctica se dan modelos intermedios en los diferentes países, pudiendo evolucionar durante el tiempo, y ser diferentes según el nivel de gobierno o el tipo de entidades. El extremo del primer tipo sería una contabilidad exclusivamente para recoger la ejecución del presupuesto. El extremo del segundo serían los casos actuales del Reino Unido, Australia, Canadá y Nueva Zelanda, que habiendo adaptado su contabilidad, adaptan también su sistema presupuestario, adoptando la misma base para ambos.

Sin embargo, la importancia y la atención que recibe el presupuesto, su aprobación, su difusión en la prensa, la referencia a las cifras y resultados presupuestarios, etc., es aún hoy en día muy superior a la que puedan tener los estados financieros, aunque hayan sido objeto de importantes mejoras. Quizás sean Australia y Nueva Zelanda los países donde la importancia de la información financiera haya aumentado considerablemente frente a la presupuestaria durante la última década.

Como hemos indicado diferentes países⁶⁰ han llevado a cabo reformas en sus sistemas contables (algunos los han implantado por primera vez). Sin embargo, son pocos los que se han atrevido a prolongar estas reformas al sistema presupuestario. En algunos casos estas reformas (contables y/o presupuestarias) se han implantado sólo en unos niveles de gobierno o en agencias, como un primer paso.

La mayoría de gobiernos son muy reticentes a incluir el sistema presupuestario en las reformas que están llevando a cabo. La elaboración del presupuesto, al menos hasta ahora, está muy sujeta a normas legales y difíciles de cambiar. Difíciles de cambiar porque para ello debe cambiar la actual cultura de la administración y de los políticos. Sin embargo, al ser el presupuesto el estado financiero principal o más analizado, al que se le da mayor importancia, si se adopta el enfoque de recursos en la contabilidad pero no en el presupuesto es muy difícil conseguir las ventajas que éste aporta, y los movimientos de tesorería seguirán teniendo el protagonismo. Modificar la contabilidad no presenta tantos problemas porque los estados financieros tienen mucha menos importancia que el presupuesto, siempre es mucho más fácil modificar algo secundario que modificar el verdadero centro del sistema.

Actualmente el reto que existe es cómo integrar la información basada en el consumo de recursos en el proceso presupuestario para que eficazmente sostenga los objetivos de reformar la gestión pública y facilite la toma de decisiones políticas. Aunque se haya implantado el enfoque de recursos para la contabilidad, la utilidad de ésta se ve menguada si no se puede comparar con las previsiones y obligaciones determinadas a priori –el presupuesto–. Si se utilizan criterios diferentes en la elaboración del presupuesto y de los estados financieros, no hay comparación posible y puede llevar a bastantes confusiones a los usuarios de la información.

Si la Contabilidad y el Presupuesto adoptan los mismo criterios, ya sea porque la contabilidad sólo recoge la ejecución del presupuesto y sigue un criterio de caja, o se ha adoptado un enfoque total de recursos para ambos, no existe ningún problema en la elaboración de la información. Sin embargo, cuando la contabilidad y el presupuesto difieren debe idearse un mecanismo de coordinación y conexión entre ambas. Internacionalmente podemos decir que se dan dos casos: una contabilidad independiente y una conexión entre ambos sistemas.

⁶⁰ La situación particular y los criterios contables y presupuestarios adoptados en diferentes países es analizada en el capítulo 7.

- Contabilidad Independiente

Subyace la idea que la información contable pública debe ocuparse principalmente de la información financiera, dejando la presupuestaria para su propia regulación, sin que necesariamente ambas estén conectadas. Por una parte se elaboran los estados contables y por otra se elaboran los estados presupuestarios para dar cumplimiento a la legislación vigente. No hay ninguna conexión entre ellas ni ningún plan de cuentas común.

Ello ocurre en la mayor parte de países anglosajones donde los criterios contables difieren del criterio de caja presupuestario. También podemos incluir el caso de aquellos gobiernos donde sólo se presenta información sobre la ejecución y liquidación del presupuesto. En aquellos casos en que se presenta información patrimonial, ésta se obtiene a través de registros independientes (inventarios, etc.) al no tener un sistema contable.

- Conexión Entre Ambos Sistemas

Existe un único sistema de cuentas que refleja y permite elaborar todos los documentos, tanto financieros como presupuestarios. Esta opción ha sido adoptada por diversos países de la Europa Continental, Sudamérica y los gobiernos locales y estatales de los Estados Unidos.

Las opciones son varias. Destacaremos dos: el caso en que la liquidación presupuestaria se integra en el balance de situación, y la opción que permite la presentación de estados financieros y presupuestarios independientes entre sí.

En las instituciones de la Unión Europea se da el primer caso. Dos son los estados básicos que se elaboran, la cuenta de Gestión del Presupuesto y el Balance de situación. La liquidación del presupuesto obedece a criterios de caja tal y como lo indica la legislación, mientras que el Balance se pretende que se elabore según los PCGA. Las cifras de la contabilidad económico-patrimonial se obtienen a partir de los datos de la contabilidad presupuestaria. El resultado presupuestario figura en el pasivo como resultado del ejercicio y los Capitales Propios son objeto de correcciones para que su variación en un ejercicio se aproxime al resultado económico que se habría obtenido con la aplicación de PCGA. Existe una prioridad clara del sistema presupuestario, y la conexión propuesta a través de ajustes es una solución forzada, no siendo la más adecuada (Cortès, J. L., 2001) al dificultar la comprensión de la verdadera situación económico-patrimonial de la entidad.

En la segunda opción se presentan estados presupuestarios individuales junto a los estados financieros tradicionales. El presupuesto y la contabilidad adoptan diferentes

criterios para el reconocimiento de las operaciones, pero están correctamente relacionados mediante un único plan de cuentas. Un ejemplo sería el caso de España, donde un único plan contable estructura el sistema de cuentas de tal manera que permite la distinción entre el sistema financiero y el presupuestario, pero con un enlace o conexión al registrarse en ambos los derechos y las obligaciones presupuestarias.

Dentro de los sistemas que relacionan contabilidad y presupuesto hay que hacer una breve referencia a la contabilidad de fondos, método empleado principalmente por los gobiernos locales y estatales de los Estados Unidos. La contabilidad de fondos estructura las cuentas y los estados financieros según los fondos a los que van destinados los recursos, los cuales se crean para un correcto seguimiento del destino de los recursos según la legalidad y el presupuesto aprobado.

Actualmente los gobiernos locales y estatales de los Estados Unidos presentan estados financieros desde la perspectiva de fondos y desde la perspectiva de entidad global. Pero hasta la entrada en vigor del Statement 34 del GASB (1999) en 2001, sólo se presentaba información de fondos. Sin embargo, debido a que el GASB regula los criterios contables a aplicar para conseguir los objetivos de la información contable, y no debe estar pendiente de las normas presupuestarias de cada estado, los criterios de reconocimiento de las operaciones de los fondos pueden diferir en algunas operaciones de los criterios presupuestarios. Debido a las posibles divergencias de criterios se presentan unos estados comparando las cifras presupuestarias y las reales en base a los principios contables empleados por los fondos, y otros en base a los principios presupuestarios, con un posterior estado de conciliación.

3.10.2. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

La información presupuestaria, es una información más a presentar por la contabilidad, como vimos en el capítulo 2. Dicha información se puede presentar y elaborar de diversas maneras.

- Como un componente más de todos los estados financieros. Ocurre en aquellos países donde los criterios presupuestarios coinciden con los contables. Donde la contabilidad sigue un criterio de caja, el balance, si se presenta, es un estado anexo secundario. Donde se ha adoptado un enfoque completo de recursos, en cada uno de los estados se recogen tanto los datos presupuestados, iniciales y finales, como los datos reales, facilitando la realización de las comparaciones oportunas (estados contables del gobierno de Nueva Zelanda y algunos estados de Australia).

- El estado de liquidación presupuestaria se incluye como un estado adicional, con sus correspondientes notas explicativas (España, Francia o los gobiernos locales y estatales de Estados Unidos).
- Como unos estados informativos independientes (países anglosajones, y normativa del IFAC). En algunos de ellos se presenta un resumen en las notas explicativas o información complementaria de los estados financieros.

3.10.3. CONCILIACIÓN ENTRE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y PRESUPUESTARIA: DIFICULTADES DE COMPARACIÓN

Los objetivos y resultados conseguidos deben compararse con los inicialmente previstos, planeados. Si se utilizan bases contables diferentes en la elaboración del presupuesto y de los estados financieros, la comparación no es fácil y puede llevar a bastantes confusiones a los usuarios de la información. Es por ello que muchos gobiernos presentan un estado complementario de reconciliación⁶¹ entre el resultado o saldo presupuestario y el resultado económico o contable (por ejemplo los gobiernos de Estados Unidos o Italia). El cuadro 3.5 presenta el estado de conciliación del gobierno federal de los Estados Unidos

La aplicación de distintos criterios de reconocimiento dará lugar a diferencias, algunas temporales y otras permanentes. Las diferencias cuando la base contable es la de devengo y la presupuestaria la de caja se debe principalmente a cuatro causas.

- 1) Ingresos reconocidos en el presupuesto y no en los estados financieros, como por ejemplo el valor contable neto de las ventas de inmovilizado.
- 2) Ingresos reconocidos en los estados financieros y no en el presupuesto, como el devengo de intereses aún no vencidos.
- 3) Desembolsos reconocidos en el presupuesto y no como gastos en los estados financieros, como por ejemplo compras de inmovilizado o el pago de las pensiones a los funcionarios.
- 4) Gastos reconocidos en los estados financieros y no como desembolsos en el presupuesto, como por ejemplo, la depreciación del inmovilizado o la dotación de provisiones.

⁶¹ Comentarios sobre la necesidad de presentar dicha conciliación pueden verse, por ejemplo para el caso español, Brusca (1997) y Pina (1993b).

Cuadro 3.5 CONCILIACIÓN ENTRE EL EXCESO DE INGRESOS SOBRE EL COSTE NETO Y EL SUPERÁVIT PRESUPUESTARIO DE GOBIERNO FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS (mil millones de dólares)

Exceso de ingresos sobre el coste neto	46,0
Incremento por los beneficios a los veteranos	62,5
Incremento por pasivos medioambientales	19,6
Capitalización de activos fijos	(31,6)
Incremento por beneficios a los funcionarios	55,3
Incremento por beneficios a los militares	(39,5)
Gastos de amortización	15,4
Incremento por otros beneficios devengados	4,0
Incremento de inventario	(11,9)
Incremento por tributos a cobrar	(0,6)
Incremento por otros pasivos	6,0
Venta de oro	(2,3)
Incremento en cuentas a pagar	5,2
Incremento en cuentas a cobrar	2,7
Incremento por otros activos	(5,4)
Ajustes de ejercicios anteriores	(4,2)
Prima de reembolso anticipado de deuda pública	5,5
Cobro del capital de préstamos	24,0
Otras diferencias	7,2
Superávit presupuestario	<u>236,9</u>
Fuente: Gao (2001d)	

| 4. EVOLUCIÓN DE LAS TÉCNICAS PRESUPUESTARIAS

Debemos recordar que, en su tiempo, los Dinosaurios, fueron los animales más grandes y fuertes de todos los seres vivientes de su época, sin embargo, se produjo un cambio en las condiciones ecológicas del mundo; y por no estar preparados para esos cambios, simple y llanamente, desaparecieron, como seres vivientes de la faz de la tierra. Ahora los paleontólogos exhuman sus restos y los museos los exhiben como un paradigma que nos recuerda que hay que estar preparados permanentemente para el cambio.

Manuel Luna Victoria Sánchez (1997)

La preocupación para mejorar la función, presentación, estructura y reconocimiento de las operaciones presupuestarias no es una preocupación actual. A lo largo del tiempo, el crecimiento, transformación y dinamismo de las actividades del sector público ha dado lugar a que el presupuesto afronte nuevas exigencias.

Tradicionalmente el diseño de sistemas presupuestarios se ha centrado en el control parlamentario, en lugar de en la búsqueda de la eficacia del gasto. A lo largo del siglo XX se han ido adoptando diversas técnicas presupuestarias para adecuar el presupuesto a las necesidades de gestión de las administraciones públicas, las cuales vamos a repasar brevemente.

Durante los años 60 y 70 surgieron técnicas presupuestarias como el Presupuesto por Programas y el Presupuesto Base Cero, con el objetivo principal de controlar y reducir el gasto público. Pero no fructificaron (Spackman, 2001) debido, entre otras razones a que:

- La mayoría de políticas no dependen sólo de un análisis económico, sino también de pragmatismo, intuición política y visiones de oportunidad política.

- La ingestible demanda de información que generaban.
- La estructura de poder y control muy centralizada.
- No se disponía de una base informativa, cultural y organizacional lo suficientemente sólida, ni una la motivación adecuada. Se implantaron con demasiada premura, intentando recuperar rápidamente el tiempo perdido.

De los modelos que veremos, no hay un único sistema ideal para cualquier organización pública en cualquier momento (Zapico-Goñi, 1988). No hay un modelo mejor que otro, depende de las circunstancias. Ni tampoco ninguno excluye a los otros, son complementarios.

El modelo debe adaptarse al contexto y posibilidades de cada momento. Un desencaje entre el modelo elegido y el contexto donde se va a implantar puede provocar graves problemas de adaptación e incluso llevar al fracaso por abandono o a una mera implantación simbólica. Éste fue uno de los motivos por los que no tuvieron éxito las reformas emprendidas. Sin embargo, como hemos venido indicando, las reformas actuales se incluyen en una reforma mucho más amplia del sector público.

4.1. PROBLEMAS DEL PRESUPUESTO CLÁSICO

A nivel teórico para hacer referencia al presupuesto tradicional suelen utilizarse términos como presupuesto por partidas (line-item budget) y presupuesto de medios (inputs). Ello se debe a la utilización de un desglose detallado y rígido de los gastos, con la finalidad principal de un control de legalidad. Se autoriza una cantidad de gasto a cada departamento, con el desglose detallado de los diferentes conceptos, independientemente de la cantidad de bienes o servicios que se produzcan.

Destaca por su simplicidad, facilidad de preparación, y herramienta de control legislativo. Su elaboración suele realizarse por un procedimiento incrementalista, fijando la cantidad adicional que se estime necesaria para el siguiente ejercicio respecto a las partidas existentes.

Presenta bastantes problemas y críticas, resultando inadecuado para realizar algunas de las más importantes funciones encomendadas hoy al Estado, y sobre todo como herramienta de gestión. Si bien, algunos inconvenientes no se solucionarán sólo con un cambio de técnica presupuestaria, sino que necesitarán de cambios más profundos en el sistema legal del país. Entre los problemas encontramos:

- Problemas de ser incrementalista. Las decisiones actuales provienen de decisiones pasadas. No se suelen revisar los programas y actuaciones actuales. Los programas antiguos no se someten a examen para eliminar los innecesarios, y apenas existe un análisis de la eficacia. No se analiza qué se debe hacer, sino cuánto debe aumentarse la dotación, por lo que tiende a mantenerse la actual estructura del gasto. La actitud del Parlamento con relación al proceso de discusión presupuestaria y al control del empleo de los recursos tampoco ha favorecido a que la elaboración del presupuesto supere su concepción tradicional de formalidad incrementalista, al no propiciar la negociación presupuestaria en base a objetivos y en función de resultados.
- Proceso de autorizaciones demasiado burocrático y sujeto a control previo. Los tradicionales sistemas de ejecución del presupuesto se centran demasiado en controles detallados de los inputs. Mantener la ejecución del presupuesto bajo control requiere sistemas efectivos de control de gestión, y no excesivos controles detallados sobre el cumplimiento de la legalidad. Los controles excesivos y meticulosos consumen tiempo, hacen rígido el presupuesto y no dan a los gestores la flexibilidad necesaria para que puedan implementar el presupuesto de manera eficiente. En este sentido decir que las últimas reformas presupuestarias van encaminadas a flexibilizar el proceso presupuestario y la actuación de los gestores.
- Modificaciones presupuestarias excesivas. En muchos casos, las previsiones aprobadas en los parlamentos son ampliamente modificadas por los gobiernos durante la fase de ejecución, con importantes desviaciones que desvirtúan la norma inicialmente aprobada y deterioran seriamente la transparencia de las finanzas públicas. Según Barea (1995) las leyes presupuestarias deberían reconocer que toda modificación presupuestaria deba ser financiada con baja de otros créditos, con la finalidad de que no se altere el importe del gasto público total aprobado. Igualmente para no desvirtuar las decisiones económicas iniciales, los aumentos de gastos corrientes deberían financiarse con bajas de la misma naturaleza y no de inversión, como ha venido sucediendo actualmente en varios países.
- Entidades fuera del presupuesto. Frente a la disciplina presupuestaria cabe la tentación de buscar nuevos caminos para dejar operaciones y entidades generadoras de déficit fuera de la información contable y presupuestaria presentada. Por ello debe procurarse una presentación consolidada del presupuesto, en su sentido más amplio.
- Visión a corto plazo, sin apenas planificación a largo plazo.
- Atención en el control de los inputs, en lugar de en los programas y actividades necesarias para conseguir los objetivos de la entidad.
- No puede realizarse una gestión óptima si la financiación está rigurosamente dividida, y más aún si se restringe sólo a un año. En este sentido, el detallismo se ha ido reduciendo en los últimos años, y así algunos países aprueban bloques de gasto y el ministro puede decidir su composición.

- Problema del final de año. Gastar inútilmente el último mes es una práctica bastante común, ante el peligro de una reducción presupuestaria el próximo ejercicio. Para evitar esta situación, uno pocos países, como Suecia, permiten conservar un porcentaje de lo ahorrado a los departamentos y agencias.
- Dificultad para realizar controles y evaluación de performance. El único control y evaluación que permiten es sobre los medios utilizados y si se adquieren dentro de los límites fijados legalmente. Hay una concentración excesiva en controlar si se ha gastado correctamente, en lugar de si los gastos han sido eficientes o han logrado sus propósitos. Igualmente, sin una evaluación de la performance es imposible establecer un correcto sistema de accountability.

A pesar de que se han intentado implantar nuevas técnicas de presupuestación, como el presupuesto de programas y el presupuesto base cero, tal como indica Wildavsky (1981), “el presupuesto tradicional ha permanecido porque es más simple, fácil, controlable y flexible...”. Sin embargo, las actuales reformas presupuestarias (presupuesto de resultados) intentan romper con estas características. Se intenta adoptar un presupuesto más flexible, con dotaciones más globales, y que constituya un pilar para un régimen de accountability basado en los resultados o performance.

Tal como indica Schick (1980, p. 51), cuando la Administración Pública aún no ha alcanzado un cierto grado de madurez, tanto financieramente como en el desarrollo normativo de su funcionamiento (personal, contratación, contabilidad, auditoría, etc.), si el presupuesto no especificará los conceptos de gasto permitiría una vía libre al fraude y la malversación de fondos. A medida que la Administración se consolide, disponga de una adecuada legislación y de un adecuado sistema de contabilidad y auditoría, el detalle de los conceptos puede reducirse y aumentarse la flexibilidad.

4.2. EL PRESUPUESTO BASE CERO

Aplicar la técnica denominada Presupuesto Base Cero, (Zero Base Budgeting, ZBB) consiste en que cada departamento debe justificar cada unidad monetaria que quiere gastar en una actividad o programa. Cada ejercicio se parte de cero y las decisiones y presupuestos pasados no sirven como punto de partida para calcular el nivel de gasto actual.

Esta técnica aporta una planificación más selectiva, y puede aplicarse junto con un presupuesto de programas o cualquier otro tipo de presupuesto. Para cada unidad de planificación se plantean distintas alternativas de gasto o prestación de servicios, in-

cluida la disminución o desaparición de las ya existentes. Las propuestas de gasto compiten entre sí y con las actividades ya existentes, buscando la alternativa que ofrezca un servicio mejor a un coste menor. Las asignaciones de los programas actuales están en continua revisión, y no sólo en el momento de su creación, lo cual permite que los programas existentes concluyan y no perduren hasta la eternidad.

Sin embargo, analizar todas las partidas de gasto desde cero es una tarea bastante difícil de gestionar. Por ello, dada su complejidad, sólo es aplicable a aspectos concretos de la actividad de una entidad o a programas que requieren un seguimiento especial.

La aplicación de la técnica del Presupuesto Base Cero, no supone realmente que todo el presupuesto de una unidad deba elaborarse de nuevo. Dado el plazo tan corto que supone el año presupuestario, un gran porcentaje de los gastos públicos viene determinado por normas legales u obligaciones contraídas en años anteriores (personal, pensiones, etc.), por lo que no pueden modificarse ni decidir disminuirlos. Por ello adoptar este sistema no implica un cambio tan drástico como podría suponerse a priori. Realmente la filosofía que lleva implícito es la puesta en cuestión de forma continuada de la actividad o programa que se realiza, y no sólo una evaluación de los incrementos de gasto. Debe entenderse que es necesario conocer si es más conveniente eliminar un programa o simplemente reducir el gasto existente.

La elaboración de un Presupuesto Base Cero consistía en elaborar paquetes de decisión por parte de cada unidad y clasificarlos en orden de prioridad. Un paquete de decisión consistía en un conjunto de documentos que identifican y describen una actividad concreta, permitiendo evaluarla y clasificarla de manera homogénea a las demás actividades que compiten para obtener recursos presupuestarios. La información que incluía era como mínimo:

- Los objetivos del programa o actividad.
- Las consecuencias de no adoptarse.
- Cómo se evaluará su utilidad, y si se utilizarán indicadores.
- Costes totales del programa o actividad.

Posteriormente deben evaluarse todas las alternativas de conseguir el mismo objetivo, considerándose la más conveniente y rechazando las demás.

Igualmente es bastante útil definir lo que se denomina “nivel mínimo de esfuerzo”. Es decir, la actividad mínima que el gestor considera imprescindible para llevar a cabo el programa. Si no existen recursos para realizar este mínimo, considera que no tiene sentido poner en marcha el programa. Se suelen presentar tramos de niveles de esfuerzo, para determinar los escalones de financiación necesaria para cada tramo de activi-

dad. De esta manera no se designan recursos que no van a utilizarse de manera eficaz, ni se tienen porqué eliminar actividades en su totalidad.

El Presupuesto Base Cero se implantó por primera vez en algunas grandes empresas de Estados Unidos en los años 70, y fue posteriormente implantado en la administración pública norteamericana. Aunque la Administración Carter propuso su implantación en todas las agencias federales en 1977, nunca llegó a ser implantado de forma global y fue abandonado por la Administración Reagan en 1981.

Las novedades, utilidad y ventajas que aporta son claras, pero para que tenga éxito se necesitan varios condicionantes, que no siempre se cumplieron. Se necesita:

- Un apoyo y decisión política clara y decidida.
- Realizar un planteamiento eficaz de todo el sistema, con el respaldo de gestores, personal y directores financieros.
- Analizar las implicaciones a largo plazo, y no sólo por el año siguiente.
- Poseer una infraestructura informativa y administrativa adecuada.
- Personal adecuadamente preparado.
- Un posterior control de eficacia para comprobar si realmente las expectativas iniciales se cumplen.

El entusiasmo inicial en su aplicación, se fue transformando en frustración y finalmente se abandonó como criterio general de presupuestación. Sin embargo, su filosofía sobre la necesidad de analizar la continuidad de las actuaciones y de comparar las distintas alternativas posibles para prestar un servicio, se ha incorporado a posteriores reformas presupuestarias.

Entre los motivos de su fracaso podemos encontrar los siguientes:

- Su aplicación práctica era difícil. Suponía una carga de trabajo excesiva, la elaboración de la documentación era dificultosa y consumía mucho tiempo.
- No se realizó una adecuada planificación.
- Dificultad para cuantificar los beneficios que podía aportar.
- Tendencia a implementarlo demasiado rápido, sin contar primero con la tecnología y personal adecuado.
- Se aplicó en áreas donde era difícil aplicarlo por la ausencia de medias validas de eficacia y eficiencia.
- Falta real de incentivos para reducir gastos superfluos.

- No se cambio, prácticamente, la presentación al Parlamento, por lo que éste no vio ventajas, y lo consideraba sólo como un procedimiento innovador para elaborar el presupuesto.
- Idea de que el actual nivel de gasto siempre es el mejor indicador del gasto del año que viene. No se pueden ignorar las decisiones y obligaciones pasadas, ni eliminar programas sin evaluar la futura situación de las agencias que los llevan a cabo.

4.3. PRESUPUESTO DE OBJETIVOS O DE EJECUCIÓN

Un presupuesto de objetivos o de ejecución (a veces llamado de performance⁶²) muestra los objetivos y fines que se pretenden lograr con la utilización de los fondos públicos, los pagos necesarios para su realización, y mediante la obtención de datos cuantitativos permite medir el grado de realización.

La introducción de objetivos en el presupuesto ya apareció (Lozano, 1983) a principios del siglo XX y en los años 40 en Estados Unidos para actividades concretas de ciertos municipios y estados. Pero su desarrollo e implantación importante por parte de diversos gobiernos europeos y el de Estados Unidos fue a partir de la década de los 60 hasta finales de los 80. Supuso la introducción de una clasificación funcional en los presupuestos, clasificando los gastos según el objetivo o política a la cual se destinaban.

Con la clasificación funcional se permite conocer no sólo qué se utiliza, sino para qué actividades se utilizan, sirven, los medios adquiridos. Los outputs, olvidados hasta entonces, empiezan a tener cierta importancia. Conocer qué está haciendo y planea realizar el Gobierno es del todo necesario, por lo que esta nueva visión del presupuesto supuso una importante novedad. Supuso el primer paso desde el tradicional objetivo presupuestario de control hacia el objetivo de gestión.

La adopción de un presupuesto por objetivos supone adoptar nuevas técnicas, ligadas al señalamiento de metas u objetivos y la elección racional entre las diferentes alternativas posibles. Ello implica lo siguiente:

⁶² Sin embargo hemos de diferenciar los presupuestos por objetivos de los denominados presupuestos de performance que se elaboran actualmente en muchos países. Los actuales presupuestos de performance se basan en un enfoque en los resultados obtenidos en términos de performance y calidad, y los analizaremos en un apartado posterior.

- Una adecuada planificación para determinar los objetivos y servicios que presta la entidad, los programas y actividades que realizará para lograr estos objetivos, los inputs que requiere cada actividad, los outputs conseguidos y los que se esperan conseguir con los recursos asignados.
- Una coordinación de los objetivos de la entidad y de la Administración en general.
- Un seguimiento de objetivos, midiendo la eficacia y eficiencia en su consecución.
- Determinación de costes y producción estándar.
- Un cambio o reforma del sistema contable, con la necesidad de adoptar un enfoque de recursos para poder conocer el coste total de los productos.
- Un cambio en las responsabilidades de los gestores. Al evaluar la ejecución aumenta la responsabilidad y la obligación de rendir cuentas.
- Un cambio en la discusión parlamentaria tradicional centrada en los inputs.
- Un cambio en la mentalidad organizativa y administrativa.

La adopción de un presupuesto de objetivos no tuvo demasiado éxito en su implantación en los años 70 y 80, si bien ha sido la base para futuras reformas presupuestarias. En general funcionó mejor en unos programas y departamentos que en otros, pudiendo señalar como causas de su fracaso las siguientes:

- Limitaciones a su puesta en práctica. No se contaba con una base informativa, cultural y organizacional lo suficientemente sólida, ni con la motivación adecuada para realizar el cambio. Era necesario personal altamente preparado y una adecuada contabilidad analítica, de lo que escaseaban la mayoría de gobiernos.
- La implantación de un sistema de seguimiento de objetivos no fue general, sólo se realizó para unos cuantos programas y actividades. Si se fijan objetivos, si se presenta una clasificación funcional, y posteriormente no se mide la consecución de estos objetivos, se pierde buena parte de su utilidad. Faltaba una verdadera definición de objetivos, existieron imprecisiones, y en algunos casos los objetivos simplemente coincidían con la denominación de los departamentos.
- Si el proceso presupuestario ya es complicado y burocrático, introducir esquemas de gestión lo complicaba aún mucho más. La elaboración del presupuesto supuso la utilización de sofisticadas fichas y un aumento del papeleo.
- La falta de infraestructura y de una contabilidad analítica llevó a que los indicadores se basaran en los inputs y los outputs físicos, eran indicadores de ejecución y no de performance, lo cual no permite una evaluación adecuada de los objetivos y su consecución. El análisis debe complementarse con exámenes cualitativos de la misma y con la posibilidad de conocer el verdadero coste de las actividades para evaluar si la gestión realizada fue eficaz, eficiente y económica.

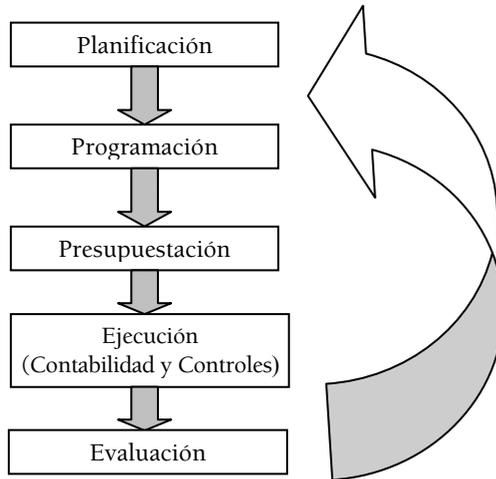
- Cambiar, o crear, el sistema contable era muy costoso para la mayoría de gobiernos. La contabilidad era presupuestaria, basada en criterios de obligaciones o caja, lo cual era del todo insuficiente para un seguimiento de objetivos.
- La modificación de los comportamientos no fue una prioridad. No se involucraron ni los gestores, ni los políticos, ni las cámaras legislativas.
- No se concienció al gestor sobre el valor de perseguir y alcanzar unos resultados, ni se enfocó adecuadamente el nuevo sistema de responsabilidades. En este sentido, las agencias y departamentos eran reacios a que sus fondos dependieran de su producción. Igualmente, los empleados públicos, temerosos de una evaluación negativa, o simplemente de que se le pueda exigir mayor trabajo por la misma remuneración, no aceptaron el nuevo sistema.
- El factor político también juega un papel importante. A veces “interesa” que los objetivos sean vagos o imprecisos. El gobierno no quiere quedar excesivamente comprometido en los presupuestos de los cuales se le exigirá un cumplimiento del que tendrá que responder en el parlamento y en las urnas.
- El Parlamento sigue centrándose en el control y por ello es reticente a un abandono del enfoque en los inputs.

En definitiva la reforma fracasó por los mismos motivos que el resto de reformas presupuestarias, por su precipitación, por intentar implantarla en un entorno no lo suficientemente preparado y motivado, y por no formar parte de una reforma global en la gestión.

Como veremos en el próximo apartado, una variante, o la aplicación del Presupuesto por Objetivos fue la introducción de los Presupuestos por Programas. Donde los objetivos y su seguimiento se traducen en programas concretos.

4.4. PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

El Presupuesto por Programas supone un avance frente al Presupuesto por Objetivos. El Presupuesto por Objetivos o de Ejecución se centra en lo realizado, en cambio el Presupuesto por Programas se centra más en una planificación, en la utilidad de los programas para la consecución de los objetivos marcados y en la comparación entre diferentes alternativas. En este sentido introdujo un modelo integrado de gestión (cuadro 4.1) en las administraciones públicas.

Cuadro 4.1 SISTEMA INTEGRADO DE GESTIÓN

Igual que el Presupuesto por Objetivos, el Presupuesto por Programas no se llegó a implantar globalmente en una Administración, sino en determinados departamentos y para programas concretos. Su finalidad principal era dotar de racionalidad y conseguir una mayor eficacia en el gasto público mediante la sustitución de un presupuesto de medios por un presupuesto de fines.

Frente al presupuesto tradicional, donde se asignan fondos a las instituciones según el concepto del gasto para así facilitar el control político, legal, y contable, el presupuesto por programas presta atención a las cosas que el gobierno hace, en las que los servicios personales, equipos y demás recursos son únicamente medios para cumplir las funciones del Estado. Funciones expresadas en programas con objetivos y metas, facilitando, de esta manera, el control de resultados, el cumplimiento de los programas y la eficiencia de la gestión.

El presupuesto por programas se implantó en varios países (Lozano, 1983) durante los años 70 y 80, como Francia (Rationalisation des Choix Budgetaires, RCB), el Reino Unido (años 70 Program Analysis Review, PAR, y diversas iniciativas a principios década 80 dentro de la Financial Management Initiative), Bélgica, Austria, Japón, Cana-

dá, Nueva Zelanda o España⁶³ (1984, seguimiento de objetivos en 1989). Pero fue la experiencia de los Estados Unidos en los años 60 (Planning Programming Budgeting System, PPBS) la pionera en la aplicación de esta técnica al sector público, y la que ha sido objeto de un mayor estudio e imitación.

El PPBS pretende facilitar la toma de decisiones, aportando a los presupuestos de ejecución la planificación y el análisis entre programas, para seleccionar el más adecuado. Intenta conseguir una gestión más eficaz y racional de los recursos públicos, incidiendo más en los aspectos básicos de la gestión que en los formales, dando mayor importancia a los resultados conseguidos que a los simples controles formalistas tradicionales.

Este enfoque en los programas y resultados supone un aumento de la autoridad y responsabilidad del gestor en el logro de objetivos. En este sentido hay que señalar que con la clasificación funcional por programas, las autorizaciones para modificar créditos, más concretamente las transferencias entre conceptos de un mismo programa se flexibilizaron bastante.

A continuación enumeramos las principales implicaciones y fases del PPBS.

- Especificación de los objetivos y fines, globales y particulares de la entidad. Suele realizarse por unidades centrales con gente especializada, y sólo en un estado avanzado, ya con experiencia, son fijados por los propios gestores de la unidad.
- Formulación de programas. En esta fase se introduce el análisis económico en el proceso presupuestario. Se analizan las posibles alternativas en base a los costes, directos, indirectos y todos los asociados al proyecto incluidas las deseconomías externas, y los resultados esperados. Resultados no sólo en términos de outputs físicos (por ejemplo kilómetros de carreteras), sino en términos de outcome (influencia en el tráfico, nivel de accidentes que se reducirán, etc.). Todo ello se especifica en la correspondiente memoria que debe acompañar a cada programa presupuestario.
- Análisis a largo plazo. El presupuesto anual debe estar relacionado con la planificación a medio y largo plazo. El presupuesto por programas provee una visión a largo plazo al presentar, al menos, cifras de 4 ó 5 años.
- Selección de los programas adecuados. En base a los análisis efectuados se elige el programa que mejor puede conseguir los objetivos fijados.

⁶³ Para un mayor desarrollo del PPBS y del presupuesto por programas en España puede verse Sánchez-Reventa (1990).

- Plasmar estos programas en los presupuestos anuales. Los programas incluyen toda una planificación a largo plazo que es necesario luego plasmar en los presupuestos concretos de cada año.
- Aplicación de medidas de evaluación y seguimiento. Debe realizarse un seguimiento y evaluación periódica de los programas y su futura evolución. Para ello se deben establecer indicadores. Si se combina con el Presupuesto Base Cero debe estudiarse siempre la continuidad, sustitución, reforma o eliminación de los programas. Esta evaluación se integrará en la memoria del programa en el presupuesto del siguiente año.

4.4.1. REQUISITOS DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

Para adoptar un presupuesto de programas es necesario lo siguiente:

- a) Puede ser necesaria una reestructuración de las partidas presupuestarias, e incluso de la organización administrativa, para que se adecuen más a la toma de decisiones. Tal como indica Rubin (1996, p. 126) si los programas no coinciden para nada con los departamentos, con la estructura administrativa, se oscurece la comprensión y utilidad del presupuesto.
- b) Son necesarios mayores medios humanos y técnicos. La información a tratar, así como los análisis económicos a realizar requieren de una mayor formación del personal y unos adecuados medios técnicos.
- c) Es necesario que cada centro gestor haya definido y presupuestado previamente las tareas, actividades y funciones, así como disponer de los instrumentos de contabilidad analítica necesarios para asignar los recursos a los outputs de la entidad. La aplicación del sistema presupuestario de programas exige un adecuado sistema de información contable en el que se puedan basar las decisiones que se toman. Difícilmente se puede hablar de elección de alternativas con criterios de racionalidad si no sabemos cuál es el coste exacto de cada una de ellas.
- d) Para realizar una correcta evaluación y seguimiento de los programas es necesario el establecimiento de indicadores de gestión presupuestaria. Si se fijan objetivos, si se presenta una clasificación funcional, y posteriormente no se mide la consecución de estos objetivos, el presupuesto pierde buena parte de su utilidad. En este sentido, es el diseño de medidas de output uno de los elementos más problemáticos en la aplicación del presupuesto por programas.
- e) Deben definirse líneas claras de responsabilidad en la gestión e introducir sistemas adecuados de incentivos. Debe dotarse de la autoridad y autonomía suficiente a los gestores para la consecución de los objetivos.

f) Al suponer un cambio de filosofía y enfoque, dando mayor importancia a los resultados que a los controles formales de inputs, la voluntad política es imprescindible. Sin ella estas iniciativas se convierten en meras declaraciones de intenciones.

Sin embargo, a pesar del entusiasmo inicial en su aplicación, no se acabó de ver su utilidad. El entusiasmo fue seguido por un torrente abrumador de papeleo, desilusión y, finalmente, una muerte silenciosa⁶⁴.

En muchos casos se cuestiona si los presupuestos son o no auténticos presupuestos por programas o se trata de una mera reclasificación de gastos. En casos como el de España, falta una verdadera definición de objetivos, no se establecen indicadores adecuados para todos los programas, o no se conocen los costes de los programas y centros gestores. La adopción de un presupuesto de programas no puede quedarse simplemente un cambio de formato, sin una orientación y preocupación en los objetivos. Ello ha conducido a que no exista una verdadera asignación de recursos según los fines de la Administración, centrándose las discusiones en la negociación interna sobre los incrementos presupuestarios difuminándose la referencia a las necesidades de los ciudadanos.

Un estudio Delphi sobre la modernización de los procedimientos de actuación en la Administración Pública Española, realizado en 1990, señalaba las siguientes disfunciones en el modelo presupuestario: (MAP, 2000):

- Desconexión entre el presupuesto y los concretos programas de actuación (84% de las respuestas).
- Carácter difuso e incrementalista de los presupuestos (83% de las respuestas).
- Excesivo control legal y ausencia de control de eficacia y eficiencia (83% de las respuestas).

En el mismo sentido se expresaban algunos directivos en un estudio realizado por Zapico-Goñi (1988), al considerar que las reformas presupuestarias no afectaron a los procesos de decisión, los indicadores presentados no servían para la toma de decisiones, las memorias eran irrelevantes, no existía discrecionalidad en poder diseñar el presupuesto, siendo la capacidad de presupuestar limitada, sobre todo por la falta de información e instrumentos de análisis útiles y personal especializado.

⁶⁴ El PPBS sólo se aplicó durante 6 años en el gobierno federal de los Estados Unidos.

Todas estas circunstancias han contribuido a que no se cuente con un verdadero sistema de información sobre el funcionamiento económico de la Administración, al mismo tiempo que ha rebajado la tensión de las organizaciones para la obtención de resultados. Estos defectos de partida puede que justifiquen los defectos en el diseño de los indicadores. Indicadores que han sido más bien indicadores de ejecución, de outputs en términos físicos, en lugar indicadores de performance, como debería ser. El cuadro 4.2 muestra los objetivos y los indicadores de un programa del presupuesto de España.

Cuadro 4.2 PROGRAMA 513.D CREACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS DE CARRETERAS

1. DESCRIPCIÓN Y FINES

La red de carreteras, considerada como principal soporte para la distribución espacial de las actividades humanas, es fundamental para el desarrollo económico, contribuyendo al mismo tiempo a paliar los desequilibrios regionales del país.

En este contexto, el Programa de Creación de Infraestructura de Carreteras tiene como finalidad esencial la ejecución de las obras necesarias para incrementar la oferta viaria al ritmo que lo exija la demanda de tráfico, que depende tanto del crecimiento del parque de vehículos como de la evolución tecnológica de la industria del automóvil. Esta finalidad, que evidentemente tiene carácter permanente, se manifiesta particularmente en la necesidad de incrementar la fluidez del tráfico con reducción en los tiempos de recorrido, elevar el grado de seguridad y aumentar la comodidad de los usuarios.

La ejecución de vías de alta capacidad, la eliminación de travesías y la mejora del entorno urbano en las ciudades, son objetivos que se desarrollan en el vigente Presupuesto, de acuerdo con el Plan de Infraestructuras (2000-2007) con horizonte de ejecución 2010.

2. ACTIVIDADES

En relación con los fines descritos en el apartado anterior, las actividades del Programa pueden clasificarse de la forma siguiente:

- Construcción de autovías, carreteras de calzadas separadas, con control de accesos y enlaces a distinto nivel.
- Acondicionamiento de las carreteras convencionales, mejorando su geometría en planta y alzado y resolviendo los puntos conflictivos de los itinerarios tratados.
- Con las actuaciones en medio urbano, se pretende garantizar la continuidad de los principales ejes de comunicación nacionales en las proximidades de los grandes centros de población, completándose los accesos y circunvalaciones a los mismos conforme a los planes y convenios realizados, evitando problemas de congestión y contaminación por ruidos.

3. ÓRGANOS ENCARGADOS DE SU EJECUCIÓN

El Programa se gestiona por la Dirección General de Carreteras a través de sus servicios periféricos (Demarcaciones de Carreteras del Estado), cuyo ámbito territorial coincide con el de las distintas Comunidades Autónomas.

4. OBJETIVOS E INDICADORES DE SEGUIMIENTO

La relación de objetivos e indicadores que a continuación se expone, recoge el nivel de realización alcanzado en 2000, el establecido para 2001 y el previsto para 2002.

1. Construcción de autovías

INDICADORES	MAGNITUD	Realizado 2000	Presupuestado	
			2001	2002
1. Actuaciones a iniciar	Km	148	240	342
2. Coste total	Miles de euros	533.177,67	802.351,16	2.116.472,54
3. Inversión anual	Miles de euros	52.587,36	89.893,38	115.751,33
4. Actuaciones en curso	Km	270	290	300
5. Coste total	Miles de euros	2.229.646,70	2.341.314,77	2.479.842,66
6. Inversión anual	Miles de euros	524.991,29	531.376,44	524.394,48
5. Coste total	Miles de euros	2.229.646,73	2.341.314,77	2.479.842,66
6. Inversión anual	Miles de euros	524.991,29	531.376,44	524.394,48
7. Actuaciones a terminar	Km	590	501	243
8. Coste total	Miles de euros	2.313.594,29	2.273.364,35	875.575,47
9. Inversión anual	Miles de euros	649.568,47	513.568,45	630.717,13
COSTE TOTAL DEL OBJETIVO	Miles de euros	5.076.418,69	5.417.030,28	5.471.890,67
INVERSION ANUAL DEL OBJETIVO	Miles de euros	1.227.147,12	1.134.838,27	1.270.862,94

Fuente: Presupuestos Generales del Estado 2002

4.4.2. CAUSAS DE SU FRACASO

Las principales circunstancias y defectos en la implantación de los presupuestos por programas las podemos resumir en las siguientes:

- a) La introducción de esquemas de gestión, con su aumento de papeleo y la utilización de sofisticados informes en la elaboración del presupuesto, complicó mucho más el ya por sí burocrático proceso presupuestario.
- b) No hubo una adecuada planificación y dirección de objetivos. Los sistemas no se adaptaron a la diversidad de objetivos y tareas del sector público. Objetivos que pueden variar en el tiempo, por lo que los programas y los sistemas de decisión han de incorporar cierta flexibilidad.
- c) Dificultad en la definición de programas. Hubo una tendencia a adoptar criterios históricos y de organización en lugar de basarse en las necesidades actuales, sobre todo donde no se tenía experiencia. Otro problema fue la tendencia a presentar programas con mucho coste inicial y luego descendente para poder gozar en los próximos años de mayores fondos de los necesarios.
- d) Se encontraron dificultades importantes en el diseño medidas de output adecuadas y en el análisis coste beneficio.
- e) No todas las decisiones se basan en análisis técnico-económicos, sino que son decisiones políticas y fruto de múltiples presiones. Circunstancia que no puede cambiar un presupuesto de programas.
- f) Ausencia de personal cualificado.
- g) Premura en su implantación.

- h) La excesiva centralización y falta de autonomía de los niveles inferiores dificultó una exitosa implantación. Si los gestores deben ser responsables del buen fin de los programas deben tener cierta autonomía en su diseño y en su ejecución.
- i) No se disponía del adecuado sistema contable. Cambiar, o crear, el sistema contable era muy costoso para la mayoría de gobiernos. La contabilidad era presupuestaria, basada en criterios de obligaciones o caja, lo cual era del todo insuficiente para un seguimiento de objetivos.
- j) No se produjeron cambios significativos en el proceso presupuestario. No hubo un cambio legislativo y normativo para adecuarlo al nuevo punto de vista. El nuevo sistema ignoró al Parlamento, por lo que el Parlamento ignoró al nuevo sistema. Se siguen aprobando y discutiendo los presupuestos por secciones y departamentos y no por programas. Los parlamentarios siguen guiándose por los datos tradicionales del presupuesto, porque es lo que conocen, a lo que están acostumbrados. La elaboración y aprobación del presupuesto es en muchos casos principalmente un mero hecho simbólico (Zapico-Goñi, 1988, p. 127) para legitimar formalmente la actividad financiera del Estado. Algunas administraciones adoptan el presupuesto clasificado por programas para aparentar una racionalidad que legitime sus actuaciones, siendo un mero cambio de presentación formal. La imagen de racionalidad puede ser un mito más que una realidad, habiéndose, en principio, adoptado consecuencia de un mimetismo respecto a las reformas y cambio experimentados en otros países, para legitimar una supuesta búsqueda de eficacia y eficiencia ante el parlamento y los ciudadanos. En este sentido, hay que destacar que en España la clasificación presupuestaria por funciones viene determinada por órdenes ministeriales del Ministerio de Hacienda, tanto para la administración central como para la local, con lo que se niega totalmente la flexibilidad en el diseño de programas y funciones a los entes públicos.
- k) Presenta los mismos inconvenientes que los presupuestos por objetivos en general. No existe una motivación, ni interés, ni una involucración de todos los agentes afectados (políticos, gobierno, gestores, empleados, etc.), existiendo una importante resistencia al cambio. En definitiva no se englobó en un proceso global de reforma de la gestión pública, con la involucración y convencimiento de todo el mundo.

Como hemos visto con las reformas llevadas a cabo en la segunda mitad del siglo XX, una reforma presupuestaria no se puede realizar si no es dentro de un contexto de reforma mayor. Se propuso una implantación demasiado rápida en un contexto no preparado, sin avanzar previamente en los sistemas contables, por lo que fracasó.

Tal como indica Sánchez-Revenga (1995) la asignación, gestión y control, forman parte de un todo indivisible y deben concebirse con un criterio unitario y unificador. Modificar el presupuesto sin modificar el sistema de gestión y control no lleva a ningún

sitio. El presupuesto y la gestión deben estar enlazados. No puede concebirse un control de objetivos si éstos no han sido diseñados y definidos en el momento de realizarse la asignación de recursos. De la misma manera que no puede el gestor explicar sus resultados y desviaciones, si la organización que dirige no conoce con exactitud los objetivos perseguidos y gestiona en función de éstos.

Aunque podemos decir que el presupuesto por programas fracasó en su día, son muchos los países que están actualmente aplicando técnicas similares. Realizan un seguimiento de objetivos mejorando las deficiencias pasadas, como por ejemplo el diseño de indicadores, el establecimiento de objetivos, la motivación de los gestores y el personal, etc.

El Presupuesto por Programas aportó al proceso presupuestario el análisis, la planificación a medio y largo plazo, la preocupación en los outputs, y un mayor énfasis en la evaluación, y no sólo en el seguimiento de la ejecución. Por lo que su filosofía se ha incorporado a las actuales reformas presupuestarias. Reformas presupuestarias que van encaminadas a un presupuesto enfocado a los resultados, dentro de las amplias reformas del sector público que implica el NPM. Tal como nos decía la directora⁶⁵ del Departamento del Presupuesto Nacional de Uruguay, dentro de las reformas del Estado que están llevando a cabo la adopción de la técnica del Presupuesto por Resultados fortalecerá el actual Presupuesto por Programas. Presupuesto por Resultados, el cual analizamos a continuación

4.5. PRESUPUESTO DE RESULTADOS

4.5.1. INTRODUCCIÓN

Como hemos venido indicando en el capítulo 2, durante las dos últimas décadas del siglo XX, la gestión del sector público en muchos países industrializados ha cambiado su enfoque tradicional centrado en los inputs hacia un enfoque en los resultados (outputs y outcomes), todo ello dentro de la nueva filosofía del NPM. Enfoque que en los últimos años de la década de los 90 se ha decantado definitivamente más en los outcomes frente a los outputs en algunos países como Australia, Canadá, Suecia o el Reino Unido, y en cierta medida en Estados Unidos y Holanda.

⁶⁵ Entrevista realizada en abril 2002.

Vimos que el papel y la función del presupuesto también deben cambiar con el NPM. Sin embargo, las reformas en el presupuesto en este sentido son aún bastante recientes y tímidas, siendo el instrumento que más se resiste al cambio. Sin embargo, consideramos que aunque suponga un avance importante, difícil y ambicioso, en la mayoría de países desarrollados la Administración Pública actual está capacitada para afrontar dicha reforma. Se puede aumentar sin miedo la flexibilidad en la gestión, a medida que la Administración gana en madurez.

El Presupuesto de Resultados presenta varias denominaciones según el país y la amplitud con que se adopte. En Estados Unidos suele hablarse de Presupuesto basado en la Performance (Performance Based Budget, PBB), mientras que en otros (como Australia) Presupuesto basado en Outcomes es la denominación común.

Implica relacionar las autorizaciones presupuestarias con los resultados esperados, en lugar de con los inputs o actividades, como venía siendo habitual. Cada incremento en el gasto presupuestario está expresamente ligado con un incremento en los outputs y outcomes o a una mejora de su performance. Se comparan y analizan los resultados de los programas, frente a la comparación tradicional de los conceptos presupuestarios de input (line-items). De esta forma el debate parlamentario no debe centrarse en el aumento o no de las dotaciones a los departamentos, sino en los servicios prestados, los cuales pueden aumentar o mejorar con el solo hecho de disminuir sus costes.

La responsabilidad de los departamentos y agencias será por lo que se consigue en relación con los medios utilizados, y no por lo que se gasta, como viene sucediendo hasta ahora. La visión tradicional de recibir recursos y ya se verá qué se hace con ellos se abandona, y la nueva filosofía presupuestaria trata de responder a las siguientes tres cuestiones:

- ¿Qué se desea conseguir?
- ¿Cómo se van a lograr estos objetivos?
- ¿Cuáles serán los costes?

Además el sistema de información debe permitir conocer si se han logrado los objetivos, si los resultados y costes son los esperados, y si se ha hecho lo debido para conseguirlos.

En su forma más pura se utiliza la base del devengo o recursos, en lugar de la tradicional de caja, para el reconocimiento de las transacciones, y los gestores están sujetos a prestar outputs a través de “contratos” negociados con los ministros, siendo Nueva Zelanda y Australia los países pioneros.

Para implantar este tipo de presupuesto es necesario disponer de un adecuado sistema de información que permita conocer el coste de los servicios y realizar un correcto análisis. Pasar de un enfoque de inputs a uno de outputs u outcomes implica un aumento y un cambio considerable en el tipo de información generada y utilizada en el proceso presupuestario y de gestión. Además de establecer los objetivos de outcomes/outputs deben elaborarse los correspondientes indicadores para un correcto seguimiento y una adecuada accountability.

Actualmente son pocos los gobiernos que poseen esta capacidad, aunque presenten en cierta medida algún tipo de información de performance. Algunos gobiernos señalan que están adoptando presupuestos de resultados, pero no han cambiado su estructura ni procedimientos presupuestarios y siguen adoptando el criterio de caja u obligaciones para el reconocimiento de las operaciones, con lo que no se consiguen todos los beneficios posibles.

Hasta ahora, en los modelos presupuestarios tradicionales, por programas y los denominados de objetivos, la gestión y el presupuesto estaban centrados en los inputs y procesos, en qué recursos están disponibles para un programa o departamento determinado. Las cantidades gastadas en cada input suelen ser las principales medidas de performance utilizadas, y si se utilizan medidas para conocer qué outputs se están produciendo, se basan principalmente en unidades físicas.

En cambio si se adopta un enfoque basado en los outputs, los indicadores utilizados se refieren principalmente al volumen y temporalidad, y en cierto grado a la calidad del producto. El control directo sobre los gestores es menor que en un enfoque de inputs, pero normalmente éste es aún significativo.

En un enfoque de outcomes el gobierno define los logros de un programa, o función, en términos de bienestar social. La definición de indicadores se centrará en evaluar cómo se están logrando dichos outcomes. Supone una mayor internalización de la información para formular, implantar y evaluar las políticas, con la necesidad de establecer las adecuadas relaciones entre los costes, inputs, procesos, outputs y outcomes.

Hemos de señalar que no se pretende sustituir totalmente el sistema presupuestario en vigor, se trata más bien de completar lo ya existente para que funcione mucho mejor y permita obtener los objetivos y fines que debe tener el sistema de gestión pública. Importantes elementos de la gestión centrada en inputs y de los presupuestos tradicionales se mantienen. Sin embargo, los gestores son ahora responsables de los resultados de sus programas y actividades, en lugar de cómo cumplen con los controles y proce-

dimientos administrativos. Este cambio de enfoque está produciendo un aumento en la calidad de la gestión y en la efectividad y eficiencia de los programas públicos.

4.5.2. OUTPUTS Y OUTCOMES

Con la excepción de Australia, los gobiernos han introducido inicialmente un enfoque de outputs para pasar paulatinamente a un enfoque de outcomes.

Nueva Zelanda, primer país en adoptar el presupuesto por resultados, se centra principalmente en los outputs, y entre las razones (Pallot, 1999) que argumenta están las siguientes:

- No es posible hacer responsables a los gestores por los outcomes porque éstos están afectados por factores externos fuera de su control.
- Si está poco claro que outputs se producen, menos información y conocimiento se tiene aún de los outcomes. Normalmente obtener y evaluar información sobre outcomes es más difícil⁶⁶ debido, entre otros factores, al largo plazo en obtener resultados evaluables, ser consecuencia de varios programas a la vez, etc.
- Un enfoque basado en outputs facilita los objetivos de costes, al ser muy difícil asignar costes a los outcomes.

Sin embargo, el enfoque de outputs se considera muy limitado, e incluso Nueva Zelanda está incorporando cada vez más los outcomes a su modelo. Algunas de las críticas al enfoque de outputs serían las siguientes:

- Puede producir un olvido en los outcomes, lo que produce una fragmentación y una visión a corto plazo.
- Un énfasis excesivo en medidas cuantitativas de outputs puede disminuir la atención en el impacto que los programas tienen en la sociedad. El objetivo no es producir eficientemente, sino que los outputs contribuyan a lograr los objetivos establecidos.
- Los políticos y ciudadanos, en general, tienden a pensar más en términos de outcomes. Si los políticos se centran en los outcomes y los gestores en los outputs, habrá una desconexión en la accountability.

⁶⁶ Los problemas en el establecimiento de outcomes y su evaluación, se han repasado en el capítulo 2.

- Un enfoque de outputs provee menos información al gobierno para su uso en la formulación de nuevas políticas o examinar si los programas actuales se van cumpliendo.

4.5.3. EVOLUCIÓN DEL ENFOQUE PRESUPUESTARIO: LA ADOPCIÓN DEL PRESUPUESTO DE RESULTADOS

A lo largo de este capítulo hemos visto las diferentes técnicas o modelos presupuestarios que se han adoptado a lo largo del siglo XX. Modelos que han puesto énfasis en diferentes aspectos, dependiendo de la época (Rubin, 1996; Schick, 1966) y circunstancias en que tienen lugar. La tabla 4.1 resume el énfasis de las técnicas presupuestarias propuestas en cada época.

Tabla 4.1 EVOLUCIÓN DEL MODELO PRESUPUESTARIO		
Periodo	Modelo Presupuestario	Énfasis
1ª mitad Siglo XX	Presupuesto tradicional (line-item)	Control, inputs
1950s	Presupuesto Objetivos (Ejecución,)	Gestión Inputs, Outputs
1960s	Presupuesto por Programas	Mejora de la gestión Planificación y Evaluación Eficacia Outputs
1970s y 1980s	Presupuesto Base Cero	Planificación Priorización Reducción del Presupuesto
1990s	Presupuesto de resultados (New Performance, outcome)	Accountability Eficiencia, Efectividad, Economía Resultados, Outcomes, Performance
Basado en Tyer y Willand (1997)		

En los años 70 y 80 se fomentaron cambios en el modelo presupuestario cuyo énfasis era la priorización de programas y gastos, debido a que los países no podían aumentar su ya elevada presión fiscal y los gastos públicos estaban experimentando un rápido crecimiento. Sin embargo, la presión fiscal es sólo una de las razones de los actuales cambios. Hemos visto que durante la década de los 90 se dan toda una serie de circunstancias y cambios en las necesidades de gestión pública, que favorecen y demandan un importante avance del modelo presupuestario. Avance que lleva emparejado abandonar el fin presupuestario prioritario tradicional de control.

Las técnicas anteriores, aunque no hayan tenido el éxito esperado, hicieron importantes aportaciones al proceso presupuestario, al introducir el análisis de programas y actividades, el enfoque en los outputs, la evaluación de la eficiencia, y la planificación. En este sentido, las nuevas y recientes reformas no son reformas aisladas como lo fueron las anteriores, por lo que tienen más base, mayor consistencia y mayor aceptación.

Hemos visto que el NPM tiene en un sistema de rendición de responsabilidades, o *accountability*, una de sus bases, sino la principal. En los últimos años los ciudadanos están perdiendo confianza en sus gobernantes, y en el sector público en general, teniendo la impresión de que se gestiona mal y se malgasta el dinero. El NPM tiene muy en cuenta a los ciudadanos como principales destinatarios de la información y actuaciones públicas. En este marco el sistema presupuestario y la presentación del presupuesto al público deben estar enfocados a la *accountability*.

Presentar un presupuesto enfocado a la *accountability* implicará ganarse mejor al público. *Accountability* (Rubin, 1996) para responder a las demandas de los contribuyentes, explicando el presupuesto a los ciudadanos, demostrando que el dinero está siendo bien y responsablemente gastado, haciéndolo más interesante y atractivo, haciendo que se involucren en él. Ello ha supuesto una preocupación en la presentación del presupuesto, aumentando la información y la claridad que percibe el ciudadano de las actuaciones públicas, requisitos imprescindibles del NPM.

En este sentido, juega un papel importante la información y evaluación de *performance*, que no sólo es imprescindible para establecer un correcto sistema de *accountability* interno, sino también externo. La presentación de indicadores e información de *performance* hace más atractivo el presupuesto a los ciudadanos y parlamentarios, que ya no lo ven sólo como un conjunto de números aburridos. Incluso la presentación de comparaciones con otros gobiernos similares es de gran utilidad.

En definitiva el Presupuesto de Resultados es el que se adapta mejor, o es la aplicación al presupuesto, de toda la filosofía y marco del NPM.

4.5.4. CARACTERÍSTICAS Y VENTAJAS

Parece claro que si se adopta un modelo de gestión basado en el NPM, el presupuesto de resultados debe ser el adoptado. Sin embargo, al ser aún muy reciente su adopción, es pronto para evaluar completamente sus resultados.

El presupuesto de resultados implica un aumento de la flexibilidad, descentralización y una disminución de los controles formales sobre los inputs. Se incentiva la obtención de buena performance, se introducen técnicas de gestión empresariales y mecanismos que fomenten la competencia. La transparencia en la gestión y elaboración y presentación de la información, es un requisito imprescindible, así como la accountability a cualquier nivel, interna y externa.

Como ventajas y beneficios que aporta, podemos citar los siguientes:

- Incrementar la atención en los outcomes ofrece beneficios tanto a los gestores, políticos, como a los ciudadanos. Los gestores pueden usar las medidas de resultados para distribuir de manera más eficiente los recursos entre programas. Las agencias pueden estudiar cómo sus actuaciones están relacionadas con los cambios en la sociedad. Además se mejora la rendición de responsabilidades del gobierno frente a los ciudadanos.
- El presupuesto de resultados, y más si adopta un enfoque de recursos, mejora la eficiencia de las organizaciones. Si un departamento quiere fondos adicionales ha de proveer nuevos outputs o demostrar que no puede aumentar la eficiencia actual. En este marco un departamento puede disminuir la actividad o aumentar la eficiencia de las áreas menos eficientes y aumentar la producción de las que le interesan, sin la necesidad de fondos adicionales.
- Relaciona mejor los outputs del departamento con los outcomes especificados por el gobierno. Permite al gobierno actuar como comprador, al poder comparar outputs entre las agencias y entidades del sector privado. Se clarifica que se espera de las agencias y sus gestores. La información obtenida con un enfoque de outcome puede ser utilizada para asegurarse que el gobierno y sus agencias están prestando los servicios, beneficios y productos de acuerdo con el interés público y con un eficiente uso de los recursos.
- Facilita la compleja gestión de hoy en día y mejora la calidad de la toma de decisiones. Las decisiones se basan en los outcomes a conseguir y la producción de los outputs relevantes y apropiados. Los gestores tienen una idea clara de lo que se espera de ellos al especificar claramente el gobierno sus deseos en términos de outcomes. Pueden identificar qué tienen que producir para conseguirlos en base a una gestión de performance, en contraste con el anterior enfoque basado en los inputs. En definitiva, tienen mayor libertad en la disposición de recursos, inputs, utilizados para producir los outputs deseados.
- También hay que destacar que un enfoque en los outcomes potencia la necesaria coordinación y cooperación entre distintos ministerios y departamentos. La existencia de objetivos comunes entre varios ministerios o que un mismo outcome necesite

de la colaboración de varios, obliga a una adecuada coordinación entre las distintas unidades implicadas. Lo cual facilita el pensamiento global de la administración y no un conflicto de intereses nada beneficioso como se da en la actualidad en muchos gobiernos. Igualmente puede ser necesaria una coordinación entre diferentes niveles de gobierno que tienen competencias o actúan conjuntamente para la obtención de un mismo outcome.

- La elaboración de indicadores de efectividad y performance provee un sistema adecuado de gestión y accountability. La distribución de recursos se mejora al relacionarse el coste de los programas con sus resultados, y realizarse comparaciones de la eficiencia y efectividad de los programas para obtener dichos resultados. El presupuesto de resultados permite elegir entre programas más eficientes, transferir recursos de programas con resultados bajos a otros mejores, definir mejor los programas basándose en las relaciones entre los resultados y sus costes, y una mejora de su eficiencia. Para que esto se consiga las medidas e indicadores de performance deben introducirse en el proceso de análisis, evaluación previa, y en la determinación de los outputs más adecuados para alcanzar los outcomes deseados.

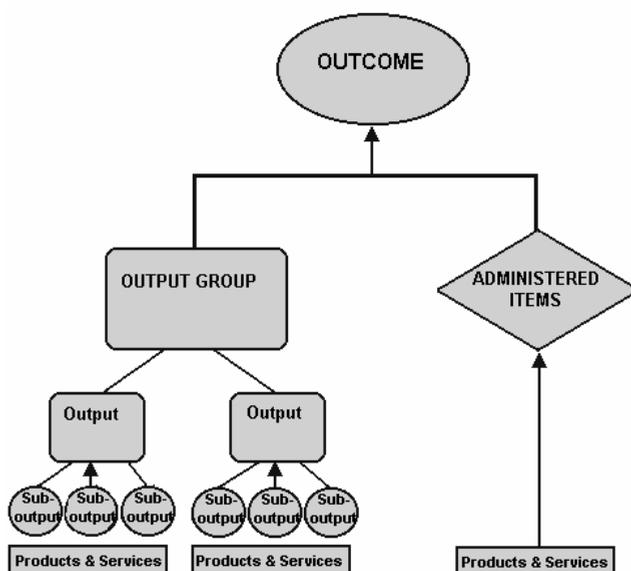
Para establecer un presupuesto basado en los outcomes una de las tareas más importantes es decidir y definir qué outcomes se quieren alcanzar. Deben definirse con claridad los outcomes finales u objetivos generales, los outcomes intermedios u objetivos específicos, y posteriormente los outputs u objetivos operacionales, con los cuales se pretenden conseguir los outcomes deseados. En general los outcomes son acordados por el gobierno y los outputs entre el ministro y los gestores de su departamento. En países como Nueva Zelanda los departamentos son sólo responsables de la consecución de los outputs acordados, mientras que en otros, como Australia, son responsables también de cómo esos outputs contribuyen a la consecución de los outcomes.

En este sentido consideramos del todo necesario que los departamentos se organicen y estructuren en función de la estructura de outcomes y outputs diseñada, de lo contrario pueden existir importantes problemas de gestión, organización y de establecimiento de responsabilidades.

Como ya mencionamos en el capítulo 2, en el diseño de outcomes deben tenerse en cuenta varios requisitos. Deben ser claros y especificar los objetivos y necesidades que cubren, describir los programas que se implantarán, y la cantidad, coste, calidad y frecuencia de los outputs que se producirán. La identificación clara de la relación entre los outputs y sus efectos es del todo imprescindible. Igualmente deben identificarse los indicadores y criterios que se utilizarán para su cálculo y evaluación, así como los factores que pueden afectar su consecución.

En el cuadro 4.3 podemos ver un esquema de una estructura basada en los outcomes. Para conseguir los objetivos del gobierno, outcomes, se producen una serie de outputs y, en algunos casos, se administran recursos gubernamentales (transferencias, subvenciones, etc., denominados elementos administrados). Todo ello se planificará, evaluará y se conocerá si realmente se ha logrado, a través de la elaboración de la correspondiente información de performance.

Cuadro 4.3 ESTRUCTURA DE OUTCOMES Y OUTPUTS



Es muy importante introducir las medidas e indicadores de performance en todo el proceso presupuestario. La utilización de medidas e indicadores de performance contribuye a cambiar la cultura del presupuesto, y hacerlo más orientado a los resultados y a la accountability. Medidas del resultado, eficacia, eficiencia, economía y calidad, tanto de los outputs y outcomes obtenidos, como para comparar las previsiones con lo realizado, y para el análisis y evaluación previo.

Sin embargo, hemos de destacar que es el diseño y utilización de indicadores y medidas de performance una de las áreas donde se necesitan mayores mejoras. Aún hoy en día, muchos gobiernos siguen utilizando básicamente indicadores de inputs u outputs físicos, como por ejemplo las llamadas contestadas, en lugar de la calidad y eficacia de la asistencia prestada.

4.5.5. REQUISITOS

Es de destacar que ningún gobierno que se ha decidido a adoptar este enfoque se ha vuelto atrás, aunque hay bastantes dificultades y retos que superar antes de su total aceptación cultural e institucional. Para que sea aceptado y tenga el éxito esperado podemos resumir en los siguiente puntos los requisitos que deben cumplirse, señalando que el presupuesto es sólo un elemento más de las amplias reformas del NPM, por lo que los obstáculos en la implantación del NPM son, en muchos casos, obstáculos a la implantación de un enfoque de resultados en el presupuesto.

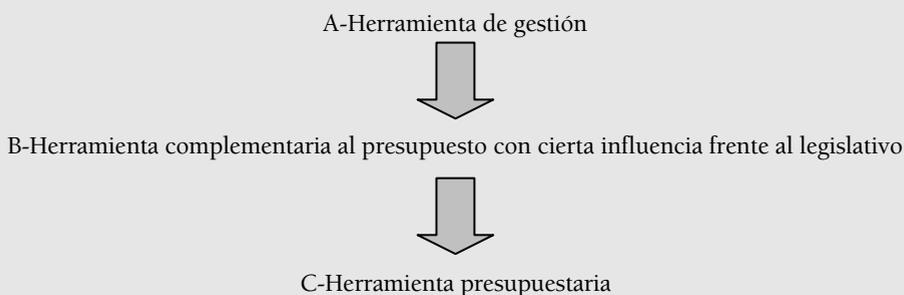
- Deben involucrarse y ser aceptado por todos los agentes implicados. La introducción de medidas de performance y de outcomes por si sola no garantiza que se consigan los beneficios esperados.
- Deben superarse las normales resistencias y barreras al cambio cultural. Tanto políticos como gestores y funcionarios pueden preferir que un programa no sea evaluado, o que los objetivos no estén claros, temiendo que se muestre una ineffectividad o poca relevancia de sus actuaciones en relación con los resultados determinados. En este sentido el liderazgo es del todo importante e imprescindible.
- Sin el apoyo del poder legislativo y un consenso político, es difícil que la reforma llegue a su fin o tenga éxito a medio plazo. Igualmente se argumenta que es más difícil en aquellas situaciones en que el ejecutivo es de distinto color político que el poder legislativo (por ejemplo en Estados Unidos y sus estados), sobre todo por los posibles conflictos que pueden existir en el establecimiento de objetivos.
- Existen problemas para incorporar la información de performance en el proceso presupuestario. Se argumenta que el proceso es corto y no hay tiempo para obtener y estudiar la información. En este sentido hemos de tener en cuenta que en muchos casos, durante la elaboración de un presupuesto las últimas cuentas aprobadas pueden ser de 3 ejercicios anteriores. Sin embargo, las agencias y departamentos disponen, o deberían disponer, de información actualizada cuando presentan sus planes presupuestarios al ministerio.
- Coordinar diferentes departamentos puede implicar esfuerzos importantes. Los cuales se simplifican bastante si la estructura organizativa coincide con la de outcomes y outputs. Por ello es aconsejable estructurar los departamentos y agencias con la misma estructura que el diseño de outcomes y outputs.
- Deben establecerse sistemas de incentivos adecuados.
- No debe olvidarse la importancia de la información de los inputs y outputs. Que se centre en los outcomes no implica olvidarse del resto de elementos e instrumentos de la gestión.

- La adopción del NPM implica cambios importantes en las auditorías. Los organismos auditores deben ampliar su ámbito de trabajo, tradicionalmente destinado a evaluar la situación financiera y la legalidad. La presentación de información de performance y el importante papel de la accountability obligan a un nuevo tipo de auditorías.
- Es necesario reestructurar los documentos presupuestarios sobre los outcomes, igual que las negociaciones, el proceso y la toma de decisiones presupuestarias. Esta reestructuración la están llevando a cabo muy pocos países. Muchos gobiernos no han introducido el enfoque de resultados en el proceso presupuestario, sólo ha supuesto un cambio en la presentación de información adicional, no la base del sistema. Una cosa es incluir datos de performance en el presupuesto, y otras que desempeñen un papel decisivo en la toma de decisiones. En todo caso serán siempre necesarias reformas en la legislación.
- La adopción de este enfoque y el NPM ha llevado a reformar las bases y sistemas contables de muchos países (entre otros, Estados Unidos, Australia y Nueva Zelanda), adoptando una base de recursos o devengo. Sin embargo, no todos los países han avanzado en sus sistemas contables, y menos aún en los presupuestarios, condición necesaria para establecer una correcta relación entre el consumo de recursos y los outputs y outcomes conseguidos. Sin una buena base contable y sin que la información de performance sea auditada, la información puede ser inexacta o presentar desviaciones, por lo que pierde fiabilidad y utilidad.
- El sistema de gestión presentará también debilidades en la estimación de costes y consumo de recursos si no se adopta un criterio de recursos o devengo en el presupuesto. Si el sistema contable y el presupuestario difieren en sus criterios de reconocimiento de las operaciones y cálculo de costes, es muy difícil que se produzca una adecuada planificación y evaluación de los resultados que se obtienen.

4.5.6. GRADO DE IMPLANTACIÓN

Actualmente varios países están adoptando un presupuesto de resultados. Muchos de ellos parten de un presupuesto por programas, y en general la mayoría están en un proceso de transición. Unas reformas son más avanzadas y ambiciosas que otras, y se implantan de manera progresiva. Primero suelen aplicarse a determinadas agencias o programas, si tiene éxito en el resto de agencias, y finalmente en todo el sector público.

Podemos distinguir tres situaciones o nivel de adopción de un presupuesto de resultados dentro de un espectro, según el cuadro 4.4.

Cuadro 4.4 INFORMACIÓN DE PERFORMANCE

En el primer caso, se utiliza la información de performance como herramienta de gestión y es básicamente de uso interno, no habiendo sido incorporada como requisito en la legislación. En estos casos, si el gobierno lo considera necesario, se establece a través de guías o normativa interna la obligación de elaborar dicha información por las agencias y departamentos. Si se presenta información al Parlamento no es de forma periódica. Un estudio reciente de la OCDE y el Banco Mundial (2003) muestra como en el 51,2% de los países encuestados (56% de la OCDE) presentar información de performance no es un requisito legal.

La situación intermedia sería la presentación de información periódica al Parlamento, como anexo al presupuesto o como documentos⁶⁷ independientes, pero sin enlazarla con el presupuesto. Sólo es un complemento y apenas tiene influencia en la toma de decisiones. Es el caso de algunos estados de los Estados Unidos y la mayoría de países que dicen que han adoptado este modelo presupuestario. Se han quedado en este punto y no han avanzado más, lo cual representa más un efecto de imagen que una verdadera mejora en la gestión y presupuestación. Aunque se incluya dicha información en el presupuesto no significa que desempeñe un papel fundamental en todo el proceso presupuestario, en la toma de decisiones y en la organización de la Administración Pública.

Quejas sobre la poca utilidad de esta información las podemos ver en Holanda (Court of Audit, 1997⁶⁸), donde la Corte de Auditores expresa serias dudas del valor del pro-

⁶⁷ En el capítulo 2 mostramos una serie de ejemplos de la publicación de información de performance por varios gobiernos.

⁶⁸ Citado en Van der Knaap (2001, p. 104).

ceso de implantación de indicadores, al indicar algunos ministros que desarrollan indicadores de performance “para contentar al Ministro de Finanzas” siendo el uso en el proceso de toma de decisiones y presupuestos mínimo. De manera similar en Suecia (OCDE, 1998) se constata el impacto limitado de la información de performance y el resto de información anual en la formulación del presupuesto. Estas carencias han hecho que ambos países hayan optado por una adopción de un presupuesto centrado en los outcomes y bajo un enfoque de recursos en breve.

El punto final de este espectro es la utilización de información de performance y outcomes como una herramienta presupuestaria, siendo la base para la toma de decisiones. En la mayoría de casos requiere adaptar la estructura y proceso presupuestario a los outcomes y su consecución. Son los casos de Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido, Finlandia y Canadá, recientemente Holanda (2002), y en breve Suecia (2004), encontrándose el gobierno federal de los Estados Unidos en sus inicios (previsto aplicación progresiva entre 2000-2004).

Como hemos señalado, algunos países han ido más allá adoptando un enfoque de recursos como base para el reconocimiento también de las operaciones presupuestarias.

Un ejemplo de la diversidad existente en la implantación de un enfoque de resultados en el presupuesto es el de los Estados Unidos⁶⁹. Actualmente, el gobierno federal, y la mayoría de sus estados se encuentran en la situación intermedia, con intención de pasar a la final. Pero también se dan las dos situaciones extremas, algunos estados han asimilado totalmente el enfoque de resultados en su sistema presupuestario, mientras que en otros, así como muchos municipios, la información de performance es secundaria.

Un reciente estudio de la OCDE y el Banco Mundial (2003) realizado a 40 países, recoge el diverso panorama que se presenta internacionalmente a nivel de gobiernos centrales. A continuación mostramos las prácticas observadas respecto a la información sobre objetivos presentada en la documentación presupuestaria (tabla 4.2), si la información de performance se utiliza en la toma de decisiones (tablas 4.3 y 4.4), y si existe una conexión entre los conceptos o gastos presupuestarios y los objetivos perseguidos (tabla 4.5). En ellas puede verse que la utilización de la información de performance como base para la toma de decisiones está en una fase introductoria, y es muy reducida a nivel parlamentario.

⁶⁹ Para profundizar en la situación de Estados Unidos, principalmente sus estados, puede verse (Office of Program Policy Analysis and Government Accountability, 1997) y GASB (2000a).

Tabla 4.2. OBJETIVOS PRESENTADOS AL PARLAMENTO CON EL PRESUPUESTO

%	En el propio Presupuesto	Informe especial aparte	Informe propio de cada Ministerio	No	Otros
TOTAL	31,7	7,3	19,5	31,7	2,4
OCDE	36	8	20	24	4

Fuente: OCDE y Banco Mundial (2003)

Tabla 4.3. LA INFORMACIÓN DE PERFORMANCE EN LAS DECISIONES PRESUPUESTARIAS

%	A nivel de programa o entidad	Ministro	M. de Hacienda al decidir el reparto entre programas	No
TOTAL	21,9	26,8	46,3	36,5
OCDE	28	28	44	32

Fuente: OCDE y Banco Mundial (2003)

Tabla 4.4. USO DE LA INFORMACIÓN DE PERFORMANCE POR LOS POLÍTICOS

%	Director de entidad	El Gobierno	Comité de Presupuestos del Parlamento	Comité Parlamentario del Ministerio correspondiente	No
TOTAL	48,7	17	9,7	7,3	46,3
OCDE	60	12	8	12	36

Fuente: OCDE y Banco Mundial (2003)

Tabla 4.5. CONEXIÓN OBJETIVOS Y GASTOS PRESUPUESTARIOS

%	Todos los objetivos	Mayoría de objetivos	Algunos objetivos	Pocos objetivos	Ninguno
TOTAL	14,6	4,8	34,1	24,3	19,5
OCDE	16	4	32	24	20

Fuente: OCDE y Banco Mundial (2003)

Uno de los puntos donde más se debe trabajar es en mejorar la relación entre la estructura presupuestaria y los resultados, outcomes, fijados.

Un ejemplo de estos defectos lo podemos ver en las agencias de Estados Unidos, que se ven obligadas a presentar anexos relacionando los programas y actividades presupuestarias con los objetivos y estrategias de performance establecidos, porque éstas no coinciden. La GAO ha recomendado cambios en la estructura contable y presupuesta-

ria (GAO, 2001b, p. 13). Cambios que están en la agenda presidencial y se remarcan en los últimos presupuestos como necesarios para no desaprovechar el potencial que tiene el presupuesto en la mejora de la gestión. Si la información sobre los costes de outcomes y outputs no se integra adecuadamente en el proceso presupuestario para poder realizar un correcto análisis y *feedback*, no puede realizarse una adecuada evaluación de los resultados y performance de los programas.

Un cambio de estructura presupuestaria para orientarla a los outcomes está siendo actualmente estudiada en varios países, dentro de su nueva orientación hacia una gestión de resultados, como Holanda y Francia, además de los Estados Unidos.

Para terminar este apartado mencionar que la citada encuesta de la OCDE y el Banco Mundial (2003) muestra una tendencia a introducir cada vez más los outcomes y outputs en el proceso presupuestario. La tabla 4.6 muestra las intenciones de los próximos 5 años. Sin embargo, hay que leer estos resultados con cautela, como hemos venido mencionando, son bastantes los países que dicen utilizar un presupuesto basado en outputs, cuando éstos sólo se determinan en términos físicos y no son la base de la toma de decisiones.

Tabla 4.6. INTRODUCCIÓN OUTPUTS/OUTCOMES EN EL PROCESO PRESUPUESTARIO PARA LOS PRÓXIMOS 5 AÑOS				
%	Planes para introducir outputs	Utilizan outputs, planes para introducir outcomes	Utilizan outputs y outcomes, planes para mejorar	Ningún plan
TOTAL	21,9	17	36,5	9,7
OCDE	12	20	48	4
Fuente: OCDE y Banco Mundial (2003)				

4.6. FUTURAS REFORMAS

Aún queda mucho camino para que los sistemas presupuestarios y de gestión de los gobiernos se adapten completamente a las necesidades actuales. Dentro de los avances o reformas que deben emprenderse, la más importante de ella es quizás la adopción de la base de consumo de recursos o devengo (accrual) para el reconocimiento de las operaciones en el presupuesto. Adopción que se analiza a lo largo de próximos capítulos, y que es la base principal del presente trabajo.

Un enfoque de recursos en la contabilidad y el presupuesto que puede verse como un requisito necesario para una correcta imputación de costes a los outputs y outcomes, dentro de una gestión y presupuestos orientados a resultados. El conocimiento de los costes completos facilita, entre otras cosas, la comparación entre distintos proveedores, entre distintos outputs que consiguen el mismo outcome, y la evaluación de la performance.

La mayoría de países, hoy en día, siguen el criterio de caja u obligaciones en el presupuesto público. Incluso el mismo criterio es aún el que adopta el sistema contable en muchos de ellos. Actualmente sólo Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido presentan todo su presupuesto bajo la base del devengo completo o enfoque de recursos. Sin embargo, países como Estados Unidos, Dinamarca, Holanda, Islandia, o Canadá, están presupuestando actualmente algunas operaciones bajo la base del devengo, estudiando seriamente la posibilidad de ampliar el enfoque de recursos. Suecia tiene previsto adoptarlo a partir del ejercicio 2004 y Holanda en el 2007.

La adopción del criterio de consumo de recursos, o devengo, en el presupuesto es uno de los principales retos que tienen los países que han adoptado o quieren adoptar un enfoque de resultados en su gestión y presupuesto. El devengo es la mejor base para reconocer las transacciones dentro de todo este marco de reforma presupuestaria. Modificación de los criterios presupuestarios, que recordamos, debe realizarse junto a las necesarias reformas contables y la adopción del enfoque de resultados.

Aunque a primera vista, y por diversas encuestas realizadas (Montesinos et al., 1999, p. 185) parezca que es poco útil, difícil de implantar y sin futuro, veremos su gran utilidad y necesaria adopción. Siempre que se han querido implantar reformas, la resistencia ha existido.

5. MAGNITUDES PRESUPUESTARIAS. EL DÉFICIT PÚBLICO Y LA EQUIDAD INTERGENERACIONAL

Para el creyente, la salvación está en el santo temor de Dios; para todo ministro de Hacienda... la salvación está en el santo temor del déficit.

*José Echegaray,
Ministro de Hacienda de España, 1905.*

Hasta ahora hemos analizado el presupuesto básicamente como instrumento de gestión y control. Sin embargo, vimos que entre sus funciones se encontraba la de evaluar el impacto de las actuaciones públicas en la economía y servir como instrumento de estabilidad. Por ello prestaremos también atención a las magnitudes presupuestarias que nos indican los resultados obtenidos por el gobierno.

Pero, ¿qué resultados? Hay multitud de magnitudes y conceptos. Tenemos saldos presupuestarios, resultados contables, saldos según la Contabilidad Nacional, etc. En algunos países se presta más atención a unas magnitudes y en otros a otras. Algunas de ellas tienen la misma denominación pero no significan lo mismo. Se elaboran medidas con criterios presupuestarios, pero luego las decisiones y los anuncios se realizan según cifras de Contabilidad Nacional⁷⁰. Todo ello produce una importante confusión y dificultades en la interpretación, análisis y comparaciones internacionales.

⁷⁰ En este sentido, por ejemplo, tenemos la siguiente decisión “el Congreso de los Diputados de España aprueba el límite de gasto del Estado para el 2003, de 109.273 millones de euros en Contabilidad Nacional”.

En éste capítulo comentaremos por qué es necesario conocer el resultado del gobierno, su impacto en la economía y por qué debe tenderse al superávit. Analizaremos qué medidas se utilizan, su significado y cuál debería ser. Nos centraremos, no tanto en los efectos de cada medida en la economía, sino en conocer cómo nos indican el destino de los impuestos de los ciudadanos.

En este y próximos capítulos veremos que el significado de las magnitudes presupuestarias depende del criterio de reconocimiento adoptado, debiendo elegirse un criterio o base de reconocimiento según el significado que se desee mostrar, y viceversa, la elección de un criterio determinará el significado y alcance del resultado mostrado.

5.1. DÉFICIT, DEUDA PÚBLICA Y ESTABILIDAD

El gobierno a través de sus políticas ha de mantener el control sobre los agregados monetarios. Entre ellos la inflación, los tipos de interés, el tipo de cambio, y lo que nos interesa, el déficit y la deuda pública.

Actualmente los gobiernos tienen entre sus objetivos el mantenimiento de unas fianzas públicas sólidas y estables⁷¹. Finanzas públicas que deben basarse en unos niveles mínimos de déficit, o incluso en superávit, y una disminución de los actuales ratios de Deuda Pública/PIB. En general se considera que el déficit y la deuda pública no son deseables, ya que, entre otras cosas, hipotecan a las futuras generaciones.

Los actuales niveles de deuda pública de muchos países occidentales tienen su origen en la creación de lo que se ha venido denominando *Estado del Bienestar* en la segunda mitad del siglo XX. En los años 60 y 70 se crearon muchos y amplios programas públicos, creyendo que el crecimiento económico de la época seguiría en el futuro, lo cual no sucedió. El crecimiento del sector público llevó a un crecimiento del gasto no correspondido con un crecimiento de los ingresos en la misma proporción, lo cual provocó que se planteará el déficit público como un problema importante a solucionar,

⁷¹ Así, por ejemplo, Australia (GAO, 2000c) tiene como objetivo reducir la deuda neta y eliminarla en el 2004-2005; Nueva Zelanda mantener unas cifras en torno al 20% del PIB de deuda neta y 30% de deuda bruta; Suecia un 2% de superávit; el Reino Unido una deuda inferior al 40%; Noruega superávits superiores al 10%, ya que prevé futuros déficits por una disminución de los ingresos del petróleo; y los países de la Unión Europea una situación de equilibrio presupuestarios en el 2004.

considerándose una amenaza para un desarrollo estable. Problema que no fue, ni es, de la misma magnitud en todos los países, pero sí importante en todos ellos.

En los últimos años del siglo XX se ha corregido bastante la tendencia de un déficit continuado, y son ya muchos países los que se encuentran cerca del equilibrio presupuestario o incluso en superávit. En la tabla 5.1 puede verse la evolución de los déficits en diferentes países, y en la tabla 5.2 la importancia de los intereses en el presupuesto cuando la deuda pública es significativa, según datos de las estadísticas de la OCDE.

Tabla 5.1 SUPERÁVIT (+) O DÉFICIT (-) PÚBLICO %PIB														
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	Estimaciones y proyecciones		
												2001	2002	2003
Alemania	-2,0	-3,0	-2,5	-3,1	-2,4	-3,3	-3,4	-2,7	-2,2	-1,6	1,2	-2,5	-2,5	-1,8
Australia	-1,2	-3,8	-6,0	-5,6	-4,6	-3,7	-2,2	-0,5	0,6	1,1	0,3	0,1	0,2	0,5
Austria	-2,4	-3,0	-2,0	-4,2	-5,0	-5,2	-3,8	-1,9	-2,4	-2,2	-1,1	0,0	-0,4	0,1
Bélgica	-6,7	-7,3	-7,9	-7,3	-5,0	-4,4	-3,7	-2,0	-0,8	-0,6	0,1	0,0	0,0	0,2
Canadá	-5,8	-8,3	-9,1	-8,7	-6,7	-5,3	-2,8	0,2	0,5	1,6	3,2	2,8	2,1	2,2
Dinamarca	-1,0	-2,4	-2,2	-2,9	-2,4	-2,3	-1,0	0,4	1,1	3,1	2,8	2,0	1,4	1,7
España	-4,2	-4,3	-4,0	-6,7	-6,1	-6,6	-4,9	-3,2	-2,6	-1,2	-0,3	0,0	-0,4	0,0
Estados Unidos	-4,3	-5,0	-5,9	-5,0	-3,6	-3,1	-2,2	-0,9	0,3	0,8	1,7	0,6	-1,1	-0,6
Finlandia	5,3	-1,1	-5,6	-7,3	-5,7	-3,7	-3,2	-1,5	1,3	1,9	6,9	3,7	1,9	2,1
Francia	-2,1	-2,4	-4,2	-6,0	-5,5	-5,5	-4,1	-3,0	-2,7	-1,6	-1,4	-1,5	-1,8	-1,4
Grecia	-15,9	-11,4	-12,6	-13,6	-9,9	-10,2	-7,4	-4,0	-2,4	-1,8	-1,1	0,2	0,6	1,3
Holanda	-5,7	-3,2	-4,4	-3,6	-4,2	-4,2	-1,8	-1,1	-0,8	0,4	2,2	1,1	0,6	0,7
Irlanda	-2,8	-2,9	-3,0	-2,7	-2,0	-2,2	-0,2	1,2	2,3	2,3	4,6	3,2	2,2	1,9
Islandia	-3,3	-2,9	-2,8	-4,5	-4,7	-3,0	-1,6	0,0	0,5	2,1	2,3	-0,2	-0,8	-0,9
Italia	-11,8	-11,7	-10,7	-10,3	-9,3	-7,6	-7,1	-2,7	-2,8	-1,8	-0,3	-1,4	-1,1	-1,1
Japón	1,9	1,8	0,8	-2,4	-2,8	-4,2	-4,9	-3,7	-5,5	-7,0	-6,6	-6,4	-6,7	-6,6
Luxemburgo	5,1	1,5	0,7	2,1	2,9	2,3	2,0	3,4	3,4	3,6	6,1	5,3	3,2	2,9
Noruega	2,6	0,1	-1,7	-1,4	0,4	3,5	6,6	7,9	3,5	5,9	14,8	14,3	11,5	11,7
Nueva Zelanda	-4,6	-3,5	-3,1	-0,4	3,1	2,9	2,9	1,6	-0,2	0,9	1,9	1,3	0,1	-0,3
Portugal	-5,0	-5,9	-2,9	-6,0	-5,9	-4,6	-4,0	-2,7	-2,3	-2,1	-1,5	-1,7	-1,5	-1,4
Reino Unido	-1,6	-3,1	-6,4	-7,9	-6,7	-5,8	-4,4	-2,2	0,4	1,1	1,9	1,1	0,0	-0,7
Suecia	3,8	-2,0	-7,8	-11,9	-10,8	-7,7	-3,1	-1,6	2,1	1,7	4,1	3,8	1,6	1,8

Fuente: OCDE Economic Outlook 2002

Tabla 5.2 INTERÉS DE LA DEUDA PÚBLICA NETA % PIB

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	Estimaciones y proyecciones		
												2001	2002	2003
Alemania	1,9	2,2	2,5	2,6	2,7	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	2,8	2,7	2,7	2,7
Australia	3,3	2,9	3,4	2,9	4,0	3,9	3,2	2,6	2,1	2,0	1,8	1,8	1,7	1,6
Austria	3,2	3,3	3,4	3,6	3,5	3,6	3,6	3,6	3,6	3,5	3,4	3,2	3,1	3,0
Bélgica	11,1	10,7	10,6	10,6	9,2	8,9	8,4	7,6	7,2	6,7	6,5	6,2	5,8	5,7
Canadá	5,2	5,1	5,0	4,9	5,0	5,5	5,2	4,8	4,8	4,4	3,3	2,9	2,9	2,8
Dinamarca	3,8	4,0	3,2	3,5	3,3	3,1	2,9	2,9	2,5	2,3	1,9	1,8	1,8	1,5
España	3,2	3,1	3,7	4,5	4,2	4,9	5,0	4,4	4,0	3,4	3,1	2,8	2,5	2,4
Estados Unidos	3,5	3,7	3,7	3,5	3,5	3,6	3,5	3,3	3,2	2,8	2,7	2,3	2,1	1,9
Finlandia	-1,7	-1,9	-1,9	-0,3	1,1	0,9	1,5	1,9	1,7	1,6	1,0	1,1	1,1	0,9
Francia	2,4	2,6	2,7	3,0	3,1	3,3	3,4	3,3	3,2	3,0	2,9	2,9	2,9	2,8
Grecia	10,0	9,3	11,5	12,6	13,9	12,7	12,0	9,6	9,0	8,7	8,4	7,8	7,2	6,7
Holanda	4,1	4,3	4,4	4,4	4,4	4,7	4,7	4,4	4,2	3,9	3,2	2,5	2,1	1,7
Irlanda	6,2	5,7	5,2	4,8	4,5	4,0	3,2	3,0	2,3	1,3	0,9	0,4	0,2	0,1
Islandia	2,2	2,1	2,2	2,4	2,5	2,9	2,6	2,5	2,4	2,0	1,6	1,7	1,5	1,4
Italia	9,9	11,3	12,2	12,6	11,0	10,9	10,9	8,8	7,5	6,1	6,0	5,7	5,1	5,3
Japón	1,2	1,0	1,1	1,1	0,2	0,7	1,1	1,2	1,3	1,3	1,3	1,3	1,4	1,4
Luxemburgo	-2,2	-2,1	-1,9	-1,6	-1,3	-1,1	-0,9	-0,8	-0,9	-0,7	-0,9	-0,9	-0,8	-0,7
Noruega	-2,1	-2,2	-1,8	-1,3	-0,6	-0,6	-0,5	-0,4	-0,3	-1,0	-1,1	-1,1	-1,1	-1,1
Nueva Zelanda	4,1	2,9	2,9	2,3	1,3	1,4	0,7	0,6	-1,2	0,4	0,3	0,3	0,2	0,1
Portugal	7,9	7,7	7,0	6,1	6,1	6,2	5,4	4,2	3,5	3,2	3,1	3,0	2,9	2,8
Reino Unido	2,3	2,0	2,0	2,2	2,6	2,9	2,8	3,0	2,8	2,4	2,2	1,8	1,7	1,7
Suecia	0,1	0,1	0,2	1,0	1,9	2,6	3,0	3,3	2,8	2,6	1,9	1,3	1,2	1,1

Tradicionalmente se tenía la concepción que presupuestos restrictivos, con superávit, o incluso con un déficit reducido, producían contracciones en la economía. Sin embargo, en las últimas décadas del siglo XX se ha comprobado que es posible la existencia de un crecimiento económico durante períodos de contracción fiscal. La obtención de superávits y la reducción de deuda pública permiten menores intereses, lo que facilita la inversión privada y el consumo, se generan expectativas de reducción de impuestos futuros y, sobre todo, crea una mayor estabilidad. Estabilidad que aumenta la posibilidad de afrontar necesidades futuras, facilita el crecimiento a largo plazo y aumenta la confianza de los inversores.

La obtención de un déficit permanente crea un círculo vicioso en los presupuestos públicos, implica la emisión de más deuda pública con sus consiguientes intereses. En muchos países las cargas financieras han supuesto una parte importante del presupuesto, reduciendo los gastos posibles en políticas importantes como educación, justicia o sanidad, o suponiendo un aumento importante de los impuestos para sufragarlos. Igualmente, el aumento del consumo que puede generar no siempre es todo lo positivo que se pretende, al crear inflación y depender de la propensión a importar del país en cuestión.

En el mismo sentido, tener una elevada cifra de deuda pública perjudica al crecimiento económico. Un tipo de interés elevado atrae recursos del sector privado al público, recursos que no se destinan a otros empleos más productivos dentro la economía del país, hipotecando las posibilidades de crecimiento y creación de empleo. Igualmente el sector privado tiene menos acceso al crédito y debe pagarlo más caro, lo cual desincentiva la inversión.

Sin embargo, en los últimos años se ha pasado a una situación de equilibrio presupuestario o superávits. Ello se debe a varias circunstancias⁷²:

- reformas, entre ellas del sistema presupuestario y de gestión de las administraciones públicas,
- mayor disciplina fiscal,
- aumento de los ingresos debido al crecimiento económico,
- una mayor austeridad, disminuyendo el alcance de los gastos públicos y aumentando los impuestos,
- privatización de empresas públicas.

Las privatizaciones supusieron importantes ingresos en década de los 80 en muchos países, facilitando la disminución de la deuda pública. Según un estudio de la GAO (1996) Canadá entre 1984-1990 obtuvo unos ingresos de 0,6% del PIB, Francia entre 1983-1991 un 1,5%, México entre 1989-1992 un 6,3%, Nueva Zelanda entre 1987-1991 un 14,1%, y el Reino Unido entre 1979-1991 un 11,9% por dicho concepto.

⁷² Para profundizar en la reducción de los déficits y las actuaciones llevadas a cabo en situaciones de superávit puede consultarse los estudios realizados por la GAO (1995a, para Australia, Canadá, Alemania, Japón, México y Reino Unido; y 2000c, para Australia, Canadá, Suecia, Noruega, Nueva Zelanda y Reino Unido).

Sin embargo, en la mayoría de casos, como los Estados Unidos (OCDE, 1999d), el paso de déficits a superávits, se debe fundamentalmente al crecimiento económico experimentado, y no ha reformas legales o presupuestarias, o recortes en los gastos.

En situaciones de superávit no todos los ingresos obtenidos se dedican a eliminar deuda, aunque es el destino principal. Junto a la disminución de deuda, se reducen los impuestos y/o se aumentan los gastos de inversión, como la construcción de infraestructuras. En general son muy pocos los países occidentales que hayan dejado de emitir deuda pública. Las razones que se esgrimen para no eliminar completamente la deuda (GAO, 2002b) son: estar preparado ante una nueva necesidad de endeudamiento (Nueva Zelanda), mantener la presencia e influencia en los mercados (Australia, Nueva Zelanda y Noruega) y que sea un vehículo para la inversión de los fondos de pensiones (Reino Unido).

La reducción de la deuda pública neta puede realizarse directamente o aumentando los activos financieros poseídos por el gobierno. En este sentido, Australia posee una cuenta en el banco central (GAO, 2002b), el Reino Unido invierte en instrumentos monetarios, Suecia y Nueva Zelanda recompran su deuda en divisas, y Noruega invierte sus superávits en un fondo para el petróleo, con inversiones a largo plazo, ya que se espera que los ingresos por ese concepto disminuyan bastante en el futuro.

5.1.1. PROBLEMAS FUTUROS: EL ENVEJECIMIENTO DEL BABYBOOM

Una de las razones por la que se aconseja la consecución de superávits y unas finanzas públicas saneadas es la posibilidad de poder afrontar importantes gastos futuros, especialmente los que se producirán debido a los cambios demográficos por el envejecimiento de la población.

Los gastos en medicamentos y seguridad social, así como las pensiones de los jubilados, son cada vez una parte más importante en el presupuesto público. Y son unos gastos no controlables por el gobierno. Una vez se han legislado las condiciones para ser beneficiario de las prestaciones y su cuantía, los gobiernos pierden el control sobre el montante de los gastos, los cuales dependerán de las circunstancias económicas y demográficas de cada momento.

También puede suceder lo mismo desde el lado de los ingresos de la Seguridad Social. Los altos niveles de paro y las pirámides envejecidas de población conducen a que las cotizaciones lleguen a ser incapaces de financiar las transferencias del sistema.

Actualmente uno de los principales retos a los que se enfrenta la administración pública es conocer como va a afrontar el enorme envejecimiento que se espera de la población, debido a la disminución de las tasas de natalidad y a la jubilación de la generación nacida en los años 60-70, llamada *babyboom*.

Se prevé que la población mayor de 65 años aumente su porcentaje considerablemente en las próximas décadas, superando incluso el 20% de la población en el 2050 (Walter, D. M., 2002b; Gokhale y Raffelhüschen, 1999). En este sentido, según las proyecciones efectuadas por el Banco Mundial (1994⁷³) el porcentaje de población de 65 y superior, respecto a la población de 15 a 65 años, se aproximará al 40% en países como el Reino Unido, Suecia, Noruega, Canadá y los Estados Unidos, no alcanzando, en la mayoría de casos, el 20% en el año 2000.

Debido a este envejecimiento de la población, las proyecciones a largo plazo realizadas indican la vuelta a los déficits presupuestarios en la década del 2020, a menos que no se aumenten considerablemente los impuestos, ya que éstos no podrán cubrir el aumento de los gastos médicos y por pensiones.

En este sentido, uno de los problemas que tienen las actuales medidas del déficit público, más concretamente los criterios empleados para su cálculo (caja u obligaciones), es que no recogen el fenómeno de las obligaciones futuras, y especialmente las incurridas por el sistema de pensiones. Un ejemplo de la importancia de estas deudas implícitas puede verse en los estudios realizados sobre contabilidad generacional, como por ejemplo el de Gokhale y Raffelhüschen (1999). En él se señala que para algunos países europeos, afrontar dichas obligaciones requeriría aumentos impositivos superiores al 4% del PIB.

5.1.2. CONTROL DEL DÉFICIT MEDIANTE LA LEGISLACIÓN

La llamada *regla de oro* de las finanzas públicas, indica que no debe existir déficit en la financiación del gasto corriente. Es decir, los gastos corrientes deben financiarse con ingresos corrientes, y en todo caso, la emisión de deuda servirá para financiar inversiones o gastos de capital. Idea de equilibrio que es inherente al presupuesto desde su creación (López Escobar, 1971, pp. 243-247).

⁷³ Citado en GAO (2000c).

Sin embargo, hoy en día, esta regla tiene diferentes interpretaciones y variantes. Algunos países la aplican para los gastos e ingresos corrientes, mientras que otros la aplican a todo el presupuesto, incluyendo los gastos de capital. En algunos casos los superávits de anteriores ejercicios se consideran ingresos, y en otros se ciñe únicamente a los gastos e ingresos producidos en el ejercicio. Esta regla suele acomodarse a los cambios en el ciclo económico, permitiéndose ciertos déficits en tiempos de importantes recesiones.

La consecución de un equilibrio presupuestario, aunque sea únicamente en los gastos corrientes, es aceptada, pero hemos visto que no se ha cumplido en las últimas décadas. La actual preocupación por la estabilidad de las finanzas públicas ha llevado a plasmar en la normativa legal de los distintos países controles, tanto del déficit como del endeudamiento público. Especialmente dicho control legal se ha efectuado por parte de los gobiernos centrales sobre los regionales y locales, por organismos supranacionales como la Unión Europea a sus estados miembros, y por organismos financieros mundiales como el FMI y el Banco Mundial a los países a los que otorgan ayudas.

Se aboga por establecer límites y restricciones legales, debido a que medidas basadas sólo en actuaciones y deseos políticos no garantizan la reducción del déficit. Tal como indica Buchanan (1996), mientras que la periodicidad de las elecciones esté garantizada, no podrá haber seguridad de que las medidas que hoy se toman para reducir el déficit (subidas de impuestos, reducciones de gasto, etc.) no las anulen, en todo o en parte, otros gobiernos en el futuro.

Diferentes métodos o criterios de control se han establecido en las distintas legislaciones. Las limitaciones incluso se recogen en algunas constituciones, como la de los estados de Pennsylvania y Georgia (GAO, 2001a) en Estados Unidos, o la de Alemania⁷⁴ o Suiza. Para los gobiernos regionales o locales pueden ser directamente prohibiciones o necesidad de autorización de un organismo del gobierno de nivel superior. Los criterios más comunes son los siguientes:

- Fijar un porcentaje máximo⁷⁵ de déficit anual sobre el PIB.
- Afectar recursos, como la venta de patrimonio y el endeudamiento, a inversiones.

⁷⁴ La Constitución alemana fija dichos límites en sus artículos 110 y 115, pero admite excepciones por razones de estabilidad económica, por lo que no suelen aplicarse.

⁷⁵ Hay que señalar que la disminución del nivel de deuda no implica eliminar el déficit, al medirse en relación al PIB, si existe déficit y éste es menor que el crecimiento del PIB, el ratio deuda/PIB disminuye.

- Fijar un porcentaje máximo de deuda, tanto para la nueva como para la total. En algunos casos es un porcentaje del PIB, y en otro un porcentaje sobre los ingresos corrientes o superávit del ejercicio.
- Fijar unos límites máximos para la carga financiera del ejercicio. En algunos casos se incluye la amortización de la deuda.
- Necesidad de un referéndum popular para decidir si se lleva a cabo un proyecto concreto y su forma de financiación (ocurre por ejemplo en algunos municipios de Estados Unidos o Suiza).

Sin embargo, algunos países, como Australia y Nueva Zelanda, consideran que no es conveniente establecer objetivos fiscales concretos mediante la legislación. Abogan por una definición muy general de mantenimiento de unos niveles prudentes. Señalan que de esta manera se posee flexibilidad a corto plazo ante circunstancias económicas no previstas, se evita la pérdida de credibilidad de fijar objetivos concretos y que posteriormente no se logran, evita posibles manipulaciones de la información en aras a su consecución, y no se pierde atención en lo realmente importante: la efectividad en la prestación de los servicios públicos.

La situación internacional de los gobiernos centrales la podemos resumir en los ejemplos de la tabla 5.3.

Tabla 5.3 RESTRICCIONES AL DÉFICIT PÚBLICO DE LOS GOBIERNOS CENTRALES: EJEMPLOS	
General	Australia, Nueva Zelanda
Límites aplicables a un ciclo económico	Reino Unido
Establecimiento de legislación específica	España
Criterios establecidos por autoridades superiores (Unión Europea)	Francia

Ejemplos de los límites legales los tenemos en la legislación sobre financiación de las Comunidades Autónomas y entidades locales⁷⁶ en España, y los criterios de convergencia impuestos por la Unión Europea a sus estados miembros ante la Unión Monetaria. En el último apartado de este capítulo comentaremos las condiciones de equili-

⁷⁶ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y Ley 39/1988 de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), respectivamente.

brio adoptadas recientemente en la legislación española, y cuál debería ser dicho equilibrio a nuestro entender.

En cuanto a las Comunidades Autónomas españolas (LOFCA, art. 14) sólo pueden endeudarse a más de un año para realizar inversiones, y si el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no excede del 25% de los ingresos corrientes. Así mismo no pueden recurrir a préstamos fuera de la Unión Europea o emitir deuda sin la autorización del Estado.

Las entidades locales tienen un régimen más restringido (LRHL, art. 50, 54, 55), donde los límites y condiciones para el endeudamiento se basan en los resultados presupuestarios, y se limita el destino de la deuda para gastos corrientes. En principio sólo pueden acudir al crédito a largo plazo para la financiación de sus inversiones, y en todo caso necesitan autorización del Ministerio de Economía y Hacienda o del órgano competente de su Comunidad Autónoma cuando de la liquidación presupuestaria se deduzca un ahorro neto negativo (que comentaremos posteriormente), o el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes exceda del 110% de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio anterior. Igualmente necesitan autorización si desean acudir al crédito en el extranjero o emitir deuda pública.

En cuanto a la Unión Europea, la interdependencia que se deriva de la Unión Económica y Monetaria hace necesaria una coordinación de las políticas fiscales de los distintos países, que deben basarse en unas finanzas públicas sólidas y estables. Coordinación y reglas fiscales que se han plasmado en el Tratado de la Comunidad Europea (TCE, art. 140) y los diferentes Pactos de Estabilidad y Crecimiento.

El Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anexo al Tratado constitutivo de la Unión Europea, y el Reglamento 3605/93 del Consejo de la Unión Europea de 22 de noviembre de 1993 que desarrolla dicho Protocolo⁷⁷, establece los criterios de déficit y deuda pública que deben cumplir los estados miembros. Por déficit se entiende la necesidad/capacidad de financiación de las administraciones públicas según criterios de Contabilidad Nacional.

Los requisitos cuyo cumplimiento, o tendencia clara a ello, fueron necesarios para entrar a formar parte de la Unión Monetaria, son los siguientes:

⁷⁷ Modificado por el Reglamento (CE) n° 475/2000 del Consejo, de 28 de febrero de 2000.

1. La relación entre el déficit real o previsto de las Administraciones Públicas y su PIB a precios de mercado no puede superar el 3% (a no ser que esta relación haya disminuido de forma sustancial y continua y esté cercana al 3%, o que el exceso sea temporal y excepcional y en todo caso esté cercano al 3%⁷⁸).
2. La relación entre la Deuda Bruta de las Administraciones Públicas y su PIB a precios de mercado no puede superar el 60%, a menos que este porcentaje se haya reducido y se esté acercando satisfactoriamente al 60%.

Para el cumplimiento de estos criterios varios países utilizaron técnicas de contabilidad creativa y, sobre todo, el recurso de las privatizaciones, si bien con la actual normativa sobre Contabilidad Nacional del SEC-95, vigente desde 1999, no influye en la determinación de la necesidad/capacidad de financiación del sector público.

En cuanto al actual Pacto de Estabilidad y Crecimiento⁷⁹, su objetivo inicial era lograr que los países alcancen posiciones próximas al equilibrio presupuestario o incluso de superávit en el 2002. Se establece que sólo se aceptarán déficits superiores al 3% si son excepcionales o transitorios, entendiéndose como tales aquellos que resultan de acontecimientos que escapan del control del país afectado o que se producen como consecuencia de una recesión económica profunda, en la que, como regla general, los descensos del PIB sean superiores al 2% en términos anuales. No obstante, los países miembros pueden aducir la existencia de este tipo de recesiones en situaciones en las que el descenso del PIB sea superior al 0,75%.

El Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo establece que los estados miembros deben comunicar los déficits y nivel de deuda reales y previstos dos veces al año, antes del 1 marzo y el 1 septiembre.

Si un estado miembro (TCE, art. 104) tiene un déficit excesivo o se cree que está en peligro de tenerlo, la Comisión elaborará un informe par el Consejo, sobre el que emitirá su dictamen. El Consejo indicará una serie de recomendaciones para su corrección. Si se incumplen y no se reduce el déficit, el estado afectado puede tener que depositar una cantidad equivalente al 0,2% de su PIB más un 10% de lo que sobrepase el 3% de déficit permitido, no excediendo en todo caso del 0,5% del PIB. Las

⁷⁸ El 3% coincidía con la media de inversión pública entre 1974 y 1991, con lo que se cumpliría la regla de oro.

⁷⁹ Acordado en el Consejo de Ámsterdam en junio de 1997.

sanciones, pero, no son automáticas, y se han de aprobar por mayoría cualificada de los estados miembros.

Tras la situación económica del 2002 y 2003 se está debatiendo posponer el objetivo de equilibrio presupuestario para el año 2006. Varios países acusan de demasiado rígidos éstos límites y abogan para que sean de aplicación durante ciclos económicos y no anuales. De momento Francia y Alemania ya han sido advertidas por superar el 3% de déficit público.

5.2. MEDIDAS DEL DÉFICIT

Suele definirse como *Déficit* la cuantía en que los gastos superan los ingresos, y como *Superávit* la cuantía en que los ingresos superan los gastos. Sin embargo, aunque a primera vista parezca una definición sencilla y fácil de entender, la realidad es otra.

Actualmente existe un importante confusión terminológica que se deriva de utilizar una misma denominación para conceptos diferentes de déficit/superávit público, además de una clara diferencia de criterios para una misma medida entre países y entre el Presupuesto y la Contabilidad Nacional. La situación actual no ayuda en nada a cumplir el imprescindible criterio de Transparencia. En este sentido, ya indica la OCDE al presentar sus estadísticas y comparaciones, que se omiten ciertos datos de ciertos países o que ciertas cifras no son directamente comparables debido a que existen diferencias en las definiciones de deudas y activos, y diferentes criterios de imputación de ingresos y gastos entre los países.

Las definiciones y cálculos de déficits son virtualmente cifras sin sentido a menos que se conozcan las reglas de medición que hay detrás de ellos. Comúnmente la terminología no es consistente y las reglas son ambiguas, principalmente para aquellos que no están acostumbrados a tratar con esta especialidad (Chan, 1999, p. 360). Su significado dependerá de los conceptos de ingresos y gastos que se tengan en cuenta y de las bases contables para su reconocimiento, tema que trataremos en el próximo capítulo. Así, por ejemplo, los gastos pueden referirse al consumo (expenses) o a las adquisiciones (expenditures) o a los pagos (outlays). Y no es lo mismo establecer la regla de oro con unos conceptos que con otros, aunque la denominación sea la misma.

Nosotros a lo largo del presente trabajo proponemos que los criterios adoptados se basen en el consumo de recursos real o devengo, abandonando el tradicional criterio de caja como enfoque principal.

Hoy en día, se tiene plena constancia de las limitaciones de las medidas calculadas sólo con criterios de caja. Ya en un estudio de la GAO y el Auditor de Canadá (1986), los usuarios indicaron que si bien era útil presentar varias medidas, como el resultado económico, la necesidad de financiación y el aumento de la deuda, era aconsejable que sólo una magnitud fuera denominada “déficit” para evitar la confusión, y que se explicara su diferencia con las cifras de Contabilidad Nacional. Se constató también que la principal medida debía basarse en el devengo, seguida por las medidas de caja, con la necesidad de indicar la relación, conexión o conciliación entre todas las medidas presentadas. Sin embargo, para obtener medidas basadas en el criterio del devengo debería adoptarse dicha base en el presupuesto.

A continuación vamos a analizar las medidas utilizadas por los distintos gobiernos para conocer su salud financiera, las tradicionales y las nuevas.

5.2.1. MAGNITUDES DE REFERENCIA DE LA POSICIÓN FISCAL

Las principales medidas sobre la que se centran los debates presupuestarios y el análisis de la actuación pública, varían entre países, y en muchos casos no son completamente comparables debido a los diferentes criterios de imputación. Criterios que se basan fundamentalmente en el criterio de caja o en el criterio de obligaciones. Sin embargo, hemos de destacar que en los últimos años va aumentando el número de países que adoptan criterios próximos al consumo de recursos o devengo para elaborar dichas medidas.

Si la base del cálculo del déficit es básicamente la de caja, tal como explica Schick (1995), hay media docena de medidas del déficit, siendo la principal preocupación los tipos de entidades y gastos incluidos en su cálculo más que las reglas de medición utilizadas.

A continuación mostramos las características de las principales medidas⁸⁰ elaboradas a nivel internacional, tradicionalmente bajo el criterio de caja y/o el de obligaciones.

⁸⁰ Varias críticas y alternativas a las medidas tradicionales del déficit pueden verse en Blejer y Cheasty (1993a).

5.2.1.1. *Saldos de la Ejecución del Presupuesto*

Es la principal medida utilizada tradicionalmente. El criterio utilizado para su cálculo es el de caja u obligaciones, dependiendo de la normativa presupuestaria. Suele denominarse también Déficit de Caja.

En algunos casos se muestra desglosado en el saldo operativo, por operaciones corrientes o ahorro bruto, y el saldo por operaciones de capital.

Es una medida criticada por las limitaciones que presenta, al no reflejar las operaciones reales que han tenido lugar, sino sólo los movimientos de tesorería. Pudiéndose alterar en muchos casos las fechas de cobro y pago para obtener la imagen que se quiera dar.

Algunas medidas incluyen como pagos la variación de activos financieros y la devolución de deuda. También, en algunos casos, se incluye el superávit conseguido en ejercicios anteriores como ingreso. Sin embargo, la posición más correcta es la adoptada por países como Australia, donde el saldo de caja que presentan no incluye ni la devolución de deuda ni los movimientos por venta de activos financieros, lo que refleja mejor la posición financiera fruto de las operaciones corrientes. Los movimientos de activos financieros y deuda pública son la aplicación o el origen del resultado, pero no parte de él.

Un ejemplo lo podemos ver en las magnitudes presupuestarias que se presentan en la liquidación de los presupuestos en España (cuadro 5.1). Señalando que además del desglose de las medidas, también se produce una confusión terminológica. El déficit de financiación presentado no se corresponde con la necesidad de financiación de la entidad.

Cuadro 5.1 ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO EN ESPAÑA

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	IMPORTE
1. (+) Operaciones no financieras.	-----	-----	-----
2. (+) Operaciones con activos financieros	-----	-----	-----
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)	-----	-----	-----
II. VARIACIÓN NETA DE PASIVOS FINANCIEROS	-----	-----	-----
III. SALDO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I+II)			-----
4. (+) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería			-----
5. (-) Desviaciones de financiación positivas por recursos del ejercicio en gastos con financiación afectada			-----
6. (+) Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada			-----
IV. SUPERÁVIT O DÉFICIT DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO (III+4-5+6)			-----

En España, el Resultado Presupuestario incluye las adquisiciones y ventas de activos financieros como gastos e ingresos presupuestarios. Posteriormente, incluyendo las operaciones con pasivos financieros se obtiene el denominado Saldo Presupuestario, que corregido por el Remanente de Tesorería utilizado y los gastos con financiación afectada es el Superávit o Déficit de Financiación. Déficit de financiación que indica si la deuda emitida ha sido suficiente o no para hacer frente a todas las obligaciones incurridas durante el ejercicio.

5.2.1.2. Resultado del Ejercicio

También llamado a veces ahorro y desahorro, corresponde al resultado presupuestario obtenido bajo el criterio del devengo. En algunos países como Canadá, se utiliza la misma denominación a pesar de seguir un criterio de devengo modificado⁸¹.

Es la causa principal de la variación de la Equidad o Neto. En su presentación suele relacionarse con la necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional.

⁸¹ Veremos que la principal diferencia entre la base del devengo modificado y la del devengo puro es el no reconocimiento en el primer caso del inmovilizado como activos al considerar su adquisición gasto del ejercicio.

Suele desglosarse en Resultado Ordinario u Operativo y Resultado Extraordinario. Este último incluye por ejemplo los resultados producto de ventas de inmovilizado.

En algunos casos también se presenta sin la inclusión de los gastos por intereses, y se denomina resultado no financiero.

5.2.1.3. Necesidad/Capacidad de Financiación

La denominación proviene de la Contabilidad Nacional, y muestra si el sector público pone recursos financieros a disposición de los otros sectores, o si en cambio utiliza recursos financieros ajenos. En algunos países también se denomina Necesidad de Endeudamiento Neto o Saldo Fiscal, y puede calcularse de dos formas:

- 1) Variación de la Deuda Neta. Adquisición neta de activos financieros menos el endeudamiento neto incurrido por el gobierno.
- 2) Resultado o ahorro menos adquisiciones netas de activos no financieros.

Hay que señalar que aún en muchos países esta medida se calcula con criterios de caja u obligaciones para el presupuesto (por ejemplo España o Canadá), y sólo si han adoptado las recientes reformas en la Contabilidad Nacional (SNA; SEC y/o GFS) se muestra también con criterios de devengo. En los casos en que se presenta utilizando el criterio de caja u obligaciones se aproxima al déficit de caja o saldo del ejercicio presupuestario.

Sobre su cálculo bajo la base del devengo e importancia en la Contabilidad Nacional hablaremos en un próximo punto. Sin embargo, queremos destacar que la adopción de las reformas en Contabilidad Nacional, no sólo ha supuesto un cambio de criterios en el reconocimiento de las operaciones, sino también en los conceptos que se incluyen en su cálculo, como podría ser la no inclusión de las recaudaciones por privatizaciones. Recaudaciones, que en la mayoría de países sólo se puede destinar a reducir la deuda, por lo que no se consideran ingresos disponibles para gastos.

La elaboración de medidas sin la inclusión de los ingresos por ventas de activos, y no sólo las provenientes de las privatizaciones, en su cálculo es práctica bastante común en varios países.

La variación de deuda a considerar es la neta, por lo que el endeudamiento para amortización de deuda no supone una necesidad de financiación. En este sentido a veces se presenta también la Necesidad Bruta de Endeudamiento, la deuda nueva que se emite.

La obtención por las dos vías y presentación de la Necesidad/Capacidad de Financiación puede verse en el cuadro 5.2 y la tabla 5.4 para el presupuesto de España. En el caso español, al basarse el presupuesto en criterios de caja y obligaciones, la necesidad de financiación del presupuesto equivale al déficit no financiero⁸² de caja.

Cuadro 5.2

CUENTA FINANCIERA DEL ESTADO PARA EL AÑO 2002**OPERACIONES CORRIENTES**

(millones de euros)

INGRESOS	107.271,38
<i>Impuestos directos</i>	50.673,09
<i>Impuestos indirectos</i>	45.488,79
<i>Otros ingresos corrientes</i>	11.109,49
GASTOS	98.762,51
<i>Gastos de personal</i>	17.525,04
<i>Bienes corrientes y Servicios</i>	2.319,56
<i>Gastos financieros</i>	17.735,95
<i>Transferencias Corrientes</i>	61.181,96
AHORRO	8.508,86

OPERACIONES DE CAPITAL

INGRESOS	1.552,88
<i>Enajenación de inversiones reales</i>	108,18
<i>Transferencias de Capital</i>	1.444,70
GASTOS	13.824,42
<i>Inversiones reales</i>	7.009,38
<i>Transferencias de capital</i>	6.815,05
FORMACION DE CAPITAL	12.271,55
NECESIDAD DE FINANCIACION	3.762,68

(2-2-3-1)

⁸² Se llama no financiero porque no incluye los movimientos de activos y pasivos financieros.

CUENTA FINANCIERA DEL ESTADO PARA EL AÑO 2002
OPERACIONES FINANCIERAS

(millones de euros)

ATENCIONES		29.809,67
a) Activos financieros		5.278,46
<i>Concesión de préstamos</i>	2.661,47	
<i>Constitución de Depósitos y Fianzas</i>	0,21	
<i>Adquisición de acciones</i>	786,70	
<i>Aportaciones patrimoniales a promotores de infraestructuras</i>	1.830,08	
b) Pasivos financieros		24.531,21
<i>Amortización de Deuda Pública en moneda nacional</i>	23.253,24	
<i>Amortización de préstamos en moneda nacional</i>	631,13	
<i>Amortización de Deuda Pública en moneda extranjera</i>	587,77	
<i>Amortización de préstamos en moneda extranjera</i>	51,62	
<i>Devolución de depósitos y fianzas</i>	7,45	
RECURSOS		33.572,36
a) Activos Financieros		568,07
<i>Reintegro de préstamos concedidos</i>	568,07	
<i>Enajenación de acciones</i>	0,00	
b) Endeudamiento bruto		33.004,29
Financiación = Necesidad de financiación		3.762,68

ENDEUDAMIENTO NETO DEL ESTADO

Endeudamiento bruto	33.004,29
Amortizaciones	-24.531,21
Endeudamiento Neto	8.473,08

(2-2-3-2)

Fuente: Presupuestos Generales del Estado 2002 (MEH)

Tabla 5.4

DEFICIT DE CAJA NO FINANCIERO DEL ESTADO

(En miles de millones de euros)

CONCEPTOS	1996	1997	1998	1999	2000	2001 (a)	2002 (P)
1. Ingresos no financieros	87,93	99,99	105,29	110,37	118,70	125,06	108,82
2. Pagos no financieros	110,12	112,35	112,12	116,72	121,13	126,51	112,59
3. DEFICIT NO FINANCIERO	-22,19	-12,36	-6,83	-6,35	-2,43	-1,45	-3,76
4. Intereses de la deuda	21,19	21,61	20,04	19,10	17,71	18,01	17,74
5. DEFICIT (-) SUPERAVIT (+) PRIMARIO	-1,01	9,25	13,20	12,75	15,28	16,56	13,97

(2-2-2-1)

(a) Avance, septiembre 2001.

(P) Presupuesto inicial.

Fuente: Presupuestos Generales del Estado 2002 (MEH)

Hay que decir que la existencia de necesidad de financiación no implica necesariamente un mayor endeudamiento. Una necesidad de financiación puede cubrirse de varias maneras:

- 1) con unos mayores ingresos corrientes
- 2) mediante los superávits de ejercicios anteriores
- 3) mediante la venta de activos no financieros, si es que no se han incluido ya en el cálculo
- 4) mediante superávits futuros, es decir el recurso al endeudamiento.

5.2.1.4. Medidas ajustadas y/o desglosadas

Las medidas anteriores en muchos casos se presentan desglosadas para su análisis o centrarse en un enfoque determinado. De esta manera tenemos:

- Saldo Estructural, sin el efecto de las variaciones del ciclo económico en el PIB. En algunos casos se excluyen de las comparaciones los ingresos puntuales extraordinarios que se puedan tener, como la venta de licencias de telefonía móvil de tercera generación en los países de la Unión Europea en 2000 y 2001.
- Saldo Primario, sin los intereses de la deuda pública (ver tabla 5.4).
- Saldo Minorado. Serían los casos donde algunos gastos e ingresos de importante cuantía son excluidos del cálculo para mejorar la visión de la situación económica.

Es el caso de Noruega, donde debido a la importancia de los ingresos petroleros, se presenta también la cifra presupuestaria sin los ingresos y gastos del petróleo⁸³.

- **Saldo actualizado.** Algunos gobiernos presentan correcciones debido a la inflación⁸⁴, especialmente por su efecto sobre la deuda pública.

Un ejemplo de elaboración de medias para un objetivo determinado, lo podemos ver en la definición de ahorro neto en la legislación local española para limitar la emisión de deuda (LRHL, art. 54.1) en las entidades locales, que se muestra en el cuadro 5.3.

Cuadro 5.3 AHORRO NETO LRHL

Ingresos corrientes (capítulos 1 al 5 del presupuesto de ingresos)
– Gastos de funcionamiento (capítulos 1, 2 y 4 del presupuesto de gastos, no gastos financieros)
= Ahorro bruto
– Anualidad de la deuda teórica (capítulos 3 intereses y 9 devolución deuda, del presupuesto de gastos, más las que corresponderían a las deudas avaladas, sin incluir las operaciones garantizadas con hipotecas sobre bienes inmuebles)
= Ahorro neto

5.2.1.5. Déficit/Superávit de Tesorería

Cuando el criterio presupuestario no es el de caja el saldo de los movimientos de tesorería suele ser también una magnitud que se tiene en cuenta. Es la diferencia entre la totalidad de cobros y la totalidad de pagos, incluidos los relacionados con la deuda y los activos financieros.

5.2.1.6. Remanente de Tesorería

Al ser los criterios de caja los predominantes, en algunos casos a lo que se da mayor importancia es al Remanente de Tesorería. Ello ocurre sobre todo en las entidades locales de España.

⁸³ En 1998 el superávit presupuestario fue de 27 millones de krone, mientras que el *non-oil deficit* fue de 17 millones.

⁸⁴ Puede verse Tanzi et al. (1993).

Se obtiene por la diferencia entre los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo, los fondos líquidos o disponibles y las obligaciones ciertas reconocidas netas y pendientes de pago a corto plazo. No obstante hay pequeños ajustes si hay cantidades comprometidas por gastos con financiación afectada.

Los problemas de esta medida son su fácil manipulación, la no valoración de los saldos de dudoso cobro y el reflejo sólo de las disponibilidades a corto plazo.

5.2.1.7. Resultado Contable

También llamado Resultado Económico-Patrimonial, es el resultado que aparece en las cuentas anuales. Si los criterios presupuestarios y los contables son los mismos, coincidirá con el Resultado del Ejercicio anteriormente mencionado, si la base es la del devengo, o con el Saldo Presupuestario, si la base adoptada es la de caja u obligaciones.

5.2.2. EQUIDAD INTERGENERACIONAL

Hoy en día el presupuesto ya no es un instrumento aislado, ni el único que permite evaluar los resultados y situación de las administraciones públicas. Los datos patrimoniales, o del balance, complementan la información presupuestaria y los resultados del ejercicio. La deuda pública, neta y bruta, los activos que se poseen, y recientemente el patrimonio neto o equidad, son magnitudes necesarias para conocer la situación y salud financiera de un gobierno.

Autores como Blejer y Cheasty (1991, 1993b), Robinson (1998), OCDE (1993) o Chan (2001b) sostienen que la información del balance es la mejor medida del déficit o superávit fiscal. El presupuesto no recoge toda la información sobre los flujos financieros del sector público, además de recoger las operaciones con unas normas peculiares para el presupuesto, sobre todo en lo referente al tratamiento del inmovilizado y ciertos pasivos, así como los riesgos incurridos. Debe evaluarse la solvencia del sector público, y no solo tener la visión limitada del corto plazo que presenta el presupuesto actual. En este sentido la Riqueza Neta o Equidad cobra importancia. Además de darnos una visión de la Equidad Intergeneracional o Interperiodo, su variación supondrá la media más ajustada al superávit/déficit del gobierno. En este sentido Chan (2001b) indica que un equilibrio entre activos y pasivos es esencial para equilibrar el presupuesto y tener un futuro financiero sólido.

Por (IFAC, 2000) equidad intergeneracional (o interperiodo) se entiende el concepto, idea, de que las generaciones actuales deben pagar por los servicios recibidos y que estos costes no serán traspasados a futuras generaciones. La medida de la equidad intergeneracional y de su variación es una parte esencial en la exigencia de responsabilidades (FASAB, 1993, par. 137; GASB, 1987, par. 61). Los ciudadanos deben saber si los ingresos que han aportado son suficientes para pagar los servicios que han consumido y si futuros contribuyentes deberán pagar por servicios prestados con anterioridad.

Aunque existen múltiples definiciones de equidad intergeneracional⁸⁵, también denominada equidad interperiodo, equidad de los contribuyentes, activos netos, patrimonio neto, riqueza neta, o simplemente equidad, nosotros emplearemos dicha concepción para conocer en qué medida las operaciones realizadas en un ejercicio condicionan las futuras. Es decir si se han utilizado “recursos” pasados o futuros durante el periodo analizado. La magnitud que utilizaremos será el Neto del balance. Neto que significará qué recursos han dejado los actuales ciudadanos y los pasados para los ejercicios futuros. Su variación se deberá fundamentalmente al déficit/superávit del ejercicio, cuyo significado dependerá de los criterios utilizados para el reconocimiento de las operaciones. Al igual que Sánchez-Mayoral (1997, p. 154) no nos planteamos si es positivo o negativo la existencia de equidad intergeneracional, pues entendemos que ésta es una cuestión de índole política, sino si ésta disminuye o aumenta fruto de las políticas aplicadas.

La definición de equidad más extendida en el ámbito privado (IASC, 1989, par. 49; AARF, 1995, par. 78) es “el interés residual en los activos de una entidad una vez deducidas sus deudas”. Un aumento de estos activos netos implica que se han aumentado los recursos para afrontar ejercicios futuros, y una disminución todo lo contrario.

En el ámbito del sector público podemos hacer una asimilación. Podemos asimilar el neto, o diferencia entre los activos y los pasivos de la entidad, a la equidad intergeneracional, y por consiguiente el resultado del ejercicio nos indicaría su variación. Claro está la equidad intergeneracional así definida tiene significados muy diferentes según se adopte una base contable u otra. El concepto que se quiera dar a los activos netos determinará, y viceversa, la base contable a adoptar. De esta manera determinar que activos no financieros y pasivos deben incluirse en los balances, su valora-

⁸⁵ Muchas veces se denomina equidad interperiodo, debido a que los estados financieros se refieren a periodos y no a generaciones. A lo largo de este trabajo utilizaremos únicamente la denominación de equidad intergeneracional.

ción y la imputación de sus variaciones a resultados, es el principal tema que influye en la concepción de la equidad intergeneracional y en el significado del déficit/superávit del ejercicio.

En el próximo capítulo analizaremos qué activos y pasivos deben reconocerse en el balance para que el neto y la medida del déficit reflejen de la mejor forma el concepto deseado. Existen posturas diversas entre las extremas de sólo reconocer los movimientos de tesorería, y la de autores como Buitier (1993) que argumentan que una adecuada medida del déficit debería tener en cuenta todos los cambios en la riqueza neta del sector público, sea cual sea, proponiendo la elaboración completa de balances con todos los activos y pasivos del sector público. Balances completos que se incluyen en los criterios de las recientes reformas de los sistemas de Contabilidad Nacional como el SEC y GFS.

Hay que destacar que la equidad intergeneracional no sólo puede variar debido a los resultados del ejercicio. En muchos casos, al igual que en el sector privado, pueden existir aumentos directos del neto. Así por ejemplo, en España la cesión y donación de bienes inmuebles se consideran un aumento directo del patrimonio neto, en Australia determinadas transferencias o subvenciones también se pueden considerar aumentos directos de la equidad, así como las revaluaciones de los activos. En algunos países como Nueva Zelanda se presenta un estado de variaciones de la equidad, en otros como Australia y el gobierno federal de los Estados Unidos este estado se presenta como una nota adicional en la memoria. Nosotros consideramos que ciertas operaciones pueden tener un mejor reflejo suponiendo un aumento directo de la equidad y no en los resultados, debido a que no tienen su origen en operaciones del ejercicio. En este sentido no deben tampoco considerarse a la hora de determinar el equilibrio presupuestario que se pueda exigir.

5.2.3. CONTABILIDAD GENERACIONAL

Una variación de la idea de equidad intergeneracional y de los activos y pasivos del sector público es lo que se conoce en la literatura como Contabilidad Generacional.

Se desarrolla en Estados Unidos, de la mano de Auerbach, Gokhale y Kotlikoff (1991, 1992, 1994; Kotlikoff, 1992), presentándose por primera vez como un apéndice de los presupuestos federales de 1993. Inicialmente se concibió con la idea de ser un sistema sustitutivo de la tradicional presentación presupuestaria. Pero tal como indica Havenman (1994) las aportaciones de la contabilidad generacional han provocado un interés, un debate, y son valiosas, pero la idea de que deban sustituir a los presupuestos públi-

cos está injustificada. En la práctica cumple básicamente una función de análisis que ilustra las principales tendencias de la política gubernamental, incorporándose como un complemento al presupuesto.

Son varios los países (por ejemplo Estados Unidos, Nueva Zelanda, Australia, Alemania, Italia, Noruega, Suecia, Holanda, Reino Unido) que elaboran cuentas generacionales periódicamente, generalmente cada 5 años. Importantes son también los estudios comparativos internacionalmente que realizan la Comisión Europea (Raffelhüschen, 1999), el FMI y el Banco Mundial.

La contabilidad generacional muestra los efectos a largo plazo de las políticas presupuestarias. Describe cómo el presupuesto público afecta a la distribución intergeneracional de los ingresos y bienestar, y es una medida esencial de las restricciones impuestas a las políticas presupuestarias actuales y futuras. Con esta contabilidad se trata de estimar el balance fiscal de cada generación, lo que tendrá que pagar de impuestos y recibirá de gastos públicos a lo largo de su vida. De esta manera se determina en que medida una política fiscal actual afecta a las generaciones futuras, y si es sostenible a lo largo del tiempo. El presupuesto tradicional muestra la suma los ingresos y gastos del gobierno para todos los ciudadanos en un año. En cambio la contabilidad generacional presenta el saldo fiscal del gobierno para una serie de años desglosado por cada generación, independientemente del año en que se produzca. De este modo, por ejemplo un cambio en el sistema de pensiones se refleja inmediatamente en las cuentas generacionales, mientras que en las tradicionales puede tardar años en aparecer.

El concepto de equidad o equilibrio intergeneracional que conlleva no es lo que han dejado los contribuyentes pasados a los futuros (concepto de neto del balance), sino quién soportará los gastos del futuro. Es una visión de rentas futuras, en lugar de una visión patrimonial histórica.

Una cuenta de una generación se puede definir como el valor presente de los impuestos netos (impuestos pagados menos transferencias recibidas) que los individuos esperan pagar, bajo la política actual, a lo largo del resto de sus vidas. Entendiendo como generación los individuos nacidos un mismo año, solíendose diferenciar entre hombres y mujeres, debido a que suele haber distinta composición en el mercado laboral y en esperanza de vida. Sumando las cuentas generacionales de todas las generaciones actualmente vivas se obtiene la contribución colectiva de aquellos que viven actualmente en el pago de las facturas del gobierno. Las facturas del gobierno se refieren al valor presente de sus compras actuales y futuras más su deuda neta (sus pasivos financieros menos sus activos financieros y reales, incluyendo el valor de sus empresas pú-

blicas). Aquellas facturas no pagadas por las generaciones actuales deben pagarse por las generaciones futuras.

La contabilidad generacional se basa en las siguientes ecuaciones o restricciones presupuestarias:

$$A + B = C + D$$

Donde: D es la deuda neta del gobierno, C valor presente de compras futuras del gobierno, B es la suma de las cuentas generacionales de los que viven ahora y A es la suma de las cuentas generacionales de las futuras generaciones en valores presentes.

De ahí se desprende que la Riqueza Neta del Gobierno (activos actuales menos deuda actual, B-D) debe hacer frente a las compras y transferencias netas futuras (valor presente de los gastos futuros menos valor presente de los impuestos futuros, C-A). Si es negativo, los ciudadanos futuros van a pagar más de lo que se recibirán, y si es positivo, pagarán menos de lo que recibirán, porque hasta ahora se ha realizado una política en sentido contrario.

$$\text{Riqueza Neta Gobierno} =$$

$$v. \text{ presente de los gastos futuros} - v. \text{ presente de los impuestos futuros}$$

Con este sistema se hace necesario conocer las características demográficas de la población del país, su estructura de edad y sexo. También se necesita una tasa de descuento para actualizar los valores e incorporar una restricción presupuestaria intertemporal, para suponer que las actuales políticas persistirán en el futuro. Suelen utilizarse las encuestas de presupuestos familiares para asignar gastos e ingresos a las distintas generaciones.

Los estudios realizados muestran en general un importante traslado de cargas hacia las generaciones futuras. El fuerte peso que suponen las pensiones arroja una balanza negativa hacia las generaciones futuras. En tabla 5.5 sobre el valor presente de los pagos netos per capita de los hombres en diferentes países de la OCDE, se ve que una continuación de las actuales políticas impositivas y de gasto público implica que las generaciones actuales están viviendo a expensas de las futuras, y las de más edad a expensas de las más jóvenes.

Tabla 5.5 CONTABILIDAD GENERACIONAL: VALOR PRESENTE DE LOS PAGOS NETOS PER CÁPITA (Hombres, miles de dólares)					
Edad en 1993	Estados Unidos	Alemania	Italia	Noruega	Suecia
0	121,1	197,4	64,9	110,2	155,9
5	141,3	233,2	79,9	127,6	179,2
15	192,4	333,8	155,8	165,3	231,4
25	224,4	369,0	204,7	185,5	268,6
35	196,6	279,4	145,1	159,5	266,5
45	126,1	135,3	33,9	99,8	211,5
55	8,9	-73,7	-97,2	11,5	98,5
65	-108,0	-163,4	-144,0	-56,8	-5,7
75	-104,4	-100,0	-169,5	-57,6	-36,2
85	-78,4	-39,3	-60,9	-32,4	-20,9
Generaciones Futuras	242,7	250,4	354,4	170,9	204,2
Diferencia (1)	100,4%	26,8%	446,1%	52,7%	31,0%

Fuente: OCDE (1997b) (1) Diferencia entre generaciones futuras y la nacida en 1993

Sin embargo, la Contabilidad Generacional es aún una técnica reciente y en desarrollo. Entre los inconvenientes encontrados (Premchand, 1995, p. 72; OCDE, 1997b) podemos citar los siguientes:

- Se necesita conocer la posición de riqueza neta de partida del gobierno, de la que sólo se dispone si existe una contabilidad de devengo completo.
- Hay una gran necesidad de datos y sus resultados dependen de un número de suposiciones muchas veces simplificadoras.
- Problemas en el reparto de los gastos públicos. En el modelo inicial sólo se reparten las transferencias directas a las familias, y deberían distribuirse otros gastos públicos como la salud y educación, como están intentando hacer países como Nueva Zelanda.
- Existe una dificultad en la elección de una adecuada tasa de descuento, la cual es crucial para los cálculos.
- Es necesario incorporar innovaciones y hacer más completo el modelo. Se podrían incorporar no solo las cuentas generacionales del resto de vida, sino también lo que ya han pagado por impuestos y recibido de trasferencias durante su vida, y así poder comparar las generaciones desde su nacimiento, y no sólo desde el momento actual.

5.3. LA CONTABILIDAD NACIONAL

Queremos hablar de la Contabilidad Nacional al ser el principal recurso y referente de la información macroeconómica, y porque debe ser un referente en la elección del los criterios empleados para los presupuestos y contabilidad pública. En este sentido es aconsejable una homogeneización de criterios, dado que la contabilidad y el presupuesto son la base de los datos microeconómicos con los que se elabora la Contabilidad Nacional.

Dentro de lo que llamamos Contabilidad Nacional debemos diferenciar las llamadas Cuentas Nacionales, elaboradas bajo el sistema de la ONU (SNA, System of National Accounts, SNA), y las Cuentas Financieras del Sector Público bajo el sistema del FMI (GFS; Government Finance Statistics). Algunos países al presentar sus cuentas y presupuestos públicos prestan más atención a las Cuentas Nacionales, por ejemplo en Europa, y otros a la información GFS, por ejemplo Australia.

Tanto las Cuentas Nacionales como el GFS han adoptando siempre criterios y estándares similares. Tradicionalmente se habían basado sobre todo en criterios de caja, que era el criterio tradicional adoptado para medir las operaciones del sector público. Sin embargo, recientemente se han reformado y han adoptado un enfoque de recursos económicos o devengo, rompiendo completamente con los criterios tradicionales (SNA, 1993, SEC, 1995, obligatorio para los países de la Unión Europea desde 1999, GFS, 2001).

La elaboración de las cifras y estados de la Contabilidad Nacional suele ser responsabilidad de las oficinas de estadísticas de los diferentes países. Ahora bien, los datos sobre las administraciones públicas se elaboran en primera instancia por los organismos contables centrales, como sería el caso de la IGAE en España, para ser incluidas posteriormente en el marco global de las cuentas nacionales junto con la del resto de los sectores institucionales. Normalmente suelen elaborarse avances, cuentas provisionales, y posteriormente las definitivas. Con periodicidad mensual junto a las estadísticas periódicas de ejecución del presupuesto, suelen publicarse estimaciones de ingresos y gastos en Contabilidad Nacional, sobre todo allí donde los criterios utilizados no son los mismos.

En el caso de España, los avances (2 meses desde el fin del ejercicio) e información periódica suelen elaborarse a partir de información estadística, al interesar más la rapidez en su publicación que su exactitud. Para las cuentas provisionales (8 meses) la mayor parte de la información se basa en las liquidaciones provisionales de los presupuestos de ingresos y gastos. En cuanto a las cuentas definitivas (18 meses) la infor-

mación ya es más detallada y procede de las liquidaciones definitivas de los presupuestos. Para la información de los avances y cuentas provisionales de las unidades del subsector de Corporaciones Locales se realizan estimaciones globales que resumen la actividad de todo el sector dado que el elevado número de unidades y su dispersión imposibilitan tratar toda la información en un corto periodo de tiempo. Las estimaciones se realizan sobre datos provisionales de una muestra de 188 unidades locales que incluye las Diputaciones, capitales de provincia y los municipios más importantes, muestra elaborada por Instituto Nacional de Estadística y que representa una cobertura en torno al 70 por ciento del gasto total gestionado por el subsector. Para las cuentas definitivas de las Corporaciones Locales sólo se realizan estimaciones de los municipios con población inferior a cinco mil habitantes. Hay que decir que para las empresas públicas sólo se elaboran las cuentas definitivas.

La Contabilidad Nacional es una herramienta relativamente reciente, ya que, como hoy la entendemos, no aparece hasta la Segunda Guerra Mundial en Inglaterra. Su institucionalización (Jones, R., 2000b) entre los países empezó a ser efectiva en 1920, aunque Australia fue pionera en 1886. En 1939 diez países tenían oficinas produciendo estimaciones de Producto Nacional. Anteriormente se habían realizado diversos estudios individuales, pero no eran cálculos de los propios gobiernos, siendo pionero Quesnay con su trabajo “Le Tableau Économique” de 1758, donde se podía encontrar ya un esquema simplificado de cuentas válidas para una economía total.

En Estados Unidos se institucionalizó durante la depresión de los años 30, y cogió fuerza durante la Segunda Guerra Mundial. En el Reino Unido fue en 1940, durante la guerra, que se creó la Oficina Central de Estadística, y se elaboró el llamado Libro Blanco con las primeras Cuentas Nacionales por un equipo dirigido por Keynes, Stone y Meade, en 1941. En 1939 la Liga de las Naciones publicó estimaciones de 39 países, indicando las grandes dificultades de comparabilidad. Pero no es hasta 1945 cuando comienzan a aparecer, con carácter general, en todos los países, los primeros modelos de cuentas nacionales.

Por su parte, la recién nacida Organización Europea de Cooperación Económica (OECE, hoy OCDE) comienza en esa época a elaborar normas de Contabilidad Nacional, intentando introducir criterios homogéneos para los países miembros. Fruto de este esfuerzo, se publica en 1950 un Sistema Simplificado de Contabilidad Nacional y dos años más tarde, en 1952, un Sistema Normalizado de Contabilidad Nacional. A partir de ese momento, la ONU empieza un proceso normalizador, publicando en 1953 un sistema de Cuentas Nacionales (SNA), primer sistema con alcance internacional. Hubo dos publicaciones posteriores, 1960, y 1964, siendo revisado en 1968. En 1993 se aprobó el actual SNA-1993, con importantes reformas, que marca las directrices

mundiales sobre Contabilidad Nacional. Directrices que han sido elaboradas bajo la responsabilidad conjunta de las Naciones Unidas, el FMI, la Comisión de las Comunidades Europeas, la OCDE y el Banco Mundial.

El sistema de 1968 sirvió como base para la elaboración del primer Sistema Europeo de Cuentas (SEC 1970, segunda edición revisada 1979). Paralelamente a la adopción del SNA-93 por parte de la ONU, la Unión Europea aprobó su nuevo Sistema Europeo de Cuentas (SEC-95), con vigencia desde 1999. El SEC-95 se inserta plenamente en la metodología del SNA-93, dando soluciones concretas a aquellos aspectos que quedan abiertas en el modelo la ONU para adaptarlos a las circunstancias de los países miembros.

Sobre las Cuentas Financieras del sector público, indicar que debido al particular interés del FMI en las balanzas de pagos, la Comisión Estadística del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas la hizo heredera en la elaboración de las estadísticas de la anterior Liga de las Naciones. Así el FMI publicó en 1948 el primer manual de balanzas de pagos, revisado en 1950, 1961, 1977 y 1993. Actualmente desde 1972 posee una división de estadística financiera gubernamental que publica series anuales sobre las cuentas financieras de los gobiernos desde 1977. Siendo el primer manual publicado en 1986, revisado y modificado en 2001.

5.3.1. LAS CUENTAS NACIONALES

El papel de las Cuentas Nacionales es proporcionar información agregada de la economía de un país, y dentro de ella de su sector de administraciones públicas, además de poder realizar comparaciones entre países. Sin embargo, la información presentada difiere entre países. En algunos es más completa y fiable que en otros, debido principalmente a las diferencias en tecnología, instituciones y métodos estadísticos utilizados. La última versión del SNA data de 1993, y adopta el enfoque de recursos o base del devengo, frente a la tradicional de caja. Los países miembros de la Unión Europea utilizan el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales (SEC), adaptación del SNA.

La actual versión del SEC se aprobó por el Reglamento (CE) n° 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad (EUROSTAT, 1996).

Se han realizado algunas modificaciones, entre las que destacamos:

- Reglamento (CE) no 2516/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo de 7 de noviembre de 2000 que modifica los principios comunes del Sistema Europeo de

Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad (SEC-95) en lo que se refiere a los impuestos y las cotizaciones sociales y por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 2223/96 del Consejo.

- Reglamento (CE) n° 1500/2000 de la Comisión, de 10 de julio de 2000, por el que se aplica el Reglamento (CE) n° 2223/96 del Consejo en lo que se refiere a los gastos e ingresos de las administraciones públicas. En él se indica la aplicación respecto a los gastos e ingresos de las administraciones públicas y se modifican los anexos al SEC-95, con el objetivo de especificar el cálculo de la necesidad/capacidad de financiación de las administraciones públicas.

Al igual que el SNA, el SEC está armonizado con los conceptos y clasificaciones utilizadas en muchas otras estadísticas sociales y económicas, como por ejemplo el Manual de Balanza de Pagos y el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI, las Estadísticas de la OCDE y las normas de la Organización Internacional del Trabajo. Por ello el SEC constituye un marco central de referencia para las estadísticas sociales y económicas de la Unión Europea y sus estados miembros.

El marco SEC está formado por dos conjuntos principales de tablas:

- a) las cuentas de los sectores
- b) el marco *input-output* y las cuentas por ramas de actividad

En el marco *input-output* y las cuentas por ramas de actividad se describen con más detalle el proceso productivo y los flujos de bienes y servicios entre sectores. En el SEC se incluyen, asimismo, los conceptos de población y empleo, que son pertinentes tanto para las cuentas de los sectores como para el marco *input-output*.

Las cuentas de los sectores proporcionan, para cada sector institucional, una descripción sistemática de las diferentes fases del proceso económico, y se incluyen asimismo balances para describir los *stocks* de activos, pasivos y patrimonio neto en el momento de la apertura y el cierre del período contable. De esta manera tenemos:

- Cuentas de Producción, las cuales muestran los orígenes y aplicaciones de los recursos.
- Cuentas de distribución y utilización de la Renta, mostrando la naturaleza y financiación del consumo y ahorro.
- Cuentas de acumulación.
- Cuentas de Capital, informando del uso del ahorro.
- Cuentas Financieras, mostrando las direcciones y métodos de transferencias entre sectores.
- Cuentas de otras variaciones de activos.
- Balances, dando detalles de los activos, pasivos y riqueza neta.

Actualmente los sectores institucionales son los siguientes:

- S.11 Sociedades no financieras
- S.12 Instituciones financieras.
 - S.121 Banco central
 - S.122 Otras instituciones financieras monetarias
 - S.123 Otros intermediarios financieros excepto empresas de seguros y los fondos de pensiones
 - S. 124 Auxiliares financieros
 - S.125 Empresas de seguro y fondos de pensiones
- S.13 Administraciones Públicas
 - S.1311 Administración central
 - S.1312 Comunidades autónomas
 - S.1313 Corporaciones locales
 - S.1314 Administraciones de seguridad social
- S.14 Hogares
- S.15 Instituciones sin fin de lucro al servicio de los hogares
- S.2 Resto del mundo
 - S.21 Unión Europea
 - S.211 Estados miembros
 - S.212 Instituciones
 - S.22 Terceros países y organizaciones internacionales

5.3.2. LAS ESTADÍSTICAS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS (GFS)

El GFS (FMI, 2001) es un sistema diseñado para (par. 1.7) proveer estadísticas que permitan el estudio de mejoras en las operaciones, posición financiera y la liquidez del sector público de una manera sistemática y consistente.

Con la excepción de la consolidación utiliza las mismas reglas que el SNA-93. Utiliza la base del devengo (par. 3.47) al considerar que este criterio de registro muestra el momento en que se producen realmente los flujos de recursos. De esta manera se provee la mejor estimación del impacto macroeconómico de las políticas financieras del gobierno.

El GFS se aproxima mucho a lo que serían unos estados financieros clásicos, por lo que los gobiernos que utilicen un enfoque de recursos no tendrán ningún problema a la hora de elaborar los estados del GFS. Los estados a elaborar son los siguientes:

- Estado de las operaciones gubernamentales
- Balance

- Estado otros flujos económicos (por ejemplo revalorizaciones, descubrimientos de minerales, etc.)
- Estado de Tesorería

5.3.3. PRINCIPALES NOVEDADES: ADOPCIÓN DEL ENFOQUE DE RECURSOS Y NUEVAS MAGNITUDES

Las más importantes novedades con respecto al anterior sistema son:

- Cambio en la definición de los sectores institucionales, al basarse en su función principal, es decir, el tipo de actuación económica, y no en la propiedad. Así en el sector Administraciones Públicas (EUROSTAT, 1996, par. 2.68) las unidades institucionales se caracterizan como productores no de mercado. La producción no de mercado se define en función de que se produzca de forma gratuita o a precios económicamente no significativos (cuando las ventas no cubren el 50 por ciento de los costes de producción). Ello ha dado lugar a un aumento del número de unidades institucionales adscritas al sector respecto a las consideradas en el antiguo sistema. Además de la condición de productor no de mercado, la pertenencia al sector viene determinada por el hecho de que las unidades se financien principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional.
- Adopción completa del enfoque de recursos o devengo para registrar las operaciones. Así se registran las provisiones por pensiones de los empleados, la depreciación del inmovilizado, y el arrendamiento financiero se considera como activo. Sin embargo, no se contemplan las provisiones para riesgos (sí la disminución de ingresos tributarios inciertos), ni las pensiones de jubilación de los ciudadanos.
- La inclusión de los estados de situación, balances, incorporando los saldos iniciales y finales representativos del patrimonio neto, así como las variaciones del ejercicio. Patrimonio que incluye todos los activos, incluidos activos naturales, infraestructuras y obras de arte.
- La inclusión de cuentas de cambios en activos que no derivan de transacciones (pérdidas, desastres naturales, descubrimiento de minerales, etc.) y las revalorizaciones de activos y pasivos derivadas de variaciones en sus precios. Revalorizaciones que se producen cada ejercicio al valorarse todos los elementos por su valor de mercado.
- El último saldo al que conduce el nuevo sistema y en torno al cual se estructura ya no es la capacidad/necesidad de financiación, sino el de los Cambios en el Patrimonio Neto.
- Cambios en la concepción de determinadas operaciones, lo que ha supuesto, por ejemplo, que la adquisición de activos de uso militar, excepto el armamento, sea

considerada formación bruta de capital (EUROSTAT, 1996, par. 3.70, 3.107) y no consumo intermedio (EUROSTAT, 1988, par. 323, 337), y que el consumo de capital fijo (EUROSTAT, 1996, par. 6.03) incluya el consumo de activos tales como carreteras, puentes, etc., cuando anteriormente no incluía el de aquellos activos de utilización colectiva y de vida útil indeterminada (EUROSTAT, 1988, par. 403).

Hay que señalar que la mayoría de estos cambios no pueden ser adoptados inmediatamente por los distintos países. Así el FMI recomienda la aplicación paulatina del GFS. Respecto a los balances del SEC, hay que decir (Martínez, R., 2000, pp. 17-18) que la normativa comunitaria aún no ha regulado su elaboración obligatoria y tampoco ha requerido información parcial a los países. En la situación actual la mayoría de países europeos, como España, se encontrarían con serias dificultades para elaborarlos. Ello es debido a que muy pocos países elaboran balances en las cuentas de sus administraciones públicas, y si lo hacen las infraestructuras, bienes naturales, y bienes histórico-artísticos no suelen ser reconocidos.

Con dichas reformas la Contabilidad Nacional se centra en tres magnitudes, el ahorro neto, la necesidad/capacidad de financiación, y la variación de la riqueza neta.

1) El Ahorro Neto (SEC) o Saldo Operativo (GFS), se obtiene bajo el criterio del consumo real de recursos o devengo. Teniendo en cuenta que los importes de dudoso cobro no se incluirán para su cálculo. En el caso del SEC no se incluyen las transferencias de capital al Sector Privado.

2) Necesidad/Capacidad de Financiación, siendo la variación neta de activos financieros y pasivos. En el SEC es el saldo de la Cuenta financiera del Sector Administraciones Públicas. El importe obtenido por las privatizaciones no influye, al ser un intercambio de activos financieros, acciones por tesorería.

Como, comentamos anteriormente, se obtiene de ajustar el resultado del ejercicio por la variación neta de activos no financieros. Equivaldría a un resultado bajo la denominada base del devengo modificado, al considerar la adquisición de activos un gasto del ejercicio y por lo tanto no amortizarlos a lo largo de su vida útil. Un esquema de su cálculo lo podemos ver en el cuadro 5.4.

Cuadro 5.4 CÁLCULO NECESIDAD DE FINANCIACIÓN SEC

Renta disponible Neta (incluyendo consumo capital fijo, amortizaciones)
- gasto en consumo final
AHORRO NETO
+/- transferencias de capital a cobrar/pagar
VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO debidas al ahorro y transferencias de capital
+/- Formación Bruta de Capital
+ consumo capital fijo
+/- adquisiciones/cesiones activos no financieros no producidos
CAPACIDAD (+) / NECESIDAD (-) de FINANCIACIÓN
Comisión Europea (2000a)

3) Variación de la Riqueza Neta. La Riqueza Neta se muestra en el Balance, que recoge los activos por su valor de mercado, y cuya variación puede deberse a tres causas:

- Cambios debido al ahorro y transferencias de capital (SEC), o saldo operativo (GFS)
- Cambios debido a otros cambios en el volumen de activos (descubrimientos, catástrofes, cambios clasificación entre sectores, etc.)
- Cambios debido a pérdidas o ganancias nominales (revaluaciones).

5.3.4. MATICES AL ENFOQUE DE RECURSOS EN LA CONTABILIDAD NACIONAL

El que el criterio utilizado para elaborar las Cuentas Nacionales sea el enfoque de recursos o devengo no implica, sin embargo, que los criterios utilizados sean idénticos a los utilizados en la elaboración de los estados financieros bajo la misma base. Las Cuentas Nacionales recogen transacciones y hechos que no se recogen en los estados financieros.

Algunas diferencias a destacar serían las siguientes:

- **Ámbito.** Algunas empresas públicas no se consideran del sector público, debido a su financiación y/o actividad. Además ni la contabilidad ni los presupuestos presentan agregados de los diferentes niveles de gobierno. Una de las mayores dificultades en la elaboración de las cuentas de las administraciones públicas es la aplicación estricta de los criterios de delimitación institucional, lo que obliga a realizar, de manera permanente, un estudio exhaustivo sobre la actividad económica de numerosas unidades públicas.

- Revalorización anual de los activos (aunque algunos países emplean en su contabilidad criterios diferentes al coste histórico para valorar sus activos).
- Diferentes clasificaciones para los gastos e ingresos. Así, por ejemplo, los impuestos recaudados por operaciones de capital se tratan como transferencias de capital y no como ingresos (EUROSTAT, 1996, par. 4.148); los activos militares dedicados a la destrucción (armamento, etc.) se tratan como consumo intermedio y no formación de capital (EUROSTAT, 1996, par. 3.70; FMI, 2001, par. 7.36), aunque, como veremos, no todos los gobiernos que adoptan el enfoque recursos los capitalizan; las participaciones en sociedades instrumentales del mismo sector se consideran transferencias de capital (EUROSTAT, 1996, par. 4.157) y no adquisición de activos financieros.
- La venta de inmovilizado, al estar siempre valorados a valor de mercado, no afecta al ahorro ni a la necesidad/capacidad de financiación. Se imputa como otras variaciones de activos, y si son privatizaciones como variación de activos financieros. Sin embargo, si el método de valoración en la contabilidad pública es también el valor de mercado, tampoco la venta tiene impacto en los resultados.
- Aunque los ingresos por tributos deben contabilizarse al devengarse, esto es, generalmente, al producirse el hecho imponible, puede ser necesaria una cierta flexibilidad, permitiéndose criterios de caja y el uso de aproximaciones (EUROSTAT, 1996, par. 1.57, 4.82; FMI, 2001, par. 3.59). Ello es debido a que la mayoría de países utilizan el criterio de caja u obligaciones en la contabilidad y presupuesto para reconocer sus ingresos tributarios.
- No se imputan provisiones para riesgos ni las pensiones de jubilación de los ciudadanos. Aunque hay que decir que actualmente no existe ningún gobierno que recoja en sus balances las pensiones de jubilación futuras de sus ciudadanos.
- Existen algunas diferencias temporales, como los anticipos de financiación a gobiernos inferiores (EUROSTAT, 1996, par. 4.119) que deben registrarse cuando se establece que deben realizarse los pagos; y las ayudas a la inversión (transferencias de capital, como por ejemplo los fondos estructurales europeos) que se registran en el momento que se fija el momento de pago.
- Diferencias en la consolidación. El GFS (FMI, 2001, par. 3.92) establece que las cifras se presentan consolidadas, es decir se eliminan las operaciones recíprocas entre entidades. Sin embargo, tanto el SEC (EUROSTAT, 1996, par. 1.58) como el SNA hablan de agregación y no de consolidación. Sin embargo, para el cálculo de la Deuda Pública de las Administraciones Públicas (Consejo de la Unión Europea, 1993, 2000) sí que se eliminan los activos financieros públicos en manos de otras administraciones públicas, y por coherencia también se consolidan los intereses devengados. El Reglamento 1500/2000 (Comisión Europea, 2000) al especificar la composición de la Necesidad/Capacidad de Financiación, establece (nuevo párrafo 8.99 a) del

SEC) expresamente que se consolidan los intereses (partida D.41), las transferencias corrientes (D.7), y las transferencias de capital (D.92 D.99, no los impuestos).

Estas diferencias se pueden agrupar en 3 grupos (Montesinos, 1998a):

- 1) Diferencias sostenibles. Las diferencias deberían mantenerse por ahora debido a los objetivos y metodología diferente del sistema. Por ejemplo, la definición del ámbito subjetivo y nivel de agregación de los datos.
- 2) Diferencias que deberían desaparecer. Por ejemplo los elementos a activar, los criterios de reconocimiento, la imputación temporal, la valoración, etc.
- 3) Dificultades de consolidación y obtención de datos de la contabilidad pública y el presupuesto, en especial los datos referentes a los niveles de gobierno inferiores.

El paso al enfoque de recursos supone una mayor necesidad de datos microeconómicos que estén elaborados de acuerdo con el mismo criterio o puedan convertirse a él con facilidad. De esta manera, por ejemplo, los países que no adopten el enfoque de recursos en sus estados financieros y presupuestos, al menos en los primeros, será muy difícil que puedan elaborar las cuentas financieras del GFS. Y lo que no tendría sentido sería elaborar los estados del GFS y no utilizar los beneficios de dicha información a nivel interno.

Otra circunstancia que incrementa el interés por la Contabilidad Nacional y aconseja evitar discrepancias con la definición de magnitudes, son los criterios de convergencia que deben cumplir los países de la Unión Europea y los que quieren participar en ella. Si hay importantes diferencias entre los tres sistemas de información, será más difícil conocer las previsiones del impacto macroeconómico de las actuaciones del gobierno, y de su efecto en el cumplimiento de los requisitos de la Unión Europea, u otro organismo internacional si fuera el caso.

Por ello parece evidente la necesidad de conectar los sistemas de información micro y macroeconómica, sobre todo en lo que se refiere a la definición de magnitudes y a la conciliación de cifras entre ambos sistemas. Admitiendo que existirán diferencias debido a los diferentes objetivos y la metodología de ambos sistemas de información, no todas las cifras de la Contabilidad Nacional relativas al sector público (por ejemplo el valor actualizado de los bosques) tienen porqué reconocerse en los estados financieros, pero debe asegurarse la existencia de mecanismos que permitan obtener las cifras referentes a las administraciones públicas a partir del sistema de contabilidad y presupuestos y la adecuada conciliación entre ambos sistemas informativos.

5.4. LEYES DE EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO: CUÁL DEBE SER LA MEDIDA DE REFERENCIA

Como hemos venido indicando es necesaria una homogeneización de medidas, tanto de denominación como de concepto.

La medida más utilizada, tanto para realizar comparaciones internacionales, como para análisis de las políticas públicas, como para establecer objetivos de estabilidad, es la capacidad/necesidad de financiación. Sin embargo, dicha medida según los criterios de Contabilidad Nacional, se elabora bajo una base de devengo modificado, mientras que la mayoría de países adoptan un criterio de caja, o próximo a él, en sus presupuestos. El cálculo bajo criterios diferentes no hace sino que aumentar la confusión. Como veremos en el próximo capítulo, los diferentes criterios no sólo suponen distintas cifras, sino que implican significados diferentes de la medida (básicamente recursos consumidos o pagos realizados). También hay que tener en cuenta las diferencias fruto de las entidades que se incluyen en el cálculo.

La diferencia entre la necesidad de financiación calculada con el criterio de caja y la calculada con el de devengo modificado puede verse en la tabla 5.6, que muestra las diferencias entre la necesidad de financiación o déficit no financiero presupuestario del gobierno central español y el mismo criterio bajo criterios del SEC-95.

Tabla 5.6 NECESIDAD DE FINANCIACIÓN: CRITERIO DE CAJA Y DEVENGO MODIFICADO					
Miles millones pesetas	1996	1997	1998	1999	2000
Contabilidad Nacional	-3004	-2182,4	-1973,3	-1105	-626,1 (0,6% PIB)
Déficit Caja	-3692,3	-2057,2	-1136,7	-1057,3	-404,3 (0,4% PIB)
Fuente: Presupuestos Generales del Estado 2002 (MEH) y IGAE (varios años)					

La diferencia entre el criterio de devengo puro o consumo de recursos y el devengo modificado, empleado en la necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional, y el criterio de caja puede verse en la tabla 5.7. En contra de lo que podría parecer a primera vista, vemos que no siempre el saldo de caja ni la capacidad/necesidad de financiación suponen cantidades inferiores al saldo que se obtiene con el criterio del devengo.

Tabla 5.7 SALDO SEGÚN CRITERIO DE IMPUTACIÓN			
Miles millones dólares	CAJA	CAP/NEC FINANCIACIÓN	DEVENGO
Australia	5,6	5,9	4,7
Estados Unidos	236,9		4,6
Fuente: GAO (2001d) y Commonwealth Government of Australia (2001)			

Nosotros consideramos que los criterios presupuestarios al menos deberían aproximarse a los de Contabilidad Nacional, entre otras razones, al ser éstas las cifras que tienen relevancia para las decisiones políticas y programas de estabilidad. No cambian las necesidades de financiación por cambiar las formas y el periodo de pago. Si existe una necesidad de financiación y debe recurrirse a aumentar la deuda, el retraso o fraccionamiento de pago es una forma de ella.

En este sentido, hemos de destacar que frente al proceso general que se está dando internacionalmente de introducir paulatinamente los criterios de la Contabilidad Nacional en el presupuesto, países como Australia y Canadá se adelantaron. Estos dos países adoptaron el criterio de devengo (modificado en el caso de Canadá) o enfoque de recursos en su presupuesto público cuando aún presentaban la Contabilidad Nacional con el anterior sistema de caja.

Tal como dice Tanzi (1993, p. 19) hay diferentes conceptos de déficit. Cada uno tiene su justificación para un uso, y ninguno es útil para todos los usos. Debe tenerse en cuenta el corto y medio plazo, aunque es difícil definir cuando termina uno y empieza el otro. Por ello debe prestarse atención a varias medidas y no a una sola.

Nosotros propondremos tres medidas centrales básicas, las cuales coinciden con los saldos centrales propuestos por el GFS (FMI, 2001) y deberían elaborarse siempre de forma consolidada para la entidad en cuestión.

- 1) Resultado del ejercicio, o variación de la Equidad Intergeneracional, calculado bajo la base del devengo o consumo de recursos. Siendo la principal medida de evaluación de la sostenibilidad de las políticas públicas.
- 2) Necesidad/Capacidad de Financiación, obtenido con criterios similares a la Contabilidad Nacional. Equivaldría al resultado ajustado por las inversiones netas y la amortización.
- 3) Déficit de Caja.

Como hemos indicado en apartados anteriores, en la actualidad las políticas presupuestarias de los principales países occidentales tienen el objetivo de equilibrio dentro del marco de estabilidad económica que se han propuesto. Objetivo de estabilidad que se ha visto reforzado por la aprobación de normas legales al respecto. Tal sería el caso reciente de España con la aprobación de Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, llamadas “Leyes de Déficit Cero”.

Con estas normativas se da carácter legal a las reglas de equilibrio o regla de oro, por la que no debe existir déficit salvo en épocas de recesión importante. Ahora bien, debe determinarse cuidadosamente qué se entiende por equilibrio, qué medida y concepto de déficit debe ser nulo, y qué significado e implicaciones en la equidad intergeneracional tiene conseguir dicho equilibrio. No es lo mismo un equilibrio presupuestario sobre los gastos corrientes, un equilibrio con medidas de caja o un equilibrio de la necesidad de financiación.

Actualmente los objetivos de equilibrio suelen establecerse sobre las cifras de la Contabilidad Nacional, más concretamente sobre la necesidad/capacidad de financiación del SEC. Ello se debe sobre todo a los acuerdos internacionales adoptados, más que por convicción propia. El adoptar medidas de Contabilidad Nacional como objetivo tiene el inconveniente que una lectura de los presupuestos no permite conocer si dicho objetivo se consigue, al estar elaborado con criterios diferentes en la mayoría de los casos.

La legislación española⁸⁶, aplicable a los presupuestos desde el ejercicio 2003, establece como medida de referencia del equilibrio (Ley 18/2001, art. 3) la capacidad/necesidad de financiación de acuerdo con el SEC, equilibrio que debe conseguirse en todos los niveles de gobierno del país.

La aprobación de esta normativa ha generado no pocas controversias en España. Sobre todo por las siguientes razones, una a nivel regional y otra a nivel local.

- Se han presentado varios recursos de inconstitucionalidad por las Comunidades Autónomas no afines al gobierno central, al considerar que coarta su libertad y autonomía. La actual normativa (Ley 5/2001 art. 6.3) establece que una vez fijado por el gobierno central el objetivo de estabilidad presupuestaria, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas determinará el objetivo de estabili-

⁸⁶ La cual comentaremos con más detalle al hablar de la situación de España en un próximo capítulo.

dad presupuestaria correspondiente a cada una de las Comunidades Autónomas. Hasta ahora, dentro del marco del Consejo de Política Económica y Fiscal se acordaban marcos de gasto para cada Comunidad dentro de las llamadas “intenciones de estabilidad”, suponiendo un mero compromiso, que hasta el momento se han cumplido. Como nos decían miembros de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y de la Cámara de Comptos de Navarra⁸⁷, cada región tiene su realidad diferente, y unas necesitarán más inversiones que otras, además el equilibrio debería de depender del ciclo económico y no ser fijo por ley. Por ello las Comunidades Autónomas creen que esta ley limita su autonomía al no poder fijar sus políticas fiscales en función de las necesidades propias de cada una.

- Existe un importante problema a nivel de gobiernos locales. Además del mismo problema de limitación de autonomía que las Comunidades Autónomas, existe el problema de que los criterios de estabilidad que establece la ley deben calcularse con los criterios del SEC-95. Criterios y medidas que no están acostumbrados a elaborar y utilizar los gobiernos locales, entre otras razones porque nunca han estado obligados a ello. Cifras que no serán fáciles de calcular ya que la diferencia de criterios entre el SEC y el presupuesto de los entes locales españoles es considerable. Y todo ello a pesar que se estableció por ley⁸⁸ que el año 1999 la IGAE, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales y la Federación Española de Municipios y Provincias elaborarían un Proyecto de Reglamento de actuaciones presupuestarias y contables que unificara y homogeneizara los criterios y medidas a tomar para que el sector público local se homologue a los criterios de la Contabilidad Nacional.

Nosotros no consideramos del todo correcto el establecimiento del equilibrio presupuestario reflejado en esta ley, o en normativa similar de otros países. Entre las consideraciones que realizamos estarían las siguientes:

- 1) Consideramos que el establecer el equilibrio en base a la medida de la necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional no es la mejor forma de garantizar el mantenimiento de la equidad intergeneracional. Como comentaremos al hablar de la adopción del presupuesto de recursos, consideramos que el equilibrio o déficit cero debe referirse al resultado del ejercicio en base a los recursos consumidos.

⁸⁷ Entrevistas en abril 2002.

⁸⁸ Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, Disposición Transitoria 7.2.

- 2) No deberían establecerse los mismos objetivos para regiones con distinto nivel de endeudamiento o infraestructuras. Las regiones o entidades altamente endeudadas deberán tener un objetivo de superávit, o capacidad de financiación, mayor que el resto, ya que su necesidad de reducción de deuda es más importante. En este sentido, M^a Carmen López y Araceli de los Ríos (2002, p. 157) opinan que el esfuerzo que se exige a las Comunidades Autónomas debería estar directamente relacionado con el nivel de desarrollo o con la dotación de capital.
- 3) Esta ley de estabilidad presupuestaria, quizás sea un ejemplo de la necesidad de aprobar una ley una vez elaborado el reglamento y las posibles excepciones. No puede obligarse a la consecución de unas cifras económica a las entidades locales si no tienen instrumentos ni personal preparado para su obtención. Igualmente pueden existir múltiples casos particulares en que la consecución de dicho equilibrio no sea conveniente, las cuales no se han previsto en la legislación aprobada actualmente.
- 4) Debería existir mayor flexibilidad plurianual. A pesar de que los objetivos se establecen dentro de (Ley 18/2001, art. 8.1) planes plurianuales de 3 años, debería contemplarse que si existen superávits acumulados de años anteriores, debería poderse estar en situación de déficit a cuenta de ellos, ya sea por una situación coyuntural o por la necesidad o deseo de realizar mayores inversiones. Si la visión es sólo anual, se está desincentivando la consecución de superávits, lo cual es muy peligroso ya que puede fomentar la realización de gastos innecesarios. Con ello, pero, no queremos decir que los superávits de años anteriores formen parte del cálculo del déficit anual, la diferencia entre los resultados de cada año debe ser clara, y que los ciudadanos tengan constancia de los servicios que están financiando cada año y cómo.

En definitiva, como comentaremos en los próximos capítulos, de las tres medidas propuestas creemos que el equilibrio debe basarse en el resultado del ejercicio en base a los recursos consumidos, siendo la principal causa de la variación de la equidad o patrimonio neto de la entidad.

El déficit de caja no recoge adecuadamente la sostenibilidad fiscal, al tener una visión limitada al corto plazo. Si se exige un presupuesto equilibrado y se utiliza un criterio de caja, se pueden mover los cobros y pagos para conseguir el objetivo, lo cual no mostraría la realidad y podría afectar al futuro de la entidad.

En cuanto a la necesidad de financiación, consideramos que no se puede exigir a los ciudadanos que financien servicios que se consumirán en el futuro, como pueden ser la construcción de infraestructuras. En dicha medida subyace la idea de pagar por lo que se adquiere (expenditure).

Nosotros abogamos por que el equilibrio propuesto, y por tanto la medida adoptada, refleje el consumo de recursos en relación con los ingresos exigidos a los ciudadanos, lo cual conlleva la idea de equidad intergeneracional, pagar por lo que se consume (expense). De esta manera el equilibrio reflejaría el mantenimiento de la equidad, al menos en lo referente a lo causado por las operaciones del ejercicio. Tal como indica Robinson (1996, p. 54), la idea de que el déficit entendido como la necesidad de financiación es un sobregasto, parece particularmente superficial, sin embargo, el principio de equidad intergeneracional provee el fundamento intelectual para un principio de equilibrio presupuestario alternativo y más sensato. Si el sector privado calculara sus resultados con los criterios que utiliza el sector público la mayoría de empresas estarían quebradas.

Qué criterios han de adoptarse para reconocer las operaciones y qué operaciones actúan directamente en el déficit/superávit del ejercicio para que se refleje de la mejor manera dicha idea, son propuestas en los próximos capítulos. Señalando que es del todo necesario la adopción de la base del devengo o consumo de recursos en el presupuesto, con el reconocimiento, entre otras cosas, de la amortización de las infraestructuras y del resto de bienes de uso general como gastos corrientes del ejercicio.

PARTE III:
CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO DE LAS
TRANSACCIONES Y SITUACIÓN INTERNACIONAL

6. DE LOS FLUJOS DE TESORERÍA AL FLUJO DE RECURSOS ECONÓMICOS

Si no sabes dónde vas, ninguna carretera te llevará allí.

Anónimo

En los capítulos anteriores hemos venido hablando de criterios o bases de caja, caja modificada, obligaciones, devengo, devengo modificado, así como de enfoques de recursos o de tesorería. En este capítulo analizaremos las distintas bases y enfoques que se pueden adoptar en el reconocimiento de las transacciones, enlazándolos con los significados del déficit y la equidad o neto.

Igualmente veremos las ventajas y principales dificultades que ha supuesto la adopción del enfoque de recursos en los sistemas de información, y cuál es actualmente la situación internacional.

6.1. CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO

Podemos considerar como Base Contable (IFAC, 1993, p. 34) al cuerpo de principios contables que determina cuándo los efectos de las operaciones o eventos deben ser reconocidos. Tradicionalmente la literatura sobre contabilidad pública ha identificado y definido dos bases contables que delimitan el amplio espectro donde se sitúan las bases utilizadas por los diferentes gobiernos. El espectro iría desde la base contable de caja pura en un extremo hasta la base del devengo puro, o completo, en el otro extremo. Entre ellas se dan multitud de variaciones, que corresponden a mo-

dificaciones de las bases de caja o devengo completo. Estas variantes intermedias se han definido (IFAC, 1991, par. 095) como base contable de caja modificada o de devengo modificado, dependiendo de si están más próximas a un extremo o a otro del espectro. La diferencia entre los distintos criterios se debe fundamentalmente al momento en que se reconocen los gastos e ingresos y al tratamiento de los activos y pasivos relacionados.

Cada base contable es una parte esencial de lo que se denomina Enfoque de Reconocimiento (measurement focus⁸⁹), que implica no sólo el momento de reconocimiento, sino qué operaciones y recursos se presentan en los estados financieros. Esta relación y equivalencia entre bases contables y enfoques está presentada en la tabla 6.1.

Tabla 6.1 BASES CONTABLES Y ENFOQUES DE RECONOCIMIENTO				
BASE CONTABLE	Caja	Caja Modificada	Devengo Modificado	Devengo Completo
ENFOQUE	Flujos de tesorería	Flujos recursos financieros corrientes	Flujos recursos financieros totales	Flujos recursos económicos

A medida que nos movemos a lo largo del espectro desde la base contable de caja hasta la del devengo completo, más elementos son presentados en los estados financieros. Bajo la base contable del devengo completo todos los activos y pasivos significantes deben ser reconocidos. Aunque, especialmente cuando el devengo completo se adopta por primera vez, determinados activos pueden no ser reconocidos por razones pragmáticas o porque es difícil establecer un criterio claro de reconocimiento.

Tradicionalmente el presupuesto ha sido un documento elaborado sobre la base del de caja o, en su caso de caja modificada. En la actualidad, hay que decir que existe un amplio panorama al respecto, ya que mientras en algunos países se utiliza un criterio de caja, en otros se aplica caja modificada o devengo modificado, y en otros se ha introducido recientemente el criterio de devengo completo. Aunque existe amplia aceptación de la aplicación del devengo para la elaboración de estados contables propiamente dichos, no existe consenso sobre sí el mismo debería extenderse también a la elaboración del presupuesto.

⁸⁹ Concepto utilizado por los organismos normalizadores de Estados Unidos, especialmente el GASB.

Sin embargo, la elección del método apropiado de presupuestación es complicada debido a la multiplicidad de usos y usuarios del presupuesto. La elección de un método presupuestario es mucho más que un cambio técnico, representa elegir entre los usos y funciones del presupuesto. Debido a ello, las elecciones sobre el método de reconocimiento presupuestario requieren unos equilibrios entre estos múltiples y potencialmente competidores objetivos. La priorización de unos objetivos frente a los otros jugará un papel clave en el establecimiento de responsabilidades y sistemas de incentivos que se quieran establecer.

CAJA-TESORERÍA

Esta base contable mide los flujos de caja de la entidad. Las operaciones sólo se reconocen en el momento del cobro o pago, es decir sólo se reconocen movimientos de tesorería. El sistema contable suele ser de partida simple y el estado principal es el Estado de Tesorería.

Ha sido la base utilizada tradicionalmente por el presupuesto y la contabilidad de las administraciones públicas. Considerándose, en general, que provee información adecuada para el control y el cumplimiento de los límites legales del gasto.

CAJA MODIFICADA-RECURSOS FINANCIEROS CORRIENTES

La diferencia con la base de caja es que se reconocen operaciones las cuales serán pagadas o cobradas en el siguiente periodo, normalmente si el movimiento de tesorería tendrá lugar durante los primeros meses del nuevo ejercicio. El estado principal sigue siendo el Estado de Tesorería.

La utilización de este criterio se denomina criterio de Obligaciones en muchos presupuestos públicos. Se centra en el cumplimiento y control de las obligaciones legales producidas durante un periodo. Se reconocen las transacciones fundamentalmente cuando las órdenes tienen lugar, los contratos son otorgados y otras transacciones similares son realizadas, las cuales requieren un pago durante el mismo periodo o el siguiente.

Una de las ventajas que presenta frente a la base de caja es que soluciona el problema de los retrasos en los pagos. Bajo el criterio de caja, un retraso, voluntario o no, en los pagos modifica el saldo del ejercicio. En cambio con el criterio de obligaciones, el impacto en el déficit/superávit del ejercicio se produce al ser reconocida la obligación de pago.

DEVENGO- RECURSOS ECONÓMICOS

También suele denominarse criterio de “expense” o recursos consumidos. Debido a la traducción literal del término inglés “accrual”, en muchos países sudamericanos se utiliza la palabra “acumulativo”.

Las operaciones se reconocen en el momento en que se producen, independientemente del momento en que se produzca el cobro o pago. Los ingresos que se reconocen son los producidos durante el ejercicio y los gastos representan los bienes y servicios consumidos durante el mismo, los cuales incluyen la depreciación del inmovilizado, y los aumentos de pasivo. Se reconocen en los estados todos los elementos de activo y pasivo, así como los ingresos y gastos devengados durante el ejercicio. La aplicación de esta base contable equivaldría a aplicar los PCGA del sector empresarial.

Permite un control de todos los recursos, tanto los monetarios o financieros, como los no monetarios, y una visión de las consecuencias a largo plazo de las decisiones y actuaciones de los gobiernos.

DEVENGO MODIFICADO- RECURSOS FINANCIEROS TOTALES

También denominado criterio de “expenditure” o adquisiciones. Es una base mixta de devengo y caja. La mayoría de operaciones se reconocen en el momento en que se producen, aunque por simplicidad determinados ingresos y gastos, como por ejemplo los ingresos tributarios y las pensiones, se reconocen en el momento de cobro o pago. Los elementos que se presentan en los estados financieros son los activos financieros, los elementos de pasivo, los ingresos y los gastos. Los gastos representan los bienes y servicios adquiridos durante el ejercicio, se hayan pagado o no.

Con el devengo modificado se reconocen las obligaciones incurridas, mientras que el devengo completo pone énfasis en los costes incurridos. En sus diversas modalidades a medida que se acerque al devengo completo se irán reconociendo paulatinamente activos no financieros.

La siguiente tabla 6.2 muestra los objetivos que se pueden alcanzar con las diferentes bases contables anteriormente mencionadas.

Tabla 6.2 BASES CONTABLES Y OBJETIVOS				
	CAJA	CAJA MODIFICADA	DEVENGO MODIFICADO	DEVENGO COMPLETO
Cumplimiento del Presupuesto	SÍ	SÍ	SÍ (o reconciliable ⁹⁰)	SÍ (o reconciliable)
Cumplimiento requisitos legales y contractuales, incluyendo límites de gasto	Los relacionados con requisitos y límites de tesorería	Requisitos de tesorería y casi tesorería y sus límites	Requisitos de tesorería y recursos financieros y sus límites	Requisitos de tesorería y recursos económicos y sus límites
Origen, distribución y usos de los recursos financieros	Recursos de tesorería	Recursos de tesorería y casi tesorería	Recursos de tesorería y financieros	Recursos de tesorería y financieros
Necesidades de financiación y tesorería	Recursos de tesorería	Recursos de tesorería y casi tesorería	Necesidades de financiación y tesorería	Necesidades de financiación y tesorería
Capacidad para financiar actividades y afrontar las deudas y obligaciones	Las de tesorería	Las de tesorería y casi tesorería	Las de recursos financieros	Las de recursos económicos
Situación financiera y sus cambios	Tesorería	Tesorería y casi tesorería	Recursos financieros	Recursos económicos
Coste de los servicios, eficiencia y logros	No se da información	No se da información	No se da información	Se provee información necesaria para su evaluación
Fuente: IFAC (1993, p. 19)				

Al hablar de recursos económicos nos estamos refiriendo a la aplicación completa de la base del devengo, considerándose elementos del activo todos aquellos que puedan dar un servicio potencial a la entidad. En cambio un enfoque basado en los recursos financieros no considera los activos que se van a consumir o utilizar durante más de

⁹⁰ Al decir que la información sobre el presupuesto puede ser reconciliable, queremos decir que si la base contable utilizada en el presupuesto difiere de la utilizada en los estados financieros se puede presentar un estado reconciliador de las dos bases contables.

un ejercicio como recursos disponibles, sino que su adquisición se considera un consumo del ejercicio.

Las bases de caja y caja modificada son útiles para un control de la tesorería y del cumplimiento del presupuesto y demás normas legales aplicables, pero no proveen información alguna sobre la situación económica de la entidad.

La base de devengo modificado se centra en conocer si los resultados del ejercicio han aumentado o debilitado la capacidad de la entidad de afrontar sus deudas y financiar futuras actividades con los activos financieros que posee. La información que presenta es útil para evaluar las futuras necesidades de financiación.

Utilizando la base del devengo completo se tiene información sobre todos los recursos controlados por la entidad y sobre el coste de las operaciones realizadas. En algunos casos, según sean los objetivos principales que tenga la entidad puede no ser la base más adecuada. Sin embargo, toda la información generada utilizando las otras bases puede ser generada utilizando el devengo completo. La adopción de la base del devengo no implica renunciar a la información de los movimientos de tesorería.

6.2. SIGNIFICADO DEL RESULTADO Y LA EQUIDAD

A continuación veremos el significado del resultado o déficit/superávit, y de la equidad o neto según la base utilizada. Un resumen de las implicaciones de las bases en estos conceptos puede verse en la tabla 6.3.

Tabla 6.3. SIGNIFICADO DEL RESULTADO Y LA EQUIDAD		
BASE	DÉFICIT/SUPERÁVIT	EQUIDAD O NETO
Caja	Cobros-pagos	Tesorería disponible
Caja Modificada	Cobros y deudas a corto plazo-pagos y obligaciones a corto plazo	Situación financiera en el corto plazo
Devengo Modificado	Ingresos-adquisiciones Aportación (consumo) neto de recursos financieros por los ciudadanos (capacidad/necesidad de financiación)	Deuda Neta
Devengo Completo	Ingresos-Gastos Aportación (consumo) neto de recursos económicos (servicios) por los ciudadanos	Riqueza Neta, lo invertido por la Comunidad

Bajo la base de Caja Pura el resultado del ejercicio es la diferencia entre la tesorería recibida durante el ejercicio y los pagos realizados en él. Por lo tanto el resultado representa si se ha obtenido tesorería para afrontar pagos futuros (resultado positivo) o si se han realizado pagos con tesorería generada en ejercicios pasados (resultado negativo).

Los activos netos son sólo la tesorería disponible al final del ejercicio. Por lo tanto sólo indica la tesorería que han dejado los antiguos contribuyentes para que los futuros realicen sus pagos.

Bajo la base de Caja Modificada el resultado del ejercicio es la diferencia entre los importes cobrados durante el ejercicio, o que se cobrarán en un corto periodo de tiempo, y los importes pagados, o que se pagarán en un corto periodo de tiempo. El resultado indica si las necesidades de tesorería a corto plazo han aumentado o disminuido durante el ejercicio.

La situación financiera a corto plazo y su evolución son la única información que nos da el Neto en este caso. Un aumento del Neto (resultados positivos) indica que los contribuyentes han aportado recursos financieros a corto plazo para futuros pagos.

En el caso del Devengo Modificado, los ingresos que se reconocen son los producidos durante el ejercicio y los gastos representan los bienes y servicios adquiridos durante el mismo, independientemente del momento de su cobro o pago. El resultado representa si los beneficios generados por la entidad han sido suficientes para cubrir las adquisiciones de bienes duraderos y los consumos de bienes y servicios no duraderos que se han producido, por lo tanto indica la necesidad/capacidad de financiación de la entidad.

Los activos netos representan la diferencia entre los activos financieros y los pasivos de la entidad. Por lo tanto indicará en que medida los activos financieros o realizables que se poseen son suficientes para financiar operaciones futuras, o, en el caso de ser negativo, en que medida se necesitarán ingresos futuros para afrontar las consecuencias de hechos pasados. En definitiva está dirigido a evaluar la “deuda neta” de la entidad. Si es positivo las generaciones pasadas habrán dejado recursos financieros para realizar adquisiciones de bienes y demás operaciones en el futuro, en cambio si es negativo las generaciones pasadas habrán utilizado recursos financieros futuros para pagar los servicios y bienes adquiridos.

Hemos de indicar que la información sobre la deuda neta financiera es importante, pero no es menos cierto que también es fácilmente extraíble de un balance elaborado bajo el devengo completo.

Bajo la base del Devengo Completo los ingresos y gastos son reconocidos siguiendo los PCGA, por lo que los ingresos que se reconocen son los producidos durante el ejercicio y los gastos representan los recursos consumidos durante el mismo, incluyendo las provisiones y amortizaciones. El resultado representa la diferencia entre los beneficios producidos durante el ejercicio y el coste de los servicios prestados.

Los activos netos representan la diferencia entre todos los activos de la entidad y sus pasivos. En este caso el Neto del balance y sus variaciones se aproximan más a lo que debe representar la equidad intergeneracional. Refleja los recursos que las pasadas generaciones han dejado a las futuras, lo que la comunidad ha invertido en la entidad, los cuales serán utilizados para aumentar la seguridad, bienestar y nivel de vida de la sociedad. Mide la capacidad de la entidad para proveer bienes y servicios en el futuro. Si es negativo implica que recursos futuros están ya comprometidos para hacer frente a deudas y obligaciones pasadas.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que las definiciones de activos y pasivos, y por lo tanto los elementos que se incluyen en los estados financieros, influenciará el significado de este Neto. Por ejemplo, determinar si la adquisición de un determinado elemento supone un gasto del ejercicio o, por el contrario, supone un aumento del activo, determinará la composición del resultado y, consecuentemente, la variación del Neto y su significado. Igualmente el criterio elegido en la imputación a resultados del consumo del servicio potencial de los activos no financieros determina el significado de éste y del Neto.

La mayoría de gobiernos presentan en sus balances una situación negativa respecto al neto o equidad, situación que muchas veces se excusa en la no inclusión de activos destinados al uso general en el activo (devengo modificado). Sin embargo, gobiernos como el de la Commonwealth de Australia, que está aplicando el devengo completo, presenta también una equidad negativa. Las equidades negativas se deben, además de la consideración como gasto de las adquisiciones y construcciones de infraestructuras, a los grandes déficits públicos que han acumulado la mayoría de los países industrializados en el último cuarto de siglo.

6.3. PROFUNDIDAD EN LA APLICACIÓN DEL DEVENGO

La adopción de la base del devengo o enfoque de recursos no está exenta de problemas, decisiones e interpretaciones. Como hemos venido indicando y analizaremos en los próximos capítulos, no todos los activos y pasivos de un gobierno son reconocidos en

sus estados financieros. Dependiendo de las necesidades y prioridades de información y del ámbito que se quiera dar al concepto de equidad, la inclusión de elementos dentro de la definición de activo o pasivo será mayor o menor.

Siguiendo los argumentos de Chan (2001b) podemos hablar de 6⁹¹ grados de profundidad en la aplicación del devengo, existiendo, claro está, situaciones intermedias. Igualmente pueden existir situaciones en que el grado de inclusión de elementos en el activo sea mayor o menor que el grado de inclusión de elementos en el pasivo.

1. Devengo Moderado
2. Devengo Semi-Fuerte
3. Devengo Fuerte
4. Devengo Amplio
5. Devengo Muy Fuerte
6. Devengo Radical

Hemos de señalar que los dos últimos grados de profundidad no se dan en ningún caso concreto actualmente. Si bien son situaciones teóricas y que están siendo objeto de debate. En la tabla 6.4 se muestran los activos y pasivos que se incluirían en cada grado del devengo y el significado de la equidad o activos netos de la entidad dependiendo de los elementos incluidos.

⁹¹ Chan habla de 5 grados, el primero denominado Devengo Suave se refiere al enfoque de recursos financieros corrientes y no hemos creído conveniente incluirlo como un grado de devengo, mientras que el grado de Devengo Fuerte ha sido dividido en tres grados de intensidad (semi-fuerte, fuerte y amplio).

Tabla 6.4 ÁMBITO DE LA EQUIDAD SEGÚN GRADO DEVENGO			
Grado Devengo	Activos	Pasivos	Equidad
Devengo Moderado	Recursos financieros a corto y largo plazo. No se incluyen Activos Fijos.	Deudas a corto y largo plazo	Deuda Financiera Neta de la Entidad
Devengo Semi-Fuerte	Añadiendo los Activos Empresariales	Añadiendo Provisiones	Visión de la Entidad como organización. Activos Netos de uso exclusivo de la organización
Devengo Fuerte	Más Infraestructuras	Obligaciones legales como las Pensiones de los funcionarios	Lo heredado para prestar servicios a la comunidad
	Más Activos Culturales e Históricos		Se incluyen los Activos Administrados para la comunidad
Devengo Amplio	Se incluyen los Activos Naturales como las tierras y los recursos naturales		Implica el concepto más amplio de Propiedad. Todos los Activos que sirven a la Comunidad
Devengo Muy fuerte		Los impuestos recaudados se reconocen en el pasivo hasta el momento en que se prestan los servicios por los cuales han pagado los ciudadanos.	Incluye la obligación de la Administración de prestar los servicios públicos a los ciudadanos.
Devengo Radical	Incluir la anticipación de flujos de ingresos futuros, el "Power to Tax"	Obligaciones legales de índole social como las pensiones de los jubilados.	Concepto de Contabilidad Generacional
Fuente: Chan (2001b) y elaboración propia			

Tal como indica Chan (2001b) la cuestión no es sí adoptar el criterio del devengo, sino en qué profundidad. Cuándo mayor es el grado que se quiere aplicar más discutible es la inclusión de elementos en el activo y pasivo y se requieren mayores estimaciones y juicios de valor, llegando incluso a dificultar el entendimiento de la información presentada.

En el capítulo 9 analizaremos en qué medida y cómo deben reconocerse los elementos y su consumo, y los ingresos y gastos en el presupuesto según su incidencia en el déficit/superávit del ejercicio y según el concepto de equidad y equilibrio presupuestario deseado.

Respecto al devengo radical, y más concretamente a la idea de reconocer los ingresos futuros, se suele decir que el principal activo de los gobiernos es el poder que tienen para exigir tributos a los ciudadanos (Power to Tax). En este sentido puede decirse (Buitter, 1993) que el balance completo ideal tendría en el activo el valor presente de los futuros impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social y en el pasivo el valor presente de las futuras pensiones y otros beneficios generales a los ciudadanos, todo ello a valores de mercado. En esta concepción subyace la idea de la Contabilidad Generacional, pero tal como señala Buitter, es más un ideal y está muy lejos de ser operativo.

Se podría argumentar que si este “activo” no es presentado en el balance el Neto no refleja la situación real de la entidad, no refleja los futuros flujos de caja que se producirán. Ahora bien, consideramos que este “poder” no debe contabilizarse como activo ya que, además de ser bastante difícil su cálculo, no es un poder absoluto, y menos en democracias consolidadas. Los ciudadanos no toleran tributos por encima de un nivel, y si éstos aumentaran exigirían mayores y mejores servicios. Además no es un bien que se deja a posteriores generaciones, ya que es una facultad innata de todo gobierno (incluso algunos niveles de gobierno no poseen esta facultad y sus ingresos principales provienen de transferencias de gobiernos superiores o inferiores). El poder de exigir tributos se podría asimilar en el sector privado a una empresa con una buena situación de mercado, donde sabe que tendrá ingresos futuros previsiblemente seguros y constantes en el tiempo, y sin embargo no contabiliza este fondo de comercio que posee.

Sin embargo, podría ser útil informar de ello en la memoria, o en los estados introductorios que explican la gestión realizada. Si se dieran datos de recaudación, evolución previsible, etc., e información de las recaudaciones que se habrían obtenido si se hubieran aplicado los límites impositivos máximos (aquellos gobiernos que los tienen), los ciudadanos podrían analizar si al gobierno le queda poder para aumentar sus ingresos futuros en caso de necesidad. En este sentido países como los Estados Unidos presentan detallados informes sobre los gastos futuros previstos de la Seguridad Social y prestaciones por desempleo junto con las recaudaciones previstas para sufragarlos. De esta manera se pueden conocer de antemano los posibles problemas de financiación que pueden producirse.

Por otro lado, puede argumentarse que si se incluyen los activos naturales, culturales y las infraestructuras que se utilizan para prestar y mejorar los servicios y la calidad de

vida de la sociedad en el concepto de equidad, ello equivaldría de alguna manera a reflejar el “poder de exigir tributos”. Si no se tiene equidad, activos en su más amplio sentido, no se tienen argumentos para exigir mayores impuestos ni proponer prácticamente nada.

Ahora bien, si contemplamos el problema desde el ámbito presupuestario, se romperían todos los esquemas y toda la utilidad del presupuesto. El análisis presupuestario perdería bastante su sentido. No habría ingresos por las cantidades cobradas a los ciudadanos al haberse determinado éstas con anterioridad. Además si se quiere tener en cuenta el valor actual de los ingresos futuros, debería calcularse y reconocerse igualmente el de los gastos futuros, con lo que en parte se compensan y no variaría mucho la equidad. En este sentido al preverse unos escenarios con presupuestos equilibrados el valor actual de los flujos de caja futuros sería, en principio, nulo.

6.4. VENTAJAS GENERALES Y PRINCIPALES DIFICULTADES EN LA IMPLANTACIÓN DE UN ENFOQUE DE RECURSOS

6.4.1. INTRODUCCIÓN

Tras importantes controversias en la segunda mitad del siglo XX sobre la conveniencia de adoptar un enfoque de recursos o mantener el tradicional de tesorería en las administraciones públicas, en la década de los 90 claramente se han aceptado las importantes ventajas que representa el enfoque de recursos al menos en el sistema contable.

En este apartado haremos un breve repaso a las ventajas generales de la adopción del enfoque de recursos o devengo en los sistemas de información y las dificultades que ha planteado y plantea su implantación. En el capítulo 8 analizaremos más detalladamente las ventajas y la necesidad de su adopción concreta en los presupuestos públicos.

Ante la adopción de un enfoque de recursos ha habido bastantes reticencias, sobre todo al considerar que los sistemas tradicionales cumplían mejor diversos objetivos de la información pública. Reticencias que en la mayoría de casos no eran argumentos contra el enfoque en sí, sino sobre su aplicación completa a la totalidad del sector público (por ejemplo: McCrae y Aiken, 1995; Barton, 1999; Lewis 1995; Guthrie, 1998; Robinson, 1998; Jones, G., 1997).

Las ventajas que se atribuyen al criterio de caja se deben a que ha sido tradicionalmente el criterio adoptado y aceptado para medir el impacto gubernamental sobre la eco-

nomía, y a que se considera que provee información adecuada para el tradicional enfoque presupuestario sobre el control y sobre el cumplimiento de los límites legales del gasto público, ya que para la mayoría de actividades el tiempo que transcurre desde que se realiza la operación que origina la deuda y el pago necesario para liquidarla es relativamente corto.

Se argumenta en contra del enfoque de recursos o devengo que para su aplicación se requieren mayores juicios de valor y estimaciones, que se reduce la transparencia porque se necesitan mayores y más sofisticados conocimientos sobre las normas y criterios utilizados, que existe una pérdida en la atención y control de la tesorería y del posible endeudamiento, así como que existen importantes dificultades en la identificación y valoración de activos. Como veremos a continuación, creemos que estos argumentos no son lo suficientemente sólidos ni reales para seguir con el enfoque tradicional de caja. Tal como indica Egol (1988, pp. 181-182), se reconoce la complejidad de valorar activos y pasivos futuros, lo que supone en muchos casos estimaciones que pueden resultar especulativas, sin embargo, ignorar datos porque es difícil estimarlos es como elegir recorrer las calles de Manhattan con un detallado mapa de París en lugar de con uno menos detallado de Nueva York. En todo caso, al suponer el paso de un enfoque de caja al enfoque de recursos, en la mayoría de casos, importantes costes y aumento del trabajo a realizar, podría considerarse la conveniencia de mantenerlo para agencias y entidades de reducido tamaño, como los municipios con pocos habitantes (Estrada y Cortés, R., 1994).

Es importante señalar que los dos criterios, no son sistemas alternativos. Conocer y gestionar la tesorería y los créditos y deudas a corto plazo tiene su importancia, y dicha información no debe dejarse de lado. En todo caso, el sistema de caja se presenta como un subsistema dentro de un sistema más completo como es el sistema de recursos. El sistema de recursos integra toda la información generada utilizando el resto de bases contables.

6.4.2. VENTAJAS DEL ENFOQUE DE RECURSOS EN GENERAL

Vimos en el capítulo 2 que los objetivos y las necesidades de información que debe cubrir la contabilidad dentro del nuevo marco de la gestión pública no pueden conseguirse con el sistema tradicional basado en criterios de caja. El NPM implica una descentralización de la gestión, un control de la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios públicos, y todo ello no se puede conseguir sin la adopción del enfoque de recursos. Igualmente si se desea que el sistema presupuestario se centre en los resultados obtenidos, es del todo necesario que se adopte un enfoque de recursos en los

sistemas de información, si no de forma completa sí bastante próximo a ella. Es por ello que su adopción es una consecuencia lógica en el proceso de reformas que se llevan a cabo bajo el NPM. (OCDE, 1993b, p. 18). Provee las bases para la accountability, permite la flexibilidad adicional que requiere la gestión pública, ayuda a conseguir los objetivos deseados en un entorno más competitivo, facilita una gestión más eficaz y eficiente de los recursos, implanta la noción de performance frente al control tradicional de tesorería, y provee una visión a largo plazo de los efectos de las decisiones gubernamentales.

Podemos decir que la adopción del enfoque de recursos se produce (Chan, 2001b) como reacción a unas realidades económicas y políticas que no podían afrontarse con el tradicional enfoque de caja. Los gobiernos realizan actuaciones con consecuencias financieras que van más allá del periodo corriente, reciben y conceden créditos y poseen recursos no monetarios, lo cual no se reconoce con el criterio de caja. Además existe una desconexión entre los recursos tributarios recaudados y los servicios prestados en el corto plazo, y muchos políticos tienen incentivos para postergar u oscurecer costes.

Todo ello se puso de manifiesto en varias crisis financieras como la de la ciudad de Nueva York⁹², la de los depósitos de seguros en Estados Unidos o la de Nueva Zelanda en las décadas de los 70 y 80, aumentando el interés por el uso de la base del devengo. Estas crisis mostraron las deficiencias de la información de tesorería para mostrar las implicaciones a largo plazo asociadas con algunas decisiones políticas, y la necesidad de obtener una imagen más completa de la situación financiera de los gobiernos. La base de caja es útil para realizar el seguimiento del presupuesto y realizar el control de legalidad, actividades necesarias, pero del todo insuficientes hoy en día. La base de caja no es útil para la toma de decisiones, tanto por parte del gobierno como por los usuarios de la información, en general, aunque ello no quiere decir que se tenga que dejar a un lado la información sobre la tesorería.

Las ventajas generales de adoptar un enfoque de recursos en los sistemas de información las podemos englobar en las siguientes.

- **Información más Completa.**

Como indica el FMI (2001, par. 3.47), debe utilizarse el criterio del devengo para que se provea la mejor estimación del impacto macroeconómico de la política fiscal del

⁹² Para un análisis puede verse Carpenter y Feroz (1992).

gobierno. Permite conocer en qué medida los gobiernos han gestionado sus actividades y en qué modo sus acciones han afectado y afectarán al resto de la economía, evaluar la situación financiera, valorar el neto o equidad, y su evolución a lo largo del tiempo, y presentar una mejor y más completa información al Parlamento y los ciudadanos. Los gobiernos que han adoptado este enfoque (MAB, 1997, p. 72) poseen mejor información sobre la que basar la toma de decisiones sobre el reparto de los recursos.

El criterio de caja simplifica bastante la visión de lo que ha pasado en un año, además de no permitir evaluar la situación financiera de la entidad. No realiza un trato diferente a los gastos corrientes y los de inversión, aunque se presenten de forma separada en el presupuesto. Ambos sólo tienen reflejo en el año en que se realizan los pagos. Tiene el mismo impacto una compra de un bien de inmovilizado que un gasto en teléfono, cuando la inversión producirá beneficios y será usada por un periodo superior al ejercicio en cuestión. Igualmente no contempla el endeudamiento a largo plazo, lo que implica ocultar importantes costes de las decisiones actuales. Tal como indica la IFAC (2000, par. 255) “los gobiernos necesitan poder calcular el impacto de decisiones pasadas en la actual situación financiera, y el impacto de las actuales decisiones en la futura situación financiera. Esta información sólo es posible cuando todos los activos y pasivos son reconocidos”.

- Mejora clara en la gestión.

En el nuevo enfoque centrado en los resultados y dentro del NPM, la adopción del enfoque de recursos es del todo imprescindible como herramienta para mejorar la gestión y evaluar la performance conseguida. Facilita una mejor y más efectiva y eficiente gestión de todos los recursos de la entidad, activos, pasivos e incluso la tesorería; permite introducir incentivos sobre los gestores; y permite una mejor comparación de la gestión, costes y resultados obtenidos, tanto en el tiempo, como con otras entidades del sector público y del privado.

- Transparencia y Responsabilidad

Uno de los argumentos a favor del criterio de caja es que permite una mayor transparencia. Sin embargo, nosotros opinamos todo lo contrario. Con un enfoque de recursos se aumenta la transparencia de la información y actuaciones públicas, la información es más entendible y se evitan manipulaciones.

Bajo un enfoque de recursos el público y el Parlamento están mejor informados para juzgar la performance del gobierno y exigir las correspondientes responsabilidades. La información es mejor y más completa, se conoce realmente qué se está haciendo y qué objetivos se están consiguiendo, se relacionan los objetivos con sus costes, se conoce

para qué se utilizan los recursos, y se evalúa el impacto financiero. Igualmente, el enfoque de recursos permite valorar la responsabilidad de los distintos gestores públicos más allá de la simple apropiación y uso de tesorería. Gestores públicos que gozan de una mayor flexibilidad fruto de los cambios organizativos y de gestión introducidos por el NPM.

La información debe ser lo menos manipulable posible ante los intereses de los gestores y políticos. Consideramos que las estimaciones que puedan realizarse, por ejemplo de las amortizaciones o provisiones, son más objetivas que las posibles decisiones políticas de pagar/cobrar menos o más en un periodo determinado. Tal como indica Hillier (1997) y el JCPA de Australia (1995b, par. 3.240), los criterios de caja propician la contabilidad creativa. La información basada en criterios de caja es fácilmente manipulable debido a que los gobiernos pueden cambiar el momento de cobro o pago con el sólo interés de presentar unos mejores o más favorables estados financieros. También es común no dar de baja los derechos incobrables aunque hayan transcurrido varios años desde el vencimiento, lo cual contribuye a falsear las cifras. Igualmente puede crearse ilusión de una mejor posición financiera, al no reflejarse todo el endeudamiento y cargas futuras que generan las decisiones actuales. Además debe considerarse que bajo el criterio de caja las privatizaciones y ventas de activos maquillan los resultados, cuestión que prácticamente no afecta en el caso del enfoque de recursos.

La información necesita ser creíble y entendible para sus usuarios. Si el sector privado adopta los PCGA porque, entre otras cosas, los mercados necesitan un alto grado de información creíble, los gobiernos también necesitan aumentar su credibilidad. La mejora de la información no resolverá los problemas fiscales de los gobiernos, pero puede proveer información relevante para los que deben tomar decisiones y para el público, ante los cuales son responsables. Somos de la opinión de Mellor (1996) y Tierney (1990) al considerar que bajo un enfoque de recursos los estados financieros son más fáciles de entender e interpretar por los lectores que los tradicionales, los cuales dan una visión bastante incompleta, y basada en conceptos y principios sólo entendidos por unos pocos. Si no se utilizan criterios similares a los utilizados en el sector privado la información es difícil de comparar, e incluso de entender por personas no expertas en la materia. Además, en muchos países, sobre todo los anglosajones, las normas son desarrolladas por una entidad independiente, lo que conlleva a que sean ampliamente aceptadas y entendidas, con el consiguiente aumento de la credibilidad de la información.

Ahora bien, existen argumentos que consideran que la complejidad adicional que conlleva podría ser un potencial para la manipulación, al existir decisiones basadas en juicios subjetivos. Por ello es muy importante que los criterios sobre las amortizaciones y

la dotación de provisiones estén bien y claramente definidos. En todo caso siempre se elaboraría información sobre los movimientos de tesorería, la cual puede servir de referencia a los que aún se resistan en la comprensión del enfoque de recursos.

• Control y Gestión de Activos

Una de las principales ventajas de la adopción del enfoque de recursos es que contribuye a la mejora de la gestión de los activos controlados por la entidad y a la racionalización de su uso. Para llevar a cabo una buena gestión se requieren suficientes registros para identificar los activos y los costes de poseerlos y utilizarlos. Con ello se pueden tomar mejores decisiones sobre el mantenimiento, venta y sustitución de los activos. Decisiones que son bastante importantes, por ejemplo, en el caso de las infraestructuras, donde su sustitución y mantenimiento afectan bastante a la situación financiera de un gobierno. Igualmente información sobre la depreciación y el desgaste de activos es necesaria para el cálculo de los costes de las operaciones. Con la imputación a resultados de la amortización, y en su caso el coste de capital, se conoce si el rendimiento del activo es superior o no al coste de su uso.

Sin embargo, no siempre se capitalizan todos los activos. Los activos que plantean más problemas son los llamados activos de capital, activos físicos no corrientes, activos comunitarios o activos de dominio público. En la mayoría de casos se suelen establecer periodos transitorios para la contabilización completa de todos ellos, especialmente para los adquiridos con anterioridad a la adopción del sistema de devengo completo. Estos activos incluyen entre otros, carreteras, puentes, vías ferroviarias, calles, aceras, alcantarillado, presas, muelles, aeropuertos, edificios públicos, activos militares, parques, jardines, obras de arte, edificios históricos, y monumentos.

Sin el reconocimiento de los activos, las decisiones se centran únicamente en su adquisición, y no existen incentivos para una gestión eficiente. Los sistemas de caja (ANAO, 1996) posibilitan que se creen distorsiones en la toma de decisiones al considerarse los activos como “libres” o gratuitos en los años sucesivos a la adquisición, además de facilitar la oportunidad de posponer los gastos de mantenimiento necesarios. Tres ejemplos de las ineficiencias que se dan si se siguen criterios de caja u obligaciones son los siguientes:

- a) La utilización de nuevas fórmulas⁹³ de financiación de infraestructuras, como el denominado “método alemán o llave en mano” (pago de una vez o mediante cuotas

⁹³ Para profundizar en distintos métodos de financiación privada de infraestructuras puede verse Alarcón y Benito (2000) y Montesinos y Benito (1999).

- periódicas, a partir de la finalización de la obra y transmisión de su propiedad), o la modalidad de financiación de “peaje en la sombra” (la inversión efectuada por el contratista se recupera a través de peajes pagados por la administración, no por los usuarios), no puede suponer no reconocer los activos o derechos de uso de los mismos, así como de las correspondientes obligaciones devengadas. El tratamiento debe ser similar a otras fórmulas de financiación como el arrendamiento financiero.
- b) Los funcionarios de finanzas australianos (GAO, 2000b, p. 133) durante los años 90 repetidamente advertían la degradación seria del Aeropuerto Federal. Las necesarias reparaciones se fueron posponiendo en el tiempo, para que no tuviera efecto en el presupuesto. Llegado el momento en que no se pudieron posponer, ante la inminente privatización, la cantidad entera de los gastos tuvo que ser reconocida. Ello provocó un impacto importante en el presupuesto, cuando los funcionarios con poder de decisión podrían haber tomado con anterioridad acciones más oportunas.
- c) El desmantelamiento y descontaminación de centrales nucleares cuesta bastante dinero. Este coste se ha tenido olvidado hasta ahora. Con una dotación anual de una provisión, este coste se habría ido reconociendo a lo largo de los años, y no supondría ahora un gran “susto” de golpe.

Existen argumentos que cuestionan la utilidad de reconocer los activos y su depreciación en el sector público, sobre todo porque la valoración e imputación de la depreciación son difíciles de determinar y a menudo subjetivas. También hay dudas de si los gestores ahorrarían las cantidades adecuadas de la amortización para usarlas en la renovación de activos, y si optarían por operar con activos obsoletos para evitar las cargas que pudieran determinarse por el coste de capital. Normalmente controles adecuados pueden servir para aliviar estas preocupaciones.

Sobre la gestión idónea, decir que en algunos casos la gestión y las decisiones de adquisición de ciertos activos, en general los de gran valor, está centralizada, y para otros cada agencia o departamento es totalmente responsable de ellos. En países donde han adoptado el enfoque de recursos también en el presupuesto, como Nueva Zelanda y el Reino Unido, se establecen cargas a las agencias y departamentos por el coste de capital, o coste oportunidad, con el fin de mejorar la gestión y que su posesión no parezca gratuita. En el capítulo 9 analizaremos las reformas necesarias mas adecuadas en relación a los activos, su valoración, el reconocimiento de su uso, y su mantenimiento, así como de métodos alternativos propuestos.

- Conocimiento del coste total

Es necesario conocer el coste total de las operaciones, incluido el coste de uso de los activos, para poder decidir sobre (IFAC, 2000, par. 285): qué objetivos políticos per-

seguir (conociendo los costes se preparan mejor los presupuestos venideros); la mejor forma de alcanzar estos objetivos (si no se sabe cuál es el coste de las distintas alternativas no se pueden tomar las decisiones correctamente); y si realizar las operaciones directa o indirectamente.

Las medidas obtenidas con criterios de caja dificultan una adecuada gestión y presentan, en muchos casos, información engañosa. Así, para algunas actividades como los programas de pensiones de los funcionarios, o la adquisición de activos, la medida de caja es incompleta, no mostrando el verdadero coste, siendo éste exagerado en algunos períodos y subestimado en otros. Igualmente, la orientación de mercado y la introducción de mecanismos de competencia implican la necesidad de realizar valoraciones de la performance obtenida basadas en el coste completo de los servicios públicos, y así poder realizar comparaciones con el sector privado, otros departamentos, y a lo largo del tiempo.

También es importante destacar que el conocimiento del coste de los servicios utilizados, consumidos por los ciudadanos, determina, en muchos casos, los precios y tasas que se exigen por ello. Sin el conocimiento de los costes no puede diseñarse una correcta política de precios o de financiación de los servicios, ni realizar una evaluación de las diferentes opciones en su prestación.

- Equidad

La adopción de un enfoque de recursos o devengo provee una medida de la riqueza neta y del resultado (su principal variación) adecuados para conocer la equidad intergeneracional (Robinson, 1998). Se reflejan los recursos que las pasadas generaciones han dejado a las futuras, lo que la comunidad ha invertido en la entidad. Aunque la medida no tiene porqué ser necesariamente exacta, las variaciones de un año a otro nos muestran como han afectado las actuaciones gubernamentales a la salud de la nación, y si los ciudadanos han aportado más de lo que han recibido.

Sin embargo, hemos de recordar que existirán diferentes matices según los activos y pasivos que finalmente se reconozcan y el modo en que se contabilice su uso.

- Gestión e Impacto de la Deuda

Suele argumentarse que los criterios de caja permiten una mejor gestión del endeudamiento, y que un equilibrio basado en el saldo operativo no permite reducir la deuda pública que se posee. Pero ello no es del todo cierto. El enfoque de recursos permite una mejor gestión al conocer no sólo las deudas a corto plazo, sino también las de mayor vencimiento, así como las que son previsibles (provisiones). En este sentido, un ejemplo sería la emisión de deuda con cupón cero, intereses con vencimiento superior

al año, o con primas de descuento o amortización, donde se reconocen dichas cantidades y se van imputando como gastos durante la vida de la deuda. De esta manera la elección de la forma de pago de los intereses no modifica la situación de la entidad, y una amortización anticipada de las deudas no tiene ningún impacto en los resultados y podría realizarse sobre la base de un análisis económico y no de tesorería.

Sobre la reducción del endeudamiento de las administraciones públicas, indicar que establecer el equilibrio presupuestario basado en el enfoque de recursos no implica limitar la reducción de la deuda. Reconocemos que si las entidades gastan todos sus ingresos en gastos corrientes y financian indefinidamente las inversiones con deuda, están limitando sus capacidades. Pero al financiar las amortizaciones con ingresos corrientes, estos ingresos podrían ser utilizados para devolver deuda emitida, en su caso, al realizar la inversión.

- Facilita la conexión con la Contabilidad Nacional

Si no se adopta el enfoque de recursos existe una gran dificultad para obtener la información necesaria en la Contabilidad Nacional. Sin embargo, a pesar de la necesaria conexión y la aproximación deseable entre la estructura e información de la contabilidad pública y las cuentas de las administraciones públicas en la Contabilidad Nacional, hay que admitir que los objetivos y la metodología que subyacen en ambos sistemas de información son diferentes, por lo que parece lógico que no todas las cifras de las cuentas macroeconómicas relativas al sector público se incluyan directamente en los estados financieros públicos. Lo que sí ha de asegurarse es la existencia de mecanismos que permitan la obtención de las cifras sobre administraciones públicas de las Cuentas Nacionales a partir del sistema contable y presupuestario, con la debida conciliación entre ambos. En todo caso no nos parecería muy razonable que se elaboraran las cuentas financieras (GFS) bajo un enfoque de recursos y no se aprovechara dicha información para introducirla en la contabilidad y gestión diaria.

- Armonización Internacional

La adopción del enfoque de recursos o base del devengo facilita la armonización tanto nacional como internacional. El establecimiento y adopción de un marco y unos principios contables claros y conocidos por todos (la base del devengo es la adoptada por el sector empresarial en todo el mundo) facilitan esta labor. Igualmente se facilitaría la comparación de cifras estadísticas y macroeconómicas como el déficit y la deuda pública.

Para ello hemos de destacar la adopción de esta base por los sistemas de contabilidad nacional, tanto por la ONU (SNA), la Unión Europea (SEC) y el FMI (GFS), así como la labor normalizadora del Comité del Sector Público de la IFAC.

6.4.3. PRINCIPALES DIFICULTADES

La introducción del enfoque de recursos no es una tarea fácil, y en muchos casos se ha decidido su no adopción completa (por ejemplo, no contabilizar todos los activos o no aplicarse a todo el sector público) o se han adoptado aproximaciones más simples para ciertas entidades y situaciones.

La adopción por parte de las entidades comerciales o empresariales no plantea grandes problemas, y el devengo es el método adoptado en la mayoría de países. Normalmente se ha ido implantando en distintas fases, primero en las empresas públicas, seguido de las entidades que realizan actividades empresariales, para posteriormente introducirlo en algunos niveles de gobierno (por ejemplo gobiernos locales), siendo el último paso el de elaborar el presupuesto consolidado bajo dicha base. Sin embargo, como indica el Joint Committee of Public Accounts del Parlamento de la Commonwealth de Australia (JCPA, 1995a, p. 50) a modo de curiosidad:

“Es interesante notar que aquellas entidades donde el control de los costes es primordial (esto es las empresas públicas) se ha implantado el sistema de devengo hace ya tiempo. Estas entidades juzgaron que los costes de cambiar de sistema serían rápidamente cubiertos con todas las ventajas que representaría la información de devengo. Es irónico que, en cambio, aquellas entidades cuyos recursos son principalmente presupuestarios y están garantizados anualmente, todavía no se hayan movido”.

Igualmente un estudio de la ONU en 1984 (par. 123) indicaba que:

“Se argumenta que la falta del objetivo del beneficio en el gobierno hace innecesaria la adopción de la base del devengo. Sin embargo, el argumento contrario sea probablemente más cierto. La necesidad de minimizar costes donde la motivación del beneficio no existe hace la base del devengo más necesaria y valiosa”.

Como principales problemas, los cuales se acentúan en su adopción en el presupuesto y que serán desarrollados y solucionados en el capítulo 9, además de los problemas en su implantación que comentaremos después, son los siguientes:

- **Control de Tesorería.** Existen quejas sobre la pérdida de control sobre los pagos y cobros, y que parte de los ingresos se destina a gastos que no necesitan desembolso inmediato. Problemas como la subjetividad o el equilibrio presupuestario, ya hemos indicado que no son tales, así como que el aumento de la flexibilidad que supone el NPM no debe suponer una pérdida en el control, sino únicamente un cambio. En este sentido, un buen control y una adecuada gestión de tesorería es del todo necesaria, por ello no debe menospreciarse la información de los flujos de caja, la cual se obtiene también bajo el enfoque de recursos.

- Los activos. Los principales problemas inherentes a la mayoría de activos son su valoración, la imputación a resultados de su uso, su control, y su mantenimiento. Y entre ellos podemos considerar como los principales activos problemáticos las infraestructuras, los activos históricos y culturales, los activos militares y los activos medioambientales. Las reticencias a considerar estos elementos como activos se deben a diversas causas como: nunca se ha tenido este concepto de ellos, su reconocimiento no se ve como significativo, se cree que suponen más un gasto que otra cosa, no se percibe la utilidad de calcular una depreciación, muchos de ellos (activos culturales y históricos) se han poseído desde siempre, o que muchos de ellos nunca serán vendidos. Los problemas, como veremos, aumentan allí donde los criterios de valoración son diferentes al coste histórico, como por ejemplo Australia y Nueva Zelanda.
- Reconocimiento de ingresos, especialmente los impuestos. La aplicación estricta de reconocer los ingresos, sobre todo los impuestos, en el momento en que se producen los hechos económicos y no en el momento del cobro, es uno de los puntos débiles del enfoque de recursos. El reconocimiento en el momento de producirse el hecho económico objeto de imposición, es decir cuando los sujetos pasivos obtienen renta (en el impuesto sobre la renta) o cuando se producen las compras (en los impuestos sobre el consumo o ventas), supondría la aplicación más estricta. Sin embargo, en la mayoría de casos no se reconocen hasta que el impuesto es exigible o el sujeto pasivo ha presentado la liquidación correspondiente.
- Pensiones y otros pasivos. Reconocer en el pasivo elementos que no representan endeudamiento exigible en sí mismo, es otro tema a estudiar. No son todos los gobiernos que adoptan un enfoque de recursos los que reconocen en su balance pasivos como posibles futuras contingencias, por ejemplo provisiones para grandes gastos o reparaciones, provisiones por garantías contraídas, o provisiones por las futuras pensiones de sus funcionarios. En este sentido, el reconocimiento de las obligaciones contraídas para las jubilaciones de los ciudadanos, debido a la existencia del estado del bienestar, es un tema bastante controvertido y actualmente ningún país las reconoce.

6.4.4. IMPLANTACIÓN

La implantación de un enfoque de recursos suele realizarse de manera progresiva, siendo en muchos casos primero implantado en las agencias y aquellos departamentos que realizan actividades comerciales o empresariales. La adopción en las agencias no suele cuestionarse demasiado, pero en cambio sí que se generan dudas en la conveniencia de extenderlo a la totalidad del gobierno.

Tal como indica Mellor (1996), por las experiencias observadas, la aplicación a la totalidad del gobierno es necesaria y apropiada, y se experimenta una importante mejora si todo el ciclo (planificación, presupuestación, ejecución, contabilidad, control y evaluación) se realiza sobre la misma base.

Las principales dificultades que encontradas en la implantación del enfoque de recursos se debe a la resistencia al cambio de cultura que implica, la necesidad de unos mayores conocimientos por parte del personal, los costes de las nuevas infraestructuras informáticas que se necesitan, y la necesaria voluntad política para realizar los necesarios cambios legales y liderar el cambio.

Una dificultad que también se encuentra en algunas administraciones públicas es la estructura y reparto de competencias entre diversos departamentos respecto a la elaboración de normativa sobre la información y presupuestos y/o la gestión. Si hay más de una entidad que elabora las normas y si éstas no trabajan conjuntamente es más probable que se aumente la diversidad. Es muy difícil establecer reformas en la contabilidad y los presupuestos si no existe coordinación o no es una única entidad la que regula ambos ámbitos. Igualmente es conveniente una coordinación si existen varios organismos con competencias normativas en un mismo país, como puede suceder en países de corte federal como los Estados Unidos, Alemania o España.

- Cambio Cultural

Se requiere un cambio cultural y una inversión en formar y convencer al personal y a los gestores públicos. Los gestores deben entender y conocer los beneficios del nuevo modelo, y deben comprometerse con el cambio.

En muchos casos el personal no se cree, no tiene convicción, de que se vaya a mejorar, y si la tiene presenta una gran resistencia a cualquier cambio. Tradicional resistencia al cambio que equivale al dicho tradicional español de “más vale malo conocido que bueno por conocer”, ya que implica pasar de lo que es familiar a la novedad y trabajo adicional. Estas reticencias no se dan únicamente con la adopción del enfoque de recursos, sino que como vimos en el capítulo 2 es una resistencia general a las reformas que conlleva el NPM.

Para adoptar correctamente y con éxito el enfoque de recursos ha de ha de formar parte de un proceso de cambio mayor en toda la gestión y organización del sector público. Si es un proceso aislado no tendrá éxito, no puede utilizarse una herramienta moderna en una organización antigua. Además las personas se comprometen más si entienden que forman parte de un proceso de reforma más amplio. Igualmente es necesaria la involucración de todos los agentes a los que afectará la reforma. En este sentido, en la

implantación de algunas reformas se ha echado en falta⁹⁴ una participación del personal que debían utilizarlas día a día, en su diseño y en la toma de las principales decisiones de implantación.

Este proceso de cambio de cultura y educación también es importante que se dé en los usuarios externos. Si los políticos, auditores o los ciudadanos no entienden ni usan la nueva información, no se asumirán nuevas responsabilidades y no habrá ningún incentivo para presionar y exigir una mejora en la gestión. Un factor clave es el apoyo convincente y el liderazgo de los políticos en el proceso de implantación. Este punto ha sido clave en el éxito de la implantación en países como Australia y el Reino Unido, donde la mayoría de partidos políticos han apoyado la adopción del enfoque de recursos, los comités de cuentas públicas de sus parlamentos realizaron informes y estudios recomendando el cambio, y los organismos auditores en sus informes reiteraban y apoyaban la necesidad del cambio de enfoque.

En algunos casos se pone como excusa el tamaño y la complejidad del gobierno en cuestión. Pero si una administración pública tan grande como el Gobierno Federal de los Estados Unidos y una tan pequeña como las Islas Chatham de Nueva Zelanda, con menos de 1.000 habitantes, lo han logrado, lo puede conseguir cualquiera. Lo más importante es la voluntad.

- Costes

Para la implantación de un enfoque de recursos se necesita una mayor sofisticación de los sistemas contables y ello implica unos costes. Costes de infraestructura, de obtener la información, de procesarla, y de auditarla.

A los costes asociados a las necesidades de una mayor información se unen todos los costes de contratación de nuevo personal y de la formación del existente.

En todo caso, conocer los costes y la financiación que se requerirá durante todo el periodo de implantación es del todo necesario antes de emprender cualquier reforma.

- Formación del personal

La formación del personal es muy importante. Tradicionalmente tiene una formación jurídica y muy poco contable, y esta inadecuada cualificación es uno de los principales obstáculos que se presentan.

⁹⁴ Respuesta del Síndico de la Cámara de Comptos de Navarra, abril 2002.

En los países donde se ha implantado se han realizado diversos seminarios, cursos de formación, guías de implantación, boletines de noticias, sitios Web en Internet, etc. Todo ello para convencer y formar, tanto a gestores, directivos y personal en general, de las ventajas de la adopción del enfoque de recursos como base para la gestión, contabilidad, y en algunos casos el presupuesto. Actividades que no deben realizarse solamente una vez implantado el nuevo sistema, sino que deben empezar mucho antes de implantarlo, para que los que lo van a utilizar empiecen a familiarizarse con él.

También es importante que pueda incluirse en el ámbito de la educación formal universitaria en carreras afines. De esta manera los nuevos funcionarios públicos llegarían a la administración con mayores conocimientos que los actuales.

- Sistema jurídico

El sistema jurídico existente influye en la velocidad de adopción de cambios. Donde los sistemas de elaboración de normativa son más rígidos (por ejemplo el europeo continental frente al anglosajón) se dificulta la adopción de cambios.

Es por ello que los políticos deben procurar realizar las reformas legales oportunas para adecuar el marco jurídico a la nueva cultura, nueva gestión y nuevas normas que se pretenden implantar. Quizás sean los posibles cambios legales una de las mayores barreras con que se encuentra toda reforma que se quiera llevar a cabo en un país.

- Sistemas de Auditoría

Al cambiarse las necesidades de información, sus normas, y la información presentada, necesariamente se requiere una adaptación de los organismos auditores, tanto internos como externos. Los organismos auditores ya no deben realizar exclusivamente tareas de control de la legalidad. Deberán evaluar si la información financiera presenta la imagen fiel de la entidad y realizar el seguimiento de objetivos y evaluación de la performance correspondiente.

- Coste-beneficio de la implantación

Las experiencias habidas en distintos países sugieren que los beneficios de adoptar el devengo como base del sistema contable superan los costes acaecidos. Sin embargo, (JCPA, 1995a, p. 48; OCDE 1993b, p. 12) los beneficios se consiguen en un relativo largo plazo, frente a los costes de implantación, los cuales son mayores durante los primeros años de establecimiento. Por ello es peligroso realizar un análisis coste-beneficio de la implantación a primera vista. Incluso conocer los costes de la implantación con exactitud puede, a veces, ser difícil debido a la inexistencia de una contabilidad de costes, que es precisamente una de las herramientas que quiere implantarse.

También es importante tener en cuenta (IFAC, 1997, p. 3) que al tratarse de una herramienta para la toma de decisiones y para mejorar el reparto de los recursos escasos del gobierno, sus beneficios pueden ser difíciles de cuantificar, en cambio los costes⁹⁵ son muy fáciles de calcular, al ser monetarios y directos. Además, en muchos casos los costes se incurren al adoptar el NPM, y no se deben únicamente a la adopción del enfoque de recursos en la contabilidad y/o presupuesto, o se incurriría igualmente en ellos (por ejemplo cambios en los elementos informáticos) aunque posiblemente más tarde (Funnell y Cooper, 1998, pp. 204-207; National Commission of Audit, NCOA, 1996, p. 231). En este sentido en el Reino Unido el periodo de implantación del enfoque de recursos se adaptó (HM Treasury, 2001h) para acomodar los costes de los cambios en los sistemas departamentales al ciclo de reposición de éstos, por lo no se pueden identificar los costes concretos atribuibles exclusivamente a la reforma emprendida.

Sobre la aceptación del nuevo enfoque por parte de los gestores y empleados públicos, hemos de decir que aunque finalmente se ha aceptado, no se ha incorporado, principalmente en los países europeos como España, al sistema presupuestario. Ello se debe en cierta medida a dos causas:

- 1) Es una imposición legal y no pueden oponerse a ello.
- 2) Al ser el presupuesto el instrumento más importante y relevante en la gestión pública, aceptan los cambios contables con menos reticencia porque no les afecta tanto como una reforma en los criterios presupuestarios.

Ello puede verse en la siguiente declaración de Vela (2000, p. 274):

“Por último, y volviendo al principio de mi exposición, ¿la visión cambia cuando cambia la orientación profesional? Sí. Cuando se gestiona un presupuesto, cuando se tiene la responsabilidad de elaborar unos presupuestos que luego se deben ejecutar, se comprueba que aquello que desde la universidad se veía tan fácil, no es tan sencillo en la realidad. Pienso que en España tenemos un gran modelo normalizador, un gran sistema de contabilidad pública, un buen guión, pero nos falla el escenario; es decir, no hay usuarios que se interesen todavía por eso. No sé a nivel de la Administración Estatal, pero puedo asegurar que en mi Comunidad Autónoma salvo el Interventor General, yo quizá por deformación profesional, la Sindicatura de cuentas y pocos más, los Balances de Situación y las Cuentas de Resultados no los mira nadie porque no es solo que prevalezca la cultu-

⁹⁵ Los costes de implantación que hubo en Nueva Gales del Sur (NSW) y la Commonwealth de Australia, puede verse en Funnell y Cooper (1998, pp. 204-207), se han estimado entre 52 y 100, y entre 57 y 94 millones de dólares australianos, respectivamente. En Nueva Zelanda (Ball, 1994b, p. 28) se han estimado unos costes entre 160 y 180 millones de dólares en 6 años, lo que supone por año sólo el 0,09% del presupuesto de Nueva Zelanda.

ra del control, sino que sigue prevaleciendo la cultura del presupuesto a todos los niveles, algo muy difícil de vencer y que supone que todo ese bagaje de información que ya empieza a estar disponible resulte irrelevante y de escasa utilidad”.

De forma similar Pendlebury y Karbhari (1998) en una serie de encuestas a directivos de 8 agencias del Reino Unido en 1995 y 1996, muestran el siguiente comentario del director financiero de una pequeña agencia al opinar que su agencia sólo desarrollaría la contabilidad de devengo cuando lo hiciera el resto del gobierno, hasta entonces sólo le interesaba la contabilidad de caja:

“La gente aquí está sólo interesada en la situación de tesorería, en una contabilidad de caja y en unas previsiones de tesorería. Nosotros no estamos interesados en el devengo, los estados financieros de devengo que elaboramos son costes para nuestra agencia, los elaboramos, nos lleva un esfuerzo de 10 hombres cada año y nadie los lee”.

En un estudio sobre las Comunidades Autónomas españolas de Montesinos et al. (1999) se reflejan observaciones similares sobre la utilidad del enfoque de recursos y el reconocimiento de activos, según las opiniones de los interventores. A pesar de la adopción de una contabilidad de recursos los principales estados utilizados eran la Liquidación Presupuestaria, el Remanente de Tesorería y el Estado de Tesorería, indicando la inmensa mayoría de ellos que aplicaba el sistema presupuestario (88%) y contable (65%) vigente porque es un requisito legal.

Nosotros creemos que para que las reformas tengan éxito y tanto gerentes como el personal crean en ellas, deben implantarse también en el presupuesto. Si no se obliga a cambiar el presupuesto el cambio de la contabilidad, además de que no conseguir todas las ventajas, no motiva ni convence suficientemente (JCPA, 1995a; IFAC, 2002b, par. 249; Young, 1997). Sin la modificación del presupuesto (Auditor General of Canada, 2001) no se conseguirá cambiar la cultura pública ni las formas de actuación. Tal como indica Mellor (1996, p. 81):

“Cualquier reforma es considerada exitosa sólo cuando comporta cambios en el comportamiento de las personas a las que va dirigida. Cambio en el comportamiento sólo posible cuando la performance es planificada y calculada sobre la misma base: debe existir simetría entre la manera en que los departamentos y gobiernos planifican y gestionan sus recursos y la aprobación del Parlamento, moviéndose hacia un sistema de recursos”.

A pesar de importantes reticencias iniciales, es en aquellos países donde el enfoque de recursos se ha adoptado en el presupuesto (Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido) donde las reformas han tenido más éxito y han sido más amplia y rápidamente aceptadas.

En la parte final de este trabajo incidiremos en la adopción del enfoque de recursos en el presupuesto y sus consecuencias. Ya indicaba Perrin (1998) que el impacto del enfoque de recursos sobre el exante: presupuestos, financiación, determinación de precios e inversión, puede ser mucho más importante que sobre el expost: información financiera y rendición de responsabilidades.

6.5. EL ENFOQUE DE RECURSOS INTERNACIONALMENTE

Conocer la situación internacional es del todo importante debido a dos razones: conocer el estado actual ante la posibilidad de futuras reformas, y aprender de las experiencias de los países con un proceso de reformas avanzado. Estas experiencias pueden ofrecer una visión de cómo mejorar el reconocimiento presupuestario de las obligaciones a largo plazo y de cómo seguir mejorando la gestión de los gobiernos, así como su responsabilidad. Experiencias, que al analizar, tendremos en cuenta las diferencias tanto políticas, culturales y económicas existentes entre los diferentes países.

Hemos visto como en las últimas décadas del siglo XX hubo un cambio en la concepción del sector público, de sus necesidades, objetivos y formas de gestión, lo que condujo a muchos países a iniciar un proceso de reformas, que aún no ha finalizado. Reformas que han comportado en la mayoría de casos un cambio en los sistemas contables y, en cierta medida, en los criterios presupuestarios.

Respecto a la contabilidad pública, la adopción de un enfoque de recursos ha sido una de las reformas llevadas a cabo por muchos países. Pero ello no es sino un primer paso, o al menos debería ser sólo un primer paso hacia la adopción del enfoque de recursos en los presupuestos públicos (HM Treasury, 2000a). Sin embargo, el alcance de las reformas ha sido muy diverso, no realizándose en el mismo grado, profundidad ni ámbito de aplicación. Allí donde el sector privado tiene mayor peso (por ejemplo en Australia o el Reino Unido) no se considera tan extraño que el sector público adopte el enfoque de recursos.

En algunos casos, estas reformas se han llevado a cabo sólo respecto a la administración local. En países como Holanda, Suiza, Italia, Malasia o Tanzania (IFAC, 2000, par. 275, 276) se tiene previsto la adopción del enfoque de recursos en la contabilidad del gobierno central, aplicándose ya actualmente en los gobiernos locales, y también en los regionales (cantones) en el caso de Suiza. Alemania está adoptando los primeros pasos para su aplicación a la contabilidad de las entidades locales. En otros países, como España, las reformas han tenido lugar principalmente a nivel central.

Señalar que la adopción del enfoque de recursos suele realizarse en una primera fase en las agencias autónomas, para luego pasar a los departamentos o ministerios si se considera conveniente. En una última fase se aplicaría a la totalidad del Gobierno. Así existen países (OCDE, 2002) como Holanda, Alemania o Suiza que han adoptado el enfoque de recursos para la elaboración de la información financiera de algunos departamentos y agencias, y otros como Bélgica, Alemania, Hungría e Irlanda que presentan información adicional a los estados financieros de caja de sus departamentos. Irlanda tiene actualmente en proyecto su aplicación para determinados departamentos gubernamentales.

En cuanto a la adopción de un presupuesto de recursos, éste ha sido adoptado por países donde el mismo enfoque es adoptado y ampliamente aceptado en la contabilidad, siendo incluso propuesta su aplicación de forma conjunta en todo el sistema de gestión y contable público (Reino Unido, Australia). Este cambio de enfoque en el presupuesto siempre se engloba en reformas mayores de las técnicas presupuestarias, como puede ser la implantación de un sistema presupuestario basado en resultados.

La mayoría de países, hoy en día, siguen el criterio de caja u obligaciones en el presupuesto público. Incluso el mismo criterio es aún el que adopta el sistema contable en muchos de ellos. Actualmente sólo Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido presentan todo su presupuesto bajo la base del devengo completo o enfoque de recursos. Sin embargo, países como Estados Unidos, Dinamarca, Holanda, Islandia o Canadá, están presupuestando actualmente algunas operaciones bajo la base del devengo, estudiando seriamente la posibilidad de ampliar el enfoque de recursos. Otros países como Corea del Sur y Suiza, están considerando seriamente la introducción del enfoque de recursos en la totalidad del presupuesto público. Suecia prevé adoptar este enfoque para sus presupuestos a partir del ejercicio 2004. Portugal, Dinamarca y Alemania se plantean presentar información obtenida mediante dicho criterio como complementaria al presupuesto (OCDE, 2002). Indicar que algunos Landers de Alemania están llevando a cabo experiencias piloto en alguno de sus municipios con bastante éxito (Lüder, 2002, p. 233).

La tabla 6.5 muestra la situación del presupuesto de recursos respecto a los gobiernos centrales.

Tabla 6.5 PRESUPUESTO DE RECURSOS EN DIFERENTES PAÍSES	
P. RECURSOS ACTUAL	Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido
EN BREVE	Canadá (2003-2004), Holanda (2007), Suecia (2004)
P. RECURSOS PARCIAL	Islandia, Canadá
CIERTAS OPERACIONES	Dinamarca, Estados Unidos

A continuación mostraremos una visión general de la situación internacional tanto en el ámbito presupuestario como contable (tabla 6.6) referente a los gobiernos centrales. Comentaremos los avances relevantes experimentados en una serie de países, para en el próximo capítulo analizar con mayor detenimiento los que hemos considerado más relevantes. Los países que analizaremos en el próximo capítulo son en primer lugar Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido al haber adoptado un Presupuesto de Recursos; en segundo lugar Canadá e Islandia al estar utilizando en cierta medida el enfoque de recursos en sus presupuestos; Holanda al adoptarlo en breve; Estados Unidos por utilizar dicho criterio en ciertas operaciones presupuestarias y su relevancia internacional; y finalmente España como modelo de país con un presupuesto tradicional. Señalar que todos ellos han adoptado una gestión enfocada en los resultados, excepto España e Islandia, encontrándose Estados Unidos y Holanda en sus primeras fases de aplicación.

Tabla 6.6. BASE DEL PRESUPUESTO Y LA CONTABILIDAD								
	PRESUPUESTO				CONTABILIDAD			
	Recursos completo	Recursos excepto para Activos	Algunas transacciones al devengarse	Caja u Obligaciones	Recursos completo	Recursos excepto para Activos	Algunas transacciones al devengarse	Caja u Obligaciones
Alemania				X				X
Argentina				X		X		
Australia	X				X			
Bélgica				X				X
Bolivia				X		X		
Canadá		X				X		
Chequia				X				X
Chile				X				X
China				X				X
Corea				X				X
Costa Rica				X		X		
Croacia				X				X
Cuba				X		X		
Dinamarca			X				X	
Ecuador				X		X		
El Salvador				X		X		
España				X		X		
Estados Unidos			X		X			

	PRESUPUESTO				CONTABILIDAD			
	Recursos completo	Recursos excepto para Activos	Algunas transacciones al devengarse	Caja u Obligaciones	Recursos completo	Recursos excepto para Activos	Algunas transacciones al devengarse	Caja u Obligaciones
Finlandia			X		X			
Francia				X		X		
Grecia				X			X	
Guatemala				X	X			
Holanda				X				X
Hungría				X				X
Irlanda				X				X
Islandia		X				X		
Italia				X				X
Japón				X				X
Luxemburgo				X				X
México				X		X		
Noruega				X				X
Nueva Zelanda	X				X			
Panamá				X		X		
Paraguay				X	X			
Perú				X	X			
Polonia				X			X	
Portugal				X	X			
Reino Unido	X				X			
Rusia				X				X
Suecia				X	X			
Suiza				X				X
Turquía				X				X
U. Europea				X				X

Fuente OCDE (2002)⁹⁶, IGAE (1999a), Pina y Torres (1999), y elaboración propia

⁹⁶ Hemos de señalar que el trabajo de la OCDE, basado en una encuesta a los ministerios correspondientes, presenta bastantes errores, los cuales hemos corregido.

Las bases adoptadas por los diferentes países las hemos dividido en cuatro. La de caja u obligaciones, corresponde a los criterios tradicionales y es la más mayoritaria tanto en la contabilidad como en los presupuestos de los gobiernos centrales de los diferentes países. Existen algunos países que a pesar de seguir con los criterios tradicionales reconocen algunas transacciones al devengarse éstas y/o reconocen ciertos activos en sus balances. Indicar que los países que presentan un balance de sus activos y pasivos, pero sólo como información complementaria y elaborado de manera extracontable, sin elaborar una cuenta de gastos e ingresos devengados, los hemos clasificado en el criterio de caja (por ejemplo Japón, Italia, Chile o las Instituciones de la Unión Europea).

El enfoque de recursos es el menos empleado, especialmente en el ámbito presupuestario, aunque su adopción como criterio contable es cada vez mayor. Existen algunos gobiernos que a pesar de reconocer sus transacciones al devengarse no capitalizan y/o no amortizan sus activos fijos o sólo los de carácter empresarial. Este criterio lo hemos diferenciado del resto. Indicar que a pesar de haber adoptado el enfoque de recursos completo, algunos activos como los histórico-culturales no suelen capitalizarse, ni tampoco reconocerse todos los ingresos tributarios al devengarse éstos.

A continuación vamos a comentar brevemente los avances experimentados y la situación en que se encuentran algunos países en la adopción de un enfoque de recursos en su presupuesto y contabilidad.

Francia (Lande, 2001) ha adoptado recientemente el enfoque de recursos como base de la contabilidad de su gobierno central. Aunque si hablamos de Francia hemos de destacar el caso de sus entidades locales, las cuales han adoptado un enfoque de recursos en su contabilidad y presupuestos desde 1997.

Después de un periodo de prueba en 20 municipios, el 1 de enero de 1997 entró en vigor la instrucción presupuestaria y contable M14 (LOI n° 94-504 Portant Dispositions Budgétaires at Comptables Relatives aux Collectivités Locales) de aplicación obligatoria a los municipios de más de 3.500 habitantes, con la excepción de París por ser ciudad y departamento a la vez. No tiene como objetivo el implantar una gestión orientada a resultados, más bien se centra en la determinación del déficit o excedente operativo y de las necesidades de financiación para inversiones. Introduce el criterio de devengo en el presupuesto, incluyendo las amortizaciones, provisiones, y la imputación periódica de las subvenciones de capital. El objetivo es que la regla de oro del equilibrio presupuestario incluyera la amortización del inmovilizado y otros gastos, los cuales deberán ser financiados con ingresos corrientes. De esta manera parte de la inversión nueva debe ser autofinanciada.

El presupuesto municipal consta de dos secciones, la de funcionamiento (operaciones corrientes) y la de inversión (inversiones y deuda), y cada una de ellas presenta operaciones reales y de orden. Estas últimas presentan las amortizaciones y provisiones, las cuales no implican salidas de tesorería, y de esta forma se conecta la contabilidad con el presupuesto. Todas las amortizaciones se imputan en el presupuesto como gastos corrientes del ejercicio, financiándose con ingresos corrientes procedentes de impuestos. Estos ingresos están afectados a financiar operaciones de inversión. Por ello están obligados los ayuntamientos a poner en su presupuesto de inversiones un ingreso fiscal igual al gasto por amortización que figura en su presupuesto de gastos corrientes. De esta manera el gasto por inversión en inmovilizado se financia con deuda, con la transferencia que reciba para ello o con fondos propios, y con la cuantía del gasto por amortización acumulado. Ello obliga a los ayuntamientos a una autofinanciación mínima, consiguiendo una disminución del endeudamiento. Igualmente hay que destacar la dotación de provisiones para riesgos y gastos en casos de litigios, pérdidas en el valor de activos e insolvencias.

En Suecia desde el 1 de julio de 1993 el enfoque de recursos completo es el adoptado para la contabilidad y elaboración de los estados financieros de todo el sector público del Estado, habiéndose empezado a implantar en algunas agencias en 1991. Los gobiernos locales lo han adoptado desde los años 80. En cuanto al criterio adoptado en los presupuestos, es el tradicional de caja, reconociéndose algunas operaciones al crearse las obligaciones.

Sin embargo, se está intentando implantar un enfoque de resultados en la gestión pública, más concretamente centrado en los outcomes. Enfoque que ya se está produciendo en las agencias, aunque con un impacto muy limitado en el proceso presupuestario. En este sentido se está desarrollando el Proyecto de Presupuesto de Resultados VESTA, centrado en una primera fase en los outputs. El modelo presupuestario propuesto vendrá a sustituir el tradicional basado en los inputs, y además supondrá la adopción del criterio de recursos en el presupuesto. En la presentación del presupuesto del año 2000 el gobierno presentó la iniciativa y en diciembre del mismo año el ministro de finanzas presentó un Libro Blanco con las propuestas de adoptar un presupuesto de recursos. Se prevé que se pueda adoptar en el presupuesto del ejercicio 2004, aunque dependerá del periodo de implantación de los requisitos previos. Dentro del amplio proyecto VESTA el presupuesto se elaborará con los mismos criterios⁹⁷ y mo-

⁹⁷ En Suecia los principios y normas contables del sector público los elabora la agencia estatal Autoridad de Gestión Financiera Sueca (ESV, Ekonomistyrningsverket). Como en otros países los modelos y nor-

delos que los estados contables del sector público. Los estados presupuestarios que se elaborarán para su presentación y aprobación por el Parlamento (Regeringskansliet⁹⁸, 2001) serán los siguientes: (1) Estado Presupuestario de Operaciones (pérdidas y ganancias); (2) Presupuesto de Actividades, siendo una parte del estado anterior; (3) Balance Presupuestado; (4) Presupuesto de Tesorería; y (5) Presupuesto de Inversión, siendo una parte del estado anterior. Hay que señalar que a pesar de la adopción de un presupuesto de recursos, el principal saldo presupuestario seguirá siendo la necesidad/capacidad de financiación de la contabilidad nacional, principalmente debido a su pertenencia a la Unión Europea.

En Bélgica, durante los últimos años (Christiaens y Vanhee, 2001) diversos organismos como las universidades y escuelas superiores flamencas (1995), los ayuntamientos (1995) y mutuas de bienestar (1998) han incorporado a sus sistemas contables de caja elementos del enfoque de recursos. Igualmente se prevé que durante el 2002 se produzca una reforma en los gobiernos provinciales. Dichas reformas van encaminadas principalmente a la obtención de información sobre la situación patrimonial. Su adopción por el gobierno central se pretende afrontar también en breve. En este sentido el gobierno central está introduciendo actualmente los criterios del nuevo SEC en los presupuestos públicos⁹⁹.

En Dinamarca los intereses y las pensiones de los empleados se reconocen con el criterio del devengo, y voluntariamente las agencias pueden llevar registros de sus activos imputando la depreciación correspondiente. Actualmente un comité está estudiando la aplicación del enfoque de recursos en el presupuesto y la contabilidad del gobierno central. Sin haber tomado aún una posición al respecto¹⁰⁰ se prevé que será favorable a su adopción, sobre todo debido a los beneficios que aportará a la gestión de las agencias y a las decisiones de reparto de recursos. La aplicación definitiva a todo el gobierno o sólo a las agencias dependerá de la decisión del Gobierno con la aprobación del Comité Financiero del Parlamento.

En Finlandia desde 1995 las agencias y departamentos llevan una gestión y presupuestos orientados a resultados, habiendo sido transformados la mayoría de ellas en em-

mativa del Sector Privado influyen en la elaboración de sus normas, pero en todo caso al sector público se le aplican sus normas específicas.

⁹⁸ Ministerio de Finanzas.

⁹⁹ Respuesta del Ministerio de Finanzas, entrevista abril 2002.

¹⁰⁰ Opinión del Ministerio de Finanzas, entrevista abril 2002.

presas públicas (SIGMA, 1997). Tanto a nivel central como local (Kotonen, 2001; Hansen et al., 2000) el enfoque de recursos es el adoptado en la contabilidad. Se pretende implantar el enfoque de recursos al presupuesto en el futuro.

En Grecia, a pesar de adoptar un sistema de caja modificada en su contabilidad al no reconocer los activos en el balance (Maggina, 1996), desde 1993 reconoce las pensiones a sus empleados públicos al devengarse éstas.

En Polonia en la contabilidad se reconocen los fondos de pensiones de los empleados públicos, y las entidades públicas elaboran un balance y los respectivos estados de ejecución presupuestarias (Jaruga y Nowak, 1996a). Recientes reformas legislativas como la Ley de Finanzas Públicas (Public Finance Act) de 1998, pendiente de desarrollo, introducen la adopción de la contabilidad de recursos para todo el sector público central (Nowak y Bakalarska, 2001).

En China se está llevando a cabo (Chan et al., 2001) un importante proceso de reformas del sistema presupuestario y contable, con la propuesta de adoptar la contabilidad de recursos para aquellas unidades que prestan servicios.

Corea del Sur (Kim, 2001) estudia seriamente aplicar un presupuesto de recursos. La oficina de reformas gubernamentales de Corea reconoce la necesidad de contabilidad de recursos para aumentar la transparencia y la eficiencia. Dos gobiernos locales harán la experiencia piloto próximamente, con la idea de implantarlo a nivel local en 2002 y a nivel central en 2003.

En Japón debido a la crisis fiscal y financiera y a los escándalos políticos de los últimos años, ha aumentado la necesidad de mayor accountability y transparencia. Ello ha animado a introducir ciertas reformas en la gestión pública (Yamamoto y Pallot, 2001). Sin embargo, el Ministerio de Finanzas siempre ha sido reticente a la elaboración de un balance similar al empresarial para el gobierno central, al no considerarlo útil para la gestión financiera. Algunos gobiernos locales han adoptado un enfoque de recursos en la contabilidad, estando previsto la aplicación en todos ellos en breve (Yamamoto 2000), aunque no suele utilizarse dicha información para la gestión diaria (Yamamoto, 2001).

Debido a los desarrollos internacionales y a las incitativas de los gobiernos locales, el Ministerio reconsideró su postura y Japón elabora un balance con todos los activos, incluyendo las pensiones de sus funcionarios como pasivos. Sin embargo, no se elabora ningún estado más con el enfoque de recursos, salvo para las agencias autónomas. El balance es una información adicional independiente al tradicional sistema de caja.

También hemos de tener en cuenta que no sólo los países industrializados están reformando sus contabilidades públicas. Los países en vías de desarrollo, principalmente debido a su elevado endeudamiento exterior y por las exigencias de sus prestamistas y del FMI, están elaborando normas contables, tanto para el sector público como para el privado. Algunos de ellos (Mackintosh, 1999) tienen la intención de adoptar la base del devengo para la elaboración de sus estados financieros. Así, por ejemplo, los organismos normalizadores de Sudáfrica y Mongolia tienen proyectos para modificar los PCGA del sector privado, inspirados en las normas internacionales, para que puedan ser adoptados por el sector público, y Vietnam (Edwards, 1997) tiene previsto la adopción de enfoque de recursos en su contabilidad. En países como Malasia y Tanzania (IFAC, 2000, par. 296, 297) viene aplicándose actualmente en los gobiernos locales y se tiene previsto su adopción en la contabilidad del gobierno central.

Sin embargo, la adopción de reformas encuentra varias dificultades adicionales en estos países, como pueden ser el sistema político, las dictaduras difícilmente quieren aumentar la transparencia; la falta de medios para llevarlas a cabo; y la existencia de otros problemas que requieren una atención más prioritaria, como por ejemplo alta inflación, devolución deuda externa, alto nivel de corrupción, etc.

Del análisis de la situación internacional podemos realizar una clasificación sobre la adopción del enfoque de recursos en cinco grupos (ver tabla 6.7):

1. La aplicación del enfoque de recursos de manera completa tanto en el presupuesto como en la contabilidad.
2. La aplicación parcial del enfoque a determinadas operaciones o entidades en el presupuesto y total en la contabilidad.
3. La aplicación parcial del enfoque a determinadas operaciones o entidades en el presupuesto y la contabilidad.
4. Aplicación total pero sólo en la contabilidad.
5. Aplicación generalizada, exceptuando ciertos aspectos como el tratamiento de activos o las pensiones de los empleados, pero solo en la contabilidad.

Tabla 6.7 EJEMPLOS ADOPCIÓN ENFOQUE RECURSOS	
Enfoque de recursos en el Presupuesto y Contabilidad	Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido, y en breve Suecia, Holanda y Canadá
Aplicación parcial en el Presupuesto, total en la Contabilidad	Estados Unidos, Finlandia
Aplicación parcial en el Presupuesto y la Contabilidad	Islandia, Canadá, Holanda (agencias)
Enfoque de recursos total sólo en la Contabilidad	Suecia, Portugal, Perú, Guatemala
Enfoque de recursos (excepto activos) sólo en la Contabilidad	España, y algunos países sudamericanos

En estos países el paso del enfoque tradicional de caja al enfoque de recursos se ha producido mediante uno de los siguientes mecanismos:

- Sustitución completa: contabilidad y presupuesto de recursos. Por ejemplo, Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido.
- Sustitución por etapas: criterios de caja para el gobierno, junto con una contabilidad y presupuesto de recursos para las agencias. Por ejemplo, Holanda.
- Sustitución parcial o adición: adopción de una contabilidad de recursos y continuar con un presupuesto de caja. Por ejemplo, Suecia, España, Finlandia, Estados Unidos, países sudamericanos.
- Adición por etapas: contabilidad y presupuesto de caja para el gobierno, junto con una contabilidad de recursos y un presupuesto de caja para las agencias. Por ejemplo, Alemania.

El caso más frecuente, que equivale al menos comprometido, es el de la adición. Es decir, son muy pocos los que se atreven a realizar el cambio real, adoptar el enfoque de recursos para los presupuestos públicos.

En este sentido podemos decir que la adopción del enfoque de recursos en la contabilidad, concepto bastante asumido dentro de las reformas de la mayoría de países, puede obedecer a dos razones, siendo la principal la segunda y la deseable la primera.

- 1) Gobiernos que adoptan la contabilidad de recursos con la idea principal de poder aplicar un presupuesto de recursos, y así llevar el proceso de reformas hasta el final (Australia, Nueva Zelanda, Reino Unido, y en cierta medida Canadá). En este caso la aplicación puede ser (a) simultánea o (b) primero en la contabilidad como paso previo (1 o 2 años antes).

- 2) Gobiernos que adoptan la contabilidad de recursos como único fin. En algunos casos el buen funcionamiento y aceptación puede llevar a planearse su adopción en el presupuesto (Suecia), pero no siendo éste su objetivo inicial.

| 7. SITUACIÓN INTERNACIONAL

*Algunas personas, viendo el mundo tan mal como está, preguntan: ¿por qué?
Algunas otras personas, viendo el mundo como debería ser, preguntan: ¿por qué no?*

Robert F. Kennedy

7.1. PAÍSES CON UN PRESUPUESTO DE OBLIGACIONES

7.1.1. LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

En general las prácticas de los Estados Unidos de América, tanto las adoptadas en el sector privado como en el público, han tenido, tienen, y seguramente tendrán, gran influencia en el resto de países. Por ello es importante conocer sus prácticas presupuestarias y en que entorno y circunstancias se dan.

Sin embargo, en su estudio hay que tener en cuenta las peculiaridades que presenta el sistema político americano frente a la mayoría de países democráticos. Así, por ejemplo el llamado Estado del Bienestar no está tan desarrollado ni es tan amplio como en los países europeos. Dentro de los países federales está bastante descentralizado, gozando sus 50 estados de gran autonomía e independencia, lo que ha conducido a que exista una gran diferencia entre sus legislaciones, criterios y procesos presupuestarios, y la organización y gestión de la administración pública. Y sobre todo, hemos de destacar la clara separación de poderes entre el legislativo y el ejecutivo, donde el presidente, cabeza del ejecutivo, es elegido directamente por el pueblo y no a través de las cámaras legislativas, como ocurre en la mayoría de democracias. Esta clara separación de poderes lleva a la necesidad de establecer acuerdos entre ambos, y es especialmente importante en lo referente al presupuesto y su control.

La situación económica del gobierno federal no ha sido buena hasta hace bien poco. No fue hasta 1998 cuando se logró la primera situación de superávit presupuestario en 30 años. Superávit que se produjo gracias al superávit de la Seguridad Social, sin el cual se estaría en situaciones de déficit. La causa de este cambio (OCDE, 1999d) se debe en gran parte al crecimiento económico experimentado, y no a reformas legales o presupuestarias o a la adopción de recortes en los gastos. Las previsiones eran que continuaría el superávit en los próximos años, sin embargo el presupuesto del ejercicio 2001-2002 se cerró con déficit, debido a las consecuencias del 11 de setiembre y la gran caída de la bolsa durante todo el año. Se prevé que habrá déficit al menos también en los ejercicios cerrados en 2003 y 2004.

Las reformas llevadas a cabo en el sector público americano presentan una particularidad. Las reformas orientadas a la accountability y el NPM que se han llevado a cabo han sido en cierta medida pioneras a nivel internacional (finales años 80 y principios de los 90), pero la adopción de un enfoque de recursos tanto en la contabilidad como en el presupuesto ha sido bastante tardía.

Las situaciones de déficit junto con diversas crisis y escándalos financieros, y la falta de confianza de los ciudadanos en el gobierno han sido las causas principales del proceso de reforma de la Administración llevado a cabo.

Crisis locales como la de Nueva York a finales de los años 70, llevó a la creación del GASB en 1984 y al abandono de los criterios de caja en la contabilidad de los estados y entidades locales. Crisis a nivel federal como el de las cajas de ahorro en los años 80 y escándalos financieros, debido a la falta de control en sus sistemas financieros y deficiencias en la gestión, como la del departamento de Vivienda y Urbanismo del gobierno federal, determinó la reforma de la contabilidad federal que culminó con la creación del FASAB en 1990. Sin embargo, no fue hasta finales de los 90 y principios del actual siglo cuando los gobiernos han elaborado estados financieros de su situación global (ejercicio 1997 para el gobierno federal, ejercicio 2001 para los gobiernos estatales y locales).

En cuanto a las reformas en la gestión pública del gobierno federal, Young et al. (1998) opinan que la introducción ceremonial de las reformas para mejorar la imagen es probablemente más significativa que su exitosa implantación. La posición del gobierno en la sociedad era precaria (visión de mala gestión, despilfarro y corrupción). En este sentido, (Gore, 1993) en respuesta a un estudio de la Universidad de Michigan en 1963 el 76% de los ciudadanos expresó su confianza en el gobierno federal, mientras que en 1994 había disminuido hasta sólo un 21%. Diversos estudios indicaban que existe una relación entre la confianza y los resultados y performance del gobierno. Otro estudio

de la Universidad de Michigan reflejó que en 1998 (OCDE, 2000c) había aumentado la confianza hasta un 40%, fruto de las reformas gubernamentales llevadas a cabo en la década de los 90. En el mismo sentido diversas encuestas gubernamentales mostraban que en 1999 la satisfacción de los clientes de los servicios públicos era de un 68.6%, muy próximo al 72% del sector privado, siendo superior en muchas áreas; y siendo la satisfacción de los empleados similar a la del sector privado.

Las reformas llevadas a cabo incluyen la adopción de presupuestos basados en los resultados, tanto a nivel federal como estatal y local. Si bien, aún se está en los primeros pasos. Destacar que a nivel federal se sigue considerando el criterio de caja como el más adecuado para el presupuesto, sobre todo para el cálculo del déficit, aunque se están incluyendo medidas para que los presupuestos de las agencias recojan el verdadero coste de los servicios prestados.

A continuación vamos a analizar las reformas llevadas a cabo y los criterios presupuestarios utilizados en el presupuesto federal.

7.1.1.1. Reformas en la Gestión Pública

7.1.1.1.1. EL National Performance Review y sus Consecuencias

El gran impulso en la adopción del NPM en la administración federal de los Estados Unidos se dio en 1993 con la iniciativa National Performance Review (NPR) del gobierno de Bill Clinton y Al Gore, aunque los gobiernos anteriores ya habían dado algunos pasos en este sentido, como el proceso de reducción del sector público de la administración Reagan. Esta iniciativa pretendía reinventar el gobierno y estuvo influenciada por la publicación en 1992 del conocido libro *Reinventing Government* de David Osborne y Ted Gaebler, siendo su lema “crear un gobierno que funcione mejor y cueste menos”.

La presentación realizada por Bill Clinton el 3 de marzo 1993 fue la siguiente (Gore, 1993):

“Nuestro objetivo es hacer que la Administración Federal sea menos costosa y más eficiente, y que nuestra burocracia nacional abandone su filosofía de complacencia y derechos adquiridos por un enfoque de iniciativa y libertad para actuar. Pretendemos rediseñar, reinventar, revitalizar toda la administración nacional”.

Los ejes sobre los que se centra son los siguientes:

- Reducir los trámites burocráticos y reorganizar la administración. Propone cambios en el proceso presupuestario, la descentralización de la gestión del personal, la racionalización de compras, la reorganización de las inspecciones generales, eliminar reglamentación innecesaria, la creación de incentivos, la descentralización local y estatal, y el uso de las nuevas tecnologías de la información.
- Los clientes son lo primero. Debe tenerse en cuenta la opinión de los clientes, usuarios, de los servicios públicos, buscar la excelencia del servicio público, fomentarse la competencia y la dinámica de mercado, utilizar los mecanismos de mercado para resolver problemas, y acercar el gobierno a los ciudadanos mediante el Gobierno Electrónico.
- Dar poder a los empleados para que consigan resultados. Aboga por la descentralización, la flexibilización, la exigencia de responsabilidades por resultados, la mejora de las herramientas de trabajo, y la colaboración y el liderazgo. Señala la importancia de la gente para conseguir los objetivos, por ello pone gran énfasis en la gestión de recursos humanos.
- Eliminar todos los gastos innecesarios. Deben eliminarse aquellos programas y gastos innecesarios, mejorar la productividad y reducir costes.

Además de las recomendaciones generales, establecía recomendaciones concretas para cada agencia. Las previsiones eran conseguir un ahorro acumulado entre 1995 y 1999¹⁰¹ de 108 mil millones de dólares.

Para mejorar la gestión y la toma de decisiones presupuestarias establece la gestión y presupuestos basado en objetivos y orientado a resultados, fomentando la información de performance y la mejora de la información financiera. En este sentido recomienda que las agencias elaboren planes estratégicos, determinen los objetivos de sus programas, especifiquen las medidas de performance, e identifiquen las actuaciones para conseguir esos objetivos. También anunció el establecimiento de unas normas contables y de auditoría uniformes, y la elaboración de unos estados financieros consolidados y auditados del gobierno federal correspondientes al ejercicio finalizado en 1997.

Las medidas que se querían implantar no estuvieron exentas de algunas críticas y dificultades iniciales (Young et al., 1998). Para conseguir los objetivos del NPR es necesario un cambio de cultura. Cambio y reformas que no podrían haberse llevado a cabo sin el importante papel del Congreso en aprobar las propuestas del ejecutivo. Actitud

¹⁰¹ Entre 1993 y 1999 los empleados públicos disminuyeron un 17% (OCDE, 2000b).

que se ha visto reforzada por la elección de nuevos miembros al Congreso que apoyan la idea de un gobierno más austero, eficiente y eficaz. Con los nuevos miembros del Congreso el interés por hacer funcionar al gobierno de un modo más orientado a lo empresarial es enorme. Tal como indica Ronald Young (1997) muchos de los políticos cuyo principal interés era el de gastar dinero para hacer felices a sus electores, sin importarles la relación costo/beneficio del gasto, han desaparecido porque esos políticos han pasado al retiro o han sido derrotados en las últimas elecciones.

Toda esta filosofía y proceso de cambio sigue vigente hoy en día. Aunque haya habido un cambio de gobierno, los presupuestos giran entorno a la gestión por resultados, el enfoque es hacia los clientes, la accountability, el fomento de la innovación, competencia y el uso de contratos basados en los resultados.

Entre la normativa aprobada al respecto queremos destacar la siguiente:

- Chief Financial Officers Act 1990 (CFO). Fue la primera gran medida para paliar las grandes deficiencias en la gestión de las agencias federales. Estableció reformas estructurales en la Oficina Presupuestaria (OMB) y creó una infraestructura de Direcciones y Sub-Direcciones Financieras en todo el gobierno federal. Se modernizaron e integraron todos los sistemas de administración financiera, estableciendo la obligación de elaborar estados financieros y su auditoria anual para algunos fondos de las agencias federales y, como prueba piloto, para las 24 mayores agencias. A pesar de las claras mejoras que introducía, existieron críticas a la necesidad de que las agencias elaboraran estados financieros consolidados de forma similar al sector privado por parte de congresistas (Chan, 1994, p. 33), al considerar que el gobierno federal de los Estados Unidos es una entidad única, y la contabilidad empresarial es del todo inapropiada para sus necesidades.
- Federal Credit Reform Act 1990. La importancia de esta normativa reside en el hecho que obliga a estimar el coste previsto de los préstamos otorgados y de las garantías sobre préstamos privados e incluirlo como gasto presupuestario en el año en que se contrae la obligación, independientemente de la corriente de flujos de caja. Es el primer concepto que se imputa al presupuesto siguiendo el enfoque de recursos y no el de caja. Dicha medida se tomo para conocer por anticipado el coste de estos programas.
- Government Performance and Results Act (GPR) 1993. Introduce la gestión y los presupuestos por resultados en el gobierno federal.
- Government Management Reform Act (GMR) 1994. Desarrolla la CFO y, entre otras medidas, incluye la auditoria obligatoria de los estados financieros de las agencias en 1996 y la elaboración y auditoria de los estados financieros consolidados del gobierno federal correspondientes al ejercicio finalizado en 1997.

- Federal Financial Management Act 1996. Refuerza los cambios en los sistemas de gestión financiera de las agencias para que estén de acuerdo con los requisitos del sistema de gestión federal y la normativa contable.

En todo este proceso de reforma de la gestión y los sistemas financieros de las agencias, también es importante destacar el papel del Joint Financial Management Improvement Program (JFMIP, Programa conjunto de Mejora de la Gestión Financiera en los Estados Unidos), creado en 1948. El JFMIP es una iniciativa conjunta del Tesoro, de la GAO, la OMB, la OPM (Oficina de Gestión del Personal) y las agencias del Gobierno Federal. Su principal objetivo es mejorar las prácticas financieras de las agencias.

Actualmente existe diversa normativa en trámite de aprobación en línea con las reformas propuestas, como podría ser la Ley para la Flexibilidad en la Gestión (Managerial Flexibility Act).

7.1.1.1.2. La Información Financiera

En Estados Unidos se da la coexistencia de dos organismos emisores de normas contables para las administraciones públicas, sin ninguna relación entre ellos. El GASB emite normas para los gobiernos estatales y locales, y el FASAB para el Gobierno Federal. Las empresas y todas las entidades públicas entran también dentro del ámbito de estos organismos normalizadores.

A nivel local y estatal la información se elabora desde dos perspectivas, la tradicional de fondos y la de entidad global.

El sistema de fondos estructura las cuentas y los estados financieros según los fondos a los que van destinados los recursos. Fondos que se crean para un correcto seguimiento del destino de los recursos según la legalidad y el presupuesto aprobado. Un fondo es definido (GASB, 2000b, sección. 1100-102):

“como una entidad fiscal y contable con una serie de cuentas de autobalance recogiendo el efectivo y otros recursos financieros, junto con los pasivos correspondientes y netos, o saldos, y los cambios, que se segregan con el fin de llevar a cabo actividades específicas o lograr determinados objetivos de acuerdo con controles, restricciones o limitaciones especiales”.

Existen tres categorías de fondos: fondos gubernamentales, fondos de propiedad, y fondos fiduciarios. Los ingresos y gastos de los fondos gubernamentales se reconocen siguiendo la base contable del devengo modificado, mientras que los fondos de pro-

piedad, y los fondos fiduciarios utilizan el devengo completo, empleando la misma base contable que las entidades empresariales (GASB, 2000b, sección 1600). El desembolso efectuado en la adquisición de los activos fijos generales se contabiliza como gasto en los fondos gubernamentales en el momento de la adquisición y el producto de las ventas como recurso financiero. Debido a la divergencia de criterios presupuestarios entre estados, en algunos casos dichos criterios coincidirán con los contables del GASB y en otros no. En este último caso se presenta el correspondiente estado de conciliación.

Tal como indicaba el director del GASB, T.L. Allen (1999) en 1999 se produjo el cambio más importante en la historia de la contabilidad gubernamental. En junio de 1999 el GASB emitió su norma n° 34 –Estados Financieros Básicos, y Presentación de la Gestión y Análisis, para los Gobiernos Estatales y Locales–, la cual prevé una presentación de estados financieros también desde una perspectiva de entidad global. Bajo esta nueva perspectiva los estados financieros de la entidad proveerán información sobre el gobierno principal y sus unidades sin una desagregación por fondos. Esta perspectiva da una visión más completa de las operaciones de los gobiernos y de su posición financiera que aquella que se da cuando la información es presentada sólo bajo una contabilidad de fondos, siendo el criterio utilizado el enfoque de recursos. Con la doble perspectiva se considera que la accountability fiscal se consigue con el enfoque de fondos y la accountability operacional con el enfoque global (GASB, 1999, par. 228-229). Está en vigor desde los ejercicios empezados después del 15 de junio de 2001, con una extensión para la capitalización de la infraestructura existente y para ciertos pequeños gobiernos locales.

La adopción del enfoque de recursos o devengo completo incluye el reconocimiento de provisiones para riesgos, gastos futuros y pensiones de los empleados públicos. Así mismo, los ingresos por impuestos (GASB, 1998) se reconocen cuando la transacción sujeta tiene lugar, y si es por ejemplo sobre bienes inmuebles cuando se requiera el tributo. Sin embargo, si la base adoptada (por ejemplo en los fondos gubernamentales) es el devengo modificado, se reconocerán cuando sean conocidos y disponibles.

Bajo la perspectiva de entidad global todos los activos deberán ser contabilizados, Sin embargo, los gobiernos no están obligados a capitalizar obras de arte, tesoros históricos, y activos similares, siempre que los bienes sean añadidos a colecciones que cumplan una serie de requisitos. Al ser la primera vez en que es obligatorio el reconocimiento de activos generales, se da un carácter opcional a la capitalización de infraestructuras construidas antes de 1980.

En cuanto a la administración federal siempre se ha dado mucha importancia al presupuesto y quizás exista un exceso de énfasis en el proceso y control presupuestario. Sin embargo, ello no quita la necesidad de elaborar información financiera de acorde a los PCGA.

Aunque la adopción del enfoque de recursos o devengo es reciente, el debate sobre su aplicación en la administración federal viene de lejos. Ya se mencionaba en la primera y segunda Comisión Hoover (U.S. Commission on Organization of the Executive Branch of the Government: Budgeting and Accounting, 1949, 1956) la necesidad de adoptar la base de devengo como criterio contable y presupuestario donde fuera posible, así como la adopción de un presupuesto por programas. Recomendaciones similares siguieron en el futuro, destacando la de un grupo de trabajo de la GAO que recomendó en 1983 una mejora en el enlace entre el presupuesto y la contabilidad, sugiriendo la utilización de las mismas bases (Bowsher, 1988, p. 48). Sin embargo, todas las propuestas fueron pospuestas hasta bien entrada la década de los 80, principalmente por la resistencia de las agencias a adoptar dichos criterios (ONU, 1984, p. 50).

La mala gestión financiera de las agencias, las deficiencias de sus informes financieros, la falta de un adecuado control interno, y la no aplicación general de los PCGA, llevó a la aprobación de la CFO y con ello la creación del FASAB y la reforma de la información financiera federal en 1990. El FASAB fue creado en por el Secretario del Tesoro, el Director de la Oficina de Gestión y Presupuestos (OMB) y el Auditor General de los Estados Unidos, siendo su misión considerar y recomendar principios y normas contables para el Gobierno Federal. La emisión de normativa y principios contables empezó en 1993 con la publicación del los Objetivos de la Información Financiera Federal (FASAB, 1993).

El sistema del FASAB adopta el enfoque de recursos o devengo, si bien no se reconocen todos los activos fijos en el Balance. Los activos fijos están divididos en dos grandes categorías. La primera corresponde a los Activos Generales, donde se encuentran la mayoría de infraestructuras, y la segunda categoría es la de los Activos Administrados. Sólo los Activos Generales se presentan en el balance y amortizan, dándose información sobre el resto de activos en el Informe Suplementario de Administración. Esta segunda categoría comprende dos grupos, Activos Históricos y la Tierra Administrada. Estos activos no son contabilizados en el balance, pero sin embargo, el gobierno federal es responsable y debe presentar información de su existencia y condición en el Informe Suplementario de Administración. Sólo a partir de 1999 (FASAB, 1998) se capitaliza el equipo de exploración espacial y desde 2003 (FASAB, 2003a) los Activos Militares, clasificándose anteriormente como Activos Administrados. Este cambio de

opinión se debe a las implicaciones sobre el cálculo del coste de las operaciones recogidas en la GPR, y a las reiteradas opiniones del Departamento de Defensa y diversos estudios al respecto. Hemos de indicar que todavía no se presenta información sobre materiales como los recursos naturales (minerales, petróleo, bosques, etc.), debido a que se está a la espera de la emisión definitiva de normas sobre su reconocimiento y valoración, actualmente en estudio (FASAB, 2000). En principio dichos recursos sólo se reconocerían si están destinados a la venta, y sólo algunos de ellos en el Balance, considerándose el resto como activos administrados.

En cuanto al resto de criterios hay que destacar que se reconocen los pasivos por pensiones de los empleados públicos y veteranos (FASAB, 1995a), así como provisiones para seguros y riesgos avalados por el gobierno federal y riesgos de contaminación. Los ingresos por impuestos se reconocen cuando nace la obligación legal de recaudación, siendo la cantidad probable y medible.

Los estados financieros que se elabora el gobierno federal son los siguientes: 1) Presentación de la Gestión y Análisis (Management Discussion & Analysis, MD&A), el cual contiene la estructura organizacional de la entidad, sus objetivos y resultados obtenidos¹⁰², y los efectos en ejercicios futuros de las políticas actuales; 2) Balance de Situación; 3) Estado del Coste Neto de las Actividades; 4) Estado de Cambios en la Posición Neta; 5) Notas a los Estados Financieros; y 6) Información Suplementaria, que incluye una sección sobre los activos y fondos administrados y obligaciones como la Seguridad Social.

Dentro de la información suplementaria debe (FASAB, 1996a) elaborarse el estado de conciliación del Estado del Coste Neto y el Presupuesto, el Estado de Recursos Presupuestarios (Statement of Budgetary Resources, SBR), el cual es un resumen de la liquidación del presupuesto indicando los recursos disponibles y su estatus, y el Estado de Financiación. Actualmente algunas agencias tienen importantes dificultades para reconciliar sus estados financieros y sus presupuestos, dada la gran divergencia en estructura y criterios entre ambos. El FASAB ha considerado (FASAB, 2003b) que la presentación de estos últimos estados puede no ser relevante ni significativa para los estados consolidados del gobierno federal. Propone la no elaboración del SBR y del Estado de Financiación, e incluir la liquidación presupuestaria.

¹⁰² Siendo principalmente información financiera y de control interno, aunque se prevé ir ampliándola y mejorándola en el futuro.

7.1.1.1.3. Presupuesto de Performance o Resultados

El presupuesto de resultados, denominado también presupuesto basado en la performance (Performance Based Budget, PBB), es una práctica que se ha ido extendiendo en la década de los 90 entre los diferentes gobiernos de los Estados Unidos. Como en la mayoría de reformas, la iniciativa la han llevado a cabo los estados y algunos gobiernos municipales. Su aplicación en el presupuesto federal es bastante reciente, y en todo caso aún queda mucho recorrido en todos los gobiernos que lo han adoptado.

En cuanto a los estados y municipios, está bastante implantado. Sin embargo, el uso de medidas de productividad y performance se limita en muchos de ellos sólo a la revisión de programas o a la autorización de nuevos (Hendrick y Forrester, 1999), estando lejos de ser la base del presupuesto. La emisión del Concepts Statement n° 2 del GASB en 1994 (Service Efforts and Accomplishments, SEA) recomendando la presentación de indicadores incentivó su elaboración por parte de los estados y municipios que aún no la elaboraban. Sin embargo, al no ser una norma de obligado cumplimiento, su seguimiento no ha sido práctica común por ahora. Actualmente el GASB está realizando estudios de su implantación, la utilidad para los usuarios y su posible incorporación como información a presentar junto a los estados financieros.

Hay que destacar las importantes iniciativas de bastantes municipios, destacando el caso de Sunnyvalley como pionero del presupuesto basado en performance. Sunnyvalley es un municipio de unos 120.000 habitantes situado al sur de San Francisco, y fue la inspiración del NPR (Tyer y Willand, 1997). A finales de los años 70 ya había desarrollado un sistema presupuestario y contable bastante elaborado. Actualmente su presupuesto se centra en outputs, se aprueba en base a objetivos y no líneas de gasto, y presenta una planificación a 10 y 20 años. Una de sus características, y las de otras ciudades pioneras en la gestión por objetivos, es la inclusión de gestores en el consejo municipal.

Respecto a los Estados¹⁰³ existe gran diversidad. En 1998 (Melkers y Willoughby, 1998) 47 de los 50 estados contemplaban requisitos de presupuesto de performance en su legislación, de los cuales 31 habían legislado el proceso a seguir, y 16 habían iniciado la reforma a través de guías o instrucciones internas. Sin embargo, no todos ellos lo han implantado con la misma amplitud, ni es la base para la elaboración y discusión

¹⁰³ Para un mayor conocimiento de las iniciativas de los diferentes estados y entidades locales puede consultarse la página de Internet del GASB: <http://www.seagov.org/perfmeasures/index.html>

de su presupuesto (ver tabla 7.1). Son los estados de Texas y Louisiana (Office of Program Policy Analysis and Government Accountability, 1997; GASB, 2000a) los que tienen implantado un presupuesto de resultados más avanzado. Otros, como Iowa, Illinois, Florida Kansas, Nevada, Virginia, Oregon, Arizona, Missouri o Minnessota, están introduciendo medidas de performance y el enfoque de resultados progresivamente en el proceso presupuestario.

Tabla 7.1 NÚMERO DE ESTADOS SEGÚN EL USO DE LA INFORMACIÓN DE PERFORMANCE	
Estados que elaboran medidas de performance	45
Estados que utilizan dicha información en las decisiones presupuestarias	15
Estados que utilizan dicha información de manera influyente en las decisiones presupuestarias y políticas	12
Estados que utilizan dicha información como herramienta de gestión	3
Estados con un sistema de incentivos basados en medidas de performance	0
Fuente: Office of Program Policy Analysis and Government Accountability, 1997 p 14	

Willoughby y Melkers (2000) realizaron un estudio en 1997 sobre el impacto de la información de performance en los estados, señalando que el impacto e influencia que tenían eran fuertes en las agencias, con un efecto menor en la oficina central presupuestaria, y prácticamente nulo a nivel legislativo. Indican que la situación fiscal y económica de cada estado, la cultura política y las relaciones organizacionales (por ejemplo la existencia de una oficina presupuestaria central) son factores determinantes en el proceso de reforma, su aceptación y utilización.

En cuanto al gobierno federal, se ha tomado una decisión firme en adoptar una gestión de resultados y de integrar la información de performance en el presupuesto y la asignación de recursos. Se pretende que el presupuesto pueda contestar a estas dos preguntas del Congreso:

- ¿Qué estamos persiguiendo con lo que estamos gastando?
- ¿Cómo sabremos si lo hemos conseguido?

En este sentido fue un gran avance la aprobación de la GPR, al determinar que debían relacionarse las autorizaciones presupuestarias con los objetivos perseguidos. Como veremos más adelante las agencias y departamentos del gobierno federal están obligadas a desarrollar planes estratégicos y presentar información anual sobre medidas de performance. Igualmente la OMB (1995) requiere a las agencias y a los gestores tomar medidas para desarrollar e implementar controles apropiados y una gestión orientada

a resultados. Dentro de los proyectos futuros del FASAB, se encuentra el de emitir una norma sobre medidas de performance.

Indicar que en la elaboración y utilización de información de performance por las agencias federales y los departamentos no existe homogeneidad, y bastantes de ellas son criticadas en los informes que elabora la GAO al respecto (por ejemplo: Walker, D. M., 2002a; GAO, 2000a, 2000d, 2001b, 2001c). La GAO critica las deficiencias en las medidas y planes elaborados, la no adopción todavía de todas las recomendaciones del NPR, las pocas explicaciones de cómo pretenden validar y verificar la información de performance, la deficiente conexión entre el presupuesto y los planes de performance, y toda una serie de deficiencias en la presentación de la información financiera. Sin embargo, paulatinamente se va mejorando y las auditorías de sus estados financieros van reduciendo las salvedades. En todo caso, aunque se elaboren información y planes de performance es necesario aumentar el uso de dicha información en la gestión y proceso presupuestario.

7.1.1.2. El Presupuesto Federal

7.1.1.2.1. Características

El presupuesto del gobierno federal comprende los gastos e ingresos que se realizarán entre el 1 de octubre y el 30 de septiembre. Dicho intervalo era del 1 de julio al 30 de junio hasta 1979, que es el que mayoritariamente adoptan los estados. Suele presentarse al Congreso en el mes de abril, aunque una versión preliminar (Blueprint) se presenta en febrero.

Como es tradición en el sector público de los Estados Unidos, además de las clasificaciones presupuestarias conocidas, se presenta una clasificación de fondos. Los fondos pueden ser de dos tipos: Fondos Federales (la inmensa mayoría) y Fondos de Confianza. Estos últimos son fondos de ayuda a destinatarios específicos, como podrían ser los gastos de Seguridad Social o el seguro por desempleo.

El presupuesto presenta cifras separadas de las llamadas “operaciones fuera del presupuesto”, al no serles aplicable la misma normativa que el resto de partidas presupuestarias. Básicamente son el presupuesto de la Seguridad Social y el Servicio Postal.

Por motivos conceptuales los gastos también se dividen en discrecionales, controlados por autorizaciones anuales; y directos u obligatorios, controlados por leyes permanentes, como serían los gastos médicos o las prestaciones por desempleo.

El presupuesto es definido como un presupuesto de obligaciones, al presentar las autorizaciones de compromiso de gasto anual, las obligaciones que se pueden contraer, y los pagos a realizar.

Las autorizaciones pueden generar obligaciones en años venideros y las obligaciones pagarse en el ejercicio y en el próximo. De esta manera se presenta además de información sobre el saldo de cobros y pagos, el de las autorizaciones otorgadas aún no comprometidas (unobligated balance) y el de obligaciones comprometidas (obligated balance). La mayoría de autorizaciones para los programas discrecionales son para un año, pero en algunos casos, como las construcciones, su duración es mayor e incluso para unos pocos indefinida (no se especificará cifra alguna). El cuadro 7.1 muestran los saldos presupuestarios que se presentan.

Cuadro 7.1 PRESUPUESTO DEL GOBIERNO FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS 2002 (mil millones de dólares)			
	2000 (real)	2001	2002
Autorización Presupuestaria			
Total	1.825	1.894	2.005
En presupuesto	1.490	1.542	1.644
Fuera de presupuesto	335	352	360
Cobros			
Total	2.025	2.197	2.192
En presupuesto	1.545	1.693	1.661
Fuera de presupuesto	481	504	531
Pagos			
Total	1.789	1.856	1.961
En presupuesto	1.458	1.509	1.601
Fuera de presupuesto	331	348	359
Superávit			
Total	236	281	231
En presupuesto	87	125	59
Fuera de presupuesto	150	156	172
Fuente: OMB (2001)			

En cuanto a la medida del déficit/superávit sobre la que se centran es la de cobros y pagos (outlays) efectuados durante el ejercicio, sea cual sea el año de procedencia de su autorización u obligación, sin incluir las operaciones de endeudamiento o devolución de deuda. Es decir, utilizan el criterio de caja, salvo para pequeñas excepciones.

En cuanto al proceso presupuestario y el control del déficit hay que destacar la importancia de la separación poderes en los Estados Unidos, en que al Presidente lo eligen directamente los ciudadanos. En este sentido, puede suceder que no esté respaldado por la mayoría del poder legislativo, con lo que los esfuerzos para conseguir apoyos a la hora de sacar adelante iniciativas y, sobre todo, los presupuestos han de ser mucho mayores que para aquellos gobiernos que han salido directamente de las cámaras legislativas.

El presupuesto lo presenta el presidente, pero se considera básicamente una recomendación, ya que el Congreso puede tomar sus propias decisiones sobre qué incluir en las autorizaciones. Sin embargo, el presidente tiene el poder de vetar determinadas propuestas efectuadas por el Congreso, aunque el veto ha de ser a toda la propuesta y no puede ser parcial. Para el control de la cifra del déficit/superávit fijado se fijan unos límites nominales máximos (caps) para cada categoría de los gastos discrecionales, y se establece que toda propuesta realizada durante el ejercicio que conlleve un aumento del gasto o una disminución de ingresos debe suponer una modificación en el sentido contrario (mecanismo paygo).

Para finalizar este apartado queremos mencionar una propuesta legislativa que aún no ha sido aprobada, debido a la multitud de reticencias que ha generado. Se trata de la Comprehensive Budget Process Reform Act, conocida como H.R. 853, presentada en 1999. Propone cambios en el proceso presupuestario, la dotación anual de una reserva de emergencias, la presentación de proyecciones a 10 años para toda la nueva legislación que incorporara gastos discrecionales, la elaboración por parte de la OMB de análisis de las tendencias presupuestarias a largo plazo, y el tratamiento de los programas de seguro y fondos de garantía de manera similar a la de las garantías sobre crédito, es decir imputando los riesgos previsibles al conocerlos y no en el momento de los desembolsos. En principio se preveía su aplicación para el 2006.

7.1.1.2.2. Hacia un Presupuesto de Resultados

Al elaborarse el presupuesto según el criterio de caja, hasta hace bien poco la principal preocupación de los gestores era cubrir los pagos asignados en el presupuesto, sin mostrar excesivo interés en conocer el verdadero coste de los programas.

Sin embargo, actualmente se está intentando cambiar dicha situación. Cambio que empezó con la aprobación de la GPR, cuya plena entrada en vigor se ha producido a principios de este siglo.

La GPR establece un marco para la gestión de resultados en las agencias y departamentos. No incluye ni la CIA (Agencia Central de Inteligencia), la GAO, ni la Comisión del Canal de Panamá, y para el Servicio Postal establece una serie de peculiaridades.

Establece tres tipos de información a elaborar:

- Planes estratégicos, que cubren cómo mínimo 5 años, donde se presentan los objetivos a largo plazo, cómo se van a lograr, los riesgos externos, y cómo se medirá dicho logro. Se revisarán por lo menos cada tres años, pudiéndose realizar pequeños cambios anualmente. Debe ser consultado con el Congreso, otras agencias, otros gobiernos, y cualquier interesado. Las desavenencias se comentarán en el plan, el cual es público. La responsabilidad para fijar los objetivos se comparte entre las agencias y departamentos que los proponen, la OMB que asesora, y el Congreso que los aprueba.
- Plan de performance anual, que recoge los objetivos anuales dentro del plan estratégico. Suele presentarse una combinación de outcomes y outputs, mostrando el dinero necesario en lograrlos. Deben indicarse los medios que se usarán para verificar la información de performance que se pretende elaborar. Se presenta al Congreso después de la presentación del presupuesto por el Presidente, con el objetivo de relacionar el presupuesto con los objetivos de performance. Sin embargo, el Congreso aún aprueba el presupuesto por cuentas o líneas presupuestarias (las grandes agencias pueden llegar a tener hasta 50 cuentas) y no por objetivos de resultados. Existe la opción de elaborar una versión adicional del plan anual de performance que reflejaría los cambios en los objetivos fruto de acciones del Congreso sobre el presupuesto de la agencia.
- Finalmente deben elaborar un informe anual de performance, indicando los logros conseguidos. Si no se ha logrado lo previsto deben explicar las causas y que medidas piensan tomar en el futuro. Son públicos y se entregan al Presidente, al Congreso y a la OMB dentro de los 150 días siguientes a la finalización del ejercicio, y se utilizarán durante la revisión de los planes de performance. A partir del informe del 2002 se presentarán los resultados de los tres ejercicios anteriores.

La obligación de elaborar planes estratégicos para todas las agencias no se produce hasta el ejercicio 1997, los planes de performance anuales hasta 1999, y los informes anuales hasta el 2000. Si bien hubo una fase piloto en un determinado número de agencias. Sin embargo, como ya hemos indicado, las agencias presentan bastantes deficiencias en la elaboración y utilización de dicha información. Establecer objetivos de resultados para los programas y las adecuadas medidas de performance no es una tarea fácil y requiere un cierto tiempo de aprendizaje y adaptación.

En este sentido la GPR requiere también la presentación por parte del Presidente al Congreso de un plan de performance global de todo el gobierno. Sin embargo, no ha sido presentado junto al presupuesto del 2003, aunque se espera que se presente junto al del 2004.

Recientemente la obligación de presentar planes de performance afectaba sólo al ejecutivo, pero se ha ampliado al legislativo. Así toda incitativa legal que autorice o reautorice programas deberá identificar sus objetivos y medidas de performance.

En la actual Agencia Presidencial (OMB, 2002) del presidente Bush figuran 5 iniciativas dentro del proceso de reforma del NPM y la gestión por resultados.

1. Integración del Presupuesto y los Resultados.
2. Gestión Estratégica del Capital Humano.
3. Competencia, lo que incluye la comparación de costes.
4. Expandir el Gobierno Electrónico.
5. Mejorar los resultados Financieros.

La primera iniciativa es la que incide en el abandono del presupuesto tradicional y la adopción de un enfoque de resultados. Resultados que deben integrarse en su estructura, presentación y toma de decisiones.

El presupuesto de ejercicio 2003-2004 indica tres cambios necesarios para que los resultados sean el centro del presupuesto, la mayoría de los cuales precisarán de cambios legislativos.

- Una planificación y evaluación orientadas a los resultados deben integrarse en el proceso y documentos presupuestarios.
- La clasificación presupuestaria debe ser revisada para que el presupuesto realmente refleje los recursos utilizados en los resultados producidos, y sea la base de una buena gestión.
- Las cuentas y actividades deberían ser calculadas consistentemente por el coste completo anual de los recursos utilizados.

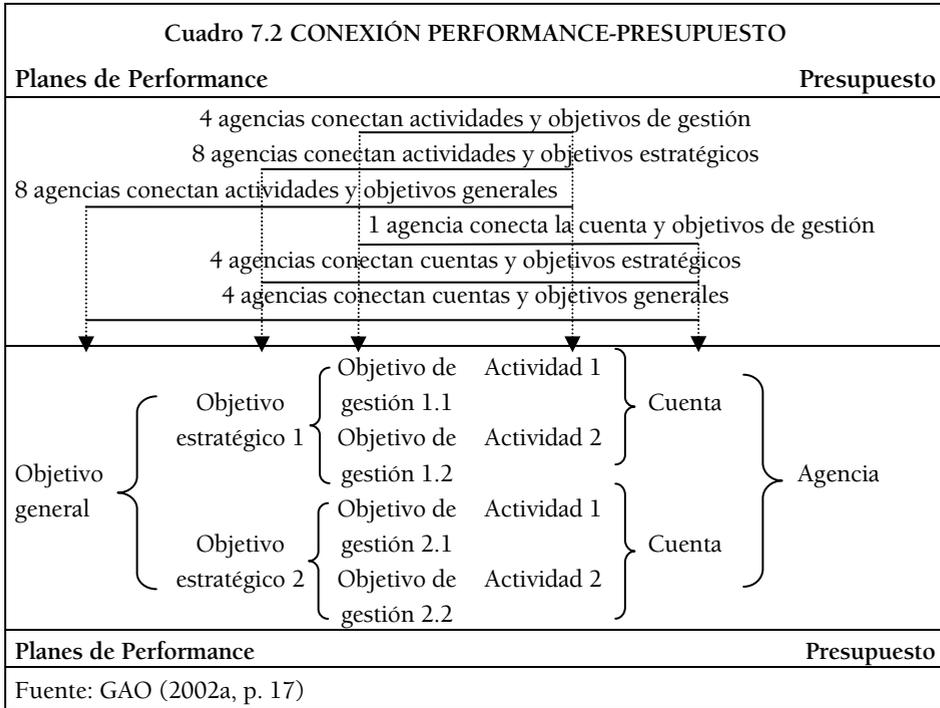
Conectar los resultados de los programas y los recursos presupuestarios no está siendo una tarea fácil para las agencias. Además hay que tener en cuenta que ni el Congreso ni el ejecutivo pueden unilateralmente cambiar la estructura presupuestaria. Lo deseable sería que el presupuesto se aprobara por programas o agencias, y no como hasta ahora, donde el objetivo principal es el control de los recursos presupuestarios.

Actualmente se está elaborando una propuesta con la intención de que empiece su implantación de forma progresiva en 2004. Las cuentas presupuestarias se referirían a programas, aunque más de un programa podría estar financiado por una misma cuenta. La propuesta incluiría límites a las transferencias entre programas. Ni el enfoque de control tradicional ni la medida del déficit/superávit no cambiará (OMB, 2002), pero sí la estructura de cuentas presupuestarias para que apoye, o al menos no dificulte, la buena gestión.

Una de las áreas donde más se está trabajando es en la correcta conexión entre los programas y objetivos de las agencias y las cuentas presupuestarias. Si no se produce una integración de la información de resultados en el proceso presupuestario no se conseguirán todos los objetivos que se pretenden lograr.

La mayoría de las cuentas presupuestarias se establecen por unidad organizativa dentro de la agencia. Sería útil que las cuentas presupuestarias fueran por agencia, ya que suelen ser varias unidades dentro de la agencia la que contribuyen a la consecución de sus objetivos. Con cuentas presupuestarias separadas es más difícil determinar el coste de conseguir un objetivo. En el mismo sentido, una misma unidad contribuye a varios objetivos de la agencia, con la dificultad de distribuir el coste entre éstos. Igualmente se producen dificultades cuando un mismo objetivo es realizado por varias agencias.

Ciertamente en los dos últimos años se han producido importantes mejoras en este sentido (GAO, 2002a). Del 40% en 1999 se ha pasado al 72% de las agencias en 2002 con conexión entre las actividades de los programas y los planes de performance en el presupuesto, asignado la financiación de las actividades de los programas a los resultados esperados. En este sentido, se están llevando a cabo diferentes métodos de conexión, que pueden verse en el cuadro 7.2.



Por otra parte, indicar que la OMB ha aprobado recientemente de la iniciativa Program Assessment Rating Tool (PART), para introducir de manera más explícita el enfoque de resultados y la información de performance en el proceso presupuestario. Según el PART cada programa deberá incluir cuestiones como su objetivo, diseño, planificación estratégica, gestión y si está consiguiendo los resultados fijados, tanto anuales como a largo plazo. Además la OMB realizará una evaluación global sobre la eficacia y adecuación de los programas. En caso de que un programa no sea efectivo se podrá decidir aumentar los fondos destinados a él. Se prevé su aplicación al 20% de los programas del presupuesto federal de 2004 (Walker, D. M., 2002c).

7.1.1.2.3. Criterios Utilizados y Futuro

Excepto para los programas de crédito, el criterio utilizado para establecer el déficit/superávit presupuestario es el de la diferencia entre cobros y pagos. Si bien es cierto que para que el coste incurrido se asigne a los programas de las agencias, algunas partidas se les asignan con un enfoque de recursos, pero sin efecto alguno en el presupuesto global, y por ende en el déficit/superávit.

En los últimos años la adopción del enfoque de recursos en el presupuesto ha sido de un cierto interés en el gobierno federal. Las dos causas principales han sido (1) un deseo de mejorar el tratamiento presupuestario de los compromisos a largo plazo, con el fin de anticipar costes y así controlar mejor el posible déficit, y (2) la necesidad de imputar a las agencias y departamentos el coste completo de sus programas, dentro del marco de presupuesto de resultados que quiere implantarse.

Es por ello que durante los años 90, empezando por la Federal Credit Reform Act, el presupuesto ha sido modificado gradualmente con la inclusión del criterio de devengo en el reconocimiento de los gastos gubernamentales en ciertos programas (GAO, 2000b, p. 39).

Sobre la extensión del enfoque de recursos a la totalidad del presupuesto federal, tanto la GAO (2000b) como la OMB¹⁰⁴ (Kilpatrick, 2001), reconocen que dentro del objetivo de integrar el presupuesto y los resultados el enfoque de recursos tiene cabida, pero no su adopción completa. Es una herramienta útil al reconocer los costes cuando se toman las decisiones y no esperando a su pago, de esta manera se pueden comparar los costes en que se incurren y los beneficios de las diferentes propuestas alternativas. Sin embargo, creen que en algunos casos el enfoque de recursos puede llevar a incentivos perversos o reducir el control sobre los gastos. La GAO señala las importantes diferencias de los Estados Unidos con el resto de países que han adoptado el enfoque de recursos en su presupuesto, tanto de estructura, separación de poderes, como de cultura de control del ejecutivo a través del presupuesto, aunque reconoce la utilidad de estudiar dichas prácticas para aprender y poder mejorar el actual presupuesto. Además se argumenta (Anthony, 1996) que las cantidades globales a aprobar por el Congreso no experimentarían ninguna variación importante.

A continuación mostramos las operaciones que se reconocen bajo el enfoque de recursos, las propuestas que se adoptarán en los próximos años, y algunas ideas aportadas en relación con el presupuesto federal.

La adopción del enfoque de recursos en las operaciones propuestas afectará en la mayoría de casos al presupuesto de las agencias pero no al presupuesto total. Su principal objetivo es la introducción del coste completo en el presupuesto de las agencias, y con ello facilitar la adopción de la gestión de resultados que se pretende implantar. Indicar que la GAO (2003a) se declina a que las operaciones con efectos

¹⁰⁴ Entrevista al director de la OMB en abril 2002.

a largo plazo tengan reflejo en el déficit/superávit global y no sólo a nivel de agencia, de esta manera se permitiría una mejor introducción del enfoque de recursos en el proceso presupuestario.

- Operaciones Presupuestarias bajo el Enfoque de Recursos

- 1) Operaciones de Crédito.

Tanto los programas de crédito como los intereses se imputan con el enfoque de recursos en el cálculo del déficit/superávit presupuestario.

El coste previsto de los préstamos otorgados y de las garantías sobre préstamos privados se incluye como gasto presupuestario en el año en que se contrae la obligación, independientemente de la corriente de flujos de caja. Se estima el valor presente de los posibles flujos de tesorería futuros, y éstos se reconocen como gasto presupuestario del ejercicio en que se concede el préstamo o la garantía. Se realizan reestimaciones anuales.

Anteriormente los préstamos eran computados totalmente como gastos cuando se concedían, cuando la mayoría serían devueltos a su vencimiento, y las garantías no se imputaban en el presupuesto, ignorando que algunas de ellas se tendrían que ejecutar y supondrían desembolsos futuros. Ello no permitía comparaciones entre diferentes programas de crédito, ni conocer su impacto real. Si se hacía una evaluación parecía mucho más conveniente garantizar créditos privados que subvencionar créditos u otorgarlos directamente por el propio gobierno.

- 2) Arrendamiento financiero.

Las autorizaciones para adquisición de elementos de activo mediante arrendamiento financiero se presupuestan por el coste completo, y no anualmente por las cuotas de alquiler. Aunque no afecta al déficit/superávit, sí es importante destacar que, en cuanto a autorizaciones, se tratan como adquisiciones de activos y no arrendamientos.

- 3) Sistema de pensiones de los empleados públicos.

Parte del coste anual de las pensiones de los empleados contratados desde 1984 según cálculos actuariales supone un pago de cada agencia a un fondo interno. Dicho cálculo del coste devengado afecta a los gastos de las agencias pero no al superávit/déficit del presupuesto global. Son movimientos entre fondos y entidades del presupuesto, y al consolidarse los únicos gastos presupuestarios que se reflejan son los desembolsos realizados ese año por el fondo a los empleados jubilados.

- Propuestas de aplicar el Enfoque de Recursos

Estas propuestas están en la agenda presidencial y se mencionan en los últimos presupuestos, sólo falta su aprobación como normativa, ya enviada al Congreso o en trámite de redacción (OMB, 2002).

1) Pensiones y beneficios post-jubilación de los empleados públicos, civiles y militares. En octubre de 2001 se empezó a tramitar un proyecto de ley (Budgeting and Managing for Results: Full Funding of Retiree Costs Act) dentro del proyecto de ley para la flexibilidad en la gestión (Managerial Flexibility Act), para cargar a las agencias el coste completo (y no sólo una parte, como hasta ahora) de los beneficios por pensiones de sus empleados contratados desde 1984. Incluiría también al Departamento de Defensa.

2) Costes de descontaminación y eliminación de desechos peligrosos.

A finales de 2002 se presentó una iniciativa legislativa para reconocer dichos costes en los presupuestos de las agencias afectadas, sería el caso por ejemplo de la desmantelación de reactores nucleares.

Las agencias deberán pagar anualmente una cantidad al fondo de descontaminación mientras los activos afectados estén operativos. Afectaría a los gastos de las agencias pero no al superávit/déficit del presupuesto global. La GAO (2003b) recomienda que se exija la presentación de información adicional al presentarse en el presupuesto nuevas adquisiciones de este tipo de activos.

3) Adquisiciones de activos de capital.

En cuanto a las adquisiciones de elementos de activo se considera que el coste completo debe reconocerse totalmente (Kilpatrick, 2001) cuando se decide comprarlo. Si el presupuesto sólo reflejara la amortización, el coste presupuestario de comprar el activo sería muy bajo comparado con los recursos financieros utilizados, pudiendo ser cero en muchos casos. Ello podría incentivar la compra de activos con poca utilidad.

Sin embargo, se es consciente que el coste de uso de los activos es una parte importante del coste de las operaciones, y como tal debe ser imputado a las agencias. Por ello la OMB ha realizado una serie de recomendaciones al respecto. La principal consiste en que una agencia central compre o alquile los activos y los alquile a las agencias a precio de mercado. De esta manera en el presupuesto federal se reconocería todo el coste del activo y en los de las agencias el coste de su uso. Actualmente dicha práctica se viene realizando para algunas oficinas, y en algunos estados (Bunch, 1996).

Una variante para algunos activos podría ser la creación de un fondo de adquisición de activos en cada agencia. Siendo dicho fondo el que alquilaría los activos a la agencia o

a sus programas. Los pagos serían ingresados en el Tesoro, que sería el que habría aportado los fondos para su compra.

Existe una propuesta al respecto en proceso de elaboración legislativa. Dicha propuesta se decanta por la creación de un fondo de adquisición de activos (CAF, Capital Acquisition Fund) en cada agencia.

4) Extender el uso de fondos intragubernamentales.

Se crearían fondos internos que funcionarían como un mercado interno, produciendo bienes y servicios y vendiéndolos a otros fondos o agencias. Con ello se mejoraría la medida del coste de los programas, ya que actualmente se computan muchos servicios adquiridos por debajo de su verdadero coste e incluso gratis. Actualmente dicha propuesta está en proceso de elaboración legislativa.

5) Modificación de la estructura contable.

No es una propuesta en sí misma, pero sí una necesidad para llevar a cabo las propuestas mencionadas anteriormente.

Se deberá modificar la estructura contable para reconocer todos estos fondos internos, pensiones, descontaminación, capital o intragubernamentales. Debido a que todos ellos están incluidos en el presupuesto, los pagos de un fondo o agencia a un fondo interno, no tendrán impacto en el déficit/superávit. De esta manera el presupuesto reflejará el desembolso total, como hasta ahora, y las agencias y programas reflejarán el coste completo de una forma más exacta de los servicios y bienes que producen.

- Ideas para aplicar el Enfoque de Recursos al Presupuesto Federal

En algunos momentos se ha propuesto el uso del enfoque de recursos para ciertas operaciones, desestimándose en algunos casos, y estando aún en proceso de estudio y debate en otros.

1) Programas de seguros y fondos de garantía.

Se imputarían al presupuesto de forma similar a los programas de crédito, los programas federales de seguro y fondos de garantía. Los principales son el seguro federal para depósitos bancarios, seguro federal para programas de pensiones del sector privado, seguro de cosechas y seguros por inundaciones.

Actualmente se puede crear un programa de cobertura y no tener ningún impacto presupuestario, y en unos años suponer importantes desembolsos. En muchos de ellos el tiempo que transcurre entre el conocimiento de la obligación de pago y el desembolso no es muy significativo, pero en alguno como el de depósitos bancarios, donde no es

obligatorio el pago hasta que se da la orden definitiva de cierre de la entidad, sí que es importante.

Las propuestas se centran en crear fondos de reserva, y serían sus dotaciones al conocer la mala situación, y no los pagos y cobros, los que modificarían el déficit/superávit presupuestario.

La OMB tiene la recomendación de estudiar su aplicación presupuestaria desde la aprobación de la Federal Credit Reform Act de 1990, y de elaborar medidas de devengo para dichos programas. Se ha recomendado, en todo caso, su presentación como información adicional. Se llegó a presentar una propuesta en el presupuesto de 1993 (Redburn, 1997) para los seguros de depósitos y de pensiones, pero no llegó a aprobarse. Igualmente se han realizado diversos estudios y recomendaciones al respecto, sobre todo por la GAO (GAO, 1997, 2003a). Dichas propuestas se plasmaron en el proyecto de ley H.R. 853 de 1999, donde también se proponía que los gastos por emergencias no se imputaran al presupuesto siguiendo el criterio de caja, sino a través de una dotación anual a un fondo de reserva para emergencias, cuyo saldo debería ser la media de los desembolsos realizados los 5 años anteriores.

2) Alquileres a largo plazo.

Se ha propuesto, principalmente por la GAO (Irving, 2002), que las autorizaciones de alquileres a largo plazo se traten como las adquisiciones y el arrendamiento financiero. Es decir, que se produzca una autorización global por todos los años de contrato. De esta manera se tendría una mejor visión del impacto de tomar dicha decisión.

En definitiva, el gobierno federal de los Estados Unidos ha realizado importantes avances en su sistema contable y de gestión, destacando especialmente la firme decisión de implantar un presupuesto basado en los resultados. En este sentido las iniciativas para imputar el coste devengado de las operaciones en el presupuesto de las agencias deben destacarse. Sin embargo, hemos visto que la introducción del enfoque de recursos en el presupuesto global presenta bastantes reticencias, aunque no hemos de olvidar el hecho de que los programas de crédito y los intereses afectan al déficit/superávit al devengarse y no según el criterio general de caja.

7.1.2. ESPAÑA

En España coexisten tres niveles de gobierno, el Gobierno Central, 17 Comunidades Autónomas (CCAA) y los Gobiernos Locales. Si bien en ninguno de ellos se ha adoptado un enfoque de recursos en el presupuesto ni ninguna medida al respecto, comen-

taremos su situación por varias razones: por ser un ejemplo de un país europeo en el que se están llevando a cabo importantes avances en los sistemas contables pero el presupuesto sigue anclado en su función tradicional, y porque es el país de referencia para la mayoría de lectores de este trabajo.

Indicar que la organización, estructura y funcionamiento de las CCAA es bastante desigual, siguiendo en la mayoría de los casos las reformas que realiza el Estado, poseyendo poca iniciativa propia. Así, sobre la adopción de una gestión pública y un presupuesto sobre resultados o la adopción de un enfoque de recursos en el presupuesto, donde su implantación podría ser más fácil por su tamaño y reciente constitución, no ha sido así ni se ha facilitado la labor por parte del Estado Central. Las CCAA poseen gran autonomía pero el Estado puede dictar normativa básica que afecte a todas ellas. Un ejemplo lo constituye el artículo 150.3 de la Constitución al dar potestad al Estado para dictar leyes que armonicen las normativas de las CCAA, y el artículo 54.4 de la Ley General Presupuestaria (LGP), al determinar que “los presupuestos de las CCAA serán elaborados con criterios homogéneos de forma que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado”.

En cuanto a los municipios y entidades locales hay que destacar que es el Gobierno Central quien dicta las normas de organización, gestión, contabilidad y presupuestos de todos ellos, a diferencia de otros países federales como los Estados Unidos o Australia, donde dicha competencia pertenece a los gobiernos regionales correspondientes. En este ámbito actualmente se está en un proceso de descentralización y revisión del sistema de financiación, insuficiente para muchos municipios.

En cuanto a la situación económica, se encuentra actualmente en una situación de estabilidad. Debido a las exigencias de entrada en la fase de moneda única de la Unión Europea y a la bonanza económica de los últimos años se ha reducido considerablemente el nivel de deuda pública y se está próximo a una situación de déficit cero, frente a los importantes niveles de principios de la década de los 90. De un déficit del 6,6% del PIB y una deuda neta del 56,6% en 1995 se pasó a unas cifras del 1% y 45% respectivamente en el año 1999. Hay que destacar la consecución de superávit en la Seguridad Social en los últimos años. Sin embargo, donde perduran importantes dificultades financieras es en las entidades locales, especialmente las de menor tamaño.

Los objetivos actuales del gobierno central se centran en dos pilares:

- Compromiso por la estabilidad presupuestaria, fundamento del crecimiento económico y del empleo.
- Políticas de liberalización económica, de defensa de la competencia y, en general, de reformas estructurales de mercados y factores productivos.

Con relación a la primera hay que destacar la aplicación a partir de 2002 de la Ley de Estabilidad Presupuestaria con el objetivo de déficit cero para todas las administraciones públicas individualmente.

España no es un país que destaque por ser pionero en implantar reformas en su gestión pública, aunque hay que decir que posee un sistema contable público de los más avanzados en comparación al resto de países occidentales. Sin embargo, este importante desarrollo de la contabilidad en los últimos años no ha ido acompañado de un desarrollo parecido en el sistema presupuestario, lo cual dificulta la integración del presupuesto y la contabilidad y la posterior evaluación. Hoy en día el énfasis aún se centra en el control y cumplimiento de la legalidad presupuestaria, y escasamente en un uso eficaz y eficiente de los recursos. Existen pequeñas referencias a los presupuestos por objetivos y medidas de performance en la legislación, pero falta mucho para que se lleve a la práctica.

Desde mediados de los años 90 está pendiente una reforma de la actual ley presupuestaria de 1977. El último plazo marcado para su presentación se prevé para finales de 2003.

7.1.2.1. Reformas en la Gestión Pública

La experiencia española en el campo del NPM es mucho más reciente, y por lo tanto más corta que la de otros países. Podemos decir que es en la década de los 90 cuando la administración pública del gobierno central entra en un proceso de modernización y simplificación. Dentro de la simplificación de la administración española y dentro del marco de reforma y reducción de la intervención del sector público de los países de la UE, se llevó a cabo un importante proceso de privatizaciones, proceso que aún no ha finalizado, junto con toda una serie de iniciativas legislativas que a continuación enumeramos.

- Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE). Esta ley señala los principios bajo los que ha de regir la actuación de la Administración del Estado, así como una reorganización de los

organismos autónomos, entidades públicas, fundaciones¹⁰⁵ públicas, y entidades empresariales estatales. Además de por la reorganización que supone, es importante por los principios que en ella se recogen. Recalcando que el servicio a los ciudadanos es el principio básico que justifica la existencia de la Administración y que debe presidir su actividad. Otros principios que se recalcan son los de objetividad, eficacia, calidad en la prestación de servicios públicos, transparencia, rendición de cuentas de su gestión ante los ciudadanos, y que el funcionamiento de la administración debe adecuarse a la gestión por objetivos.

- Ley 4/1999 de modificación de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC). Esta ley pone énfasis en que la principal función de las administraciones públicas es servir a los ciudadanos con criterios de transparencia, eficiencia y calidad. En su modificación se recalca que el objetivo principal de la administración es el servicio a los ciudadanos y añade los principios de buena fe, confianza, transparencia y participación.
- Libro blanco para la mejora de los Servicios Públicos, una nueva administración al servicio de los ciudadanos (MAP, 2000). Publicado por el Ministerio de Administraciones Públicas, destaca la poca preocupación y efectividad percibida por el ciudadano, la conveniencia de adaptar parte del ordenamiento jurídico, la necesidad de implantar un Presupuesto por Objetivos, la evaluación de los servicios públicos, de los procesos y resultados, e informar a los ciudadanos de los resultados de esta evaluación. Propugna (1) una Administración Pública al servicio de los ciudadanos, (2) una Administración inteligente frente al actual entorno global, (3) el uso de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, (4) mayor autonomía organizativa, (5) implicación de los empleados públicos, (6) promover la gestión de calidad, (7) mejorar la atención a los ciudadanos, (8) una organización flexible y eficaz, y (9) simplificar la función pública. Entre sus propuestas está la creación de cartas de servicios para todos los departamentos de la administración central y una apuesta clara por la gestión de resultados. Sin embargo, aún queda mucho camino por recorrer para alcanzar dichos objetivos.
- RD legislativo 2/2000 de 16 de junio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP). Regula el sistema de contratación de todas las Administraciones Públicas del país. El texto refundido se basa en la Ley 13/1995 de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 mayo,

¹⁰⁵ Destacar el importante papel que está empezando a tener la gestión de servicios público mediante fundaciones públicas. En este sentido, resaltar el inicio de experiencias piloto en determinados hospitales públicos.

que adaptó la legislación a los requisitos del derecho comunitario e introdujo mejoras de cara a aumentar la transparencia y luchar contra la corrupción.

Las reformas en España se completan también con el Plan de Calidad para la Administración General del Estado que obliga a todas las organizaciones de la Administración del Estado a elaborar Cartas de Servicios en las que se declaran públicamente los servicios que prestan y sus compromisos en cuanto a estándares de calidad, así como los dispositivos de seguimiento y evaluación. Dentro de dicho plan se han creado los Premios a las Mejores Prácticas y el Premio a la Calidad en la Administración General del Estado. El Real Decreto 1259/1999, de 16 de julio regula las cartas de servicios que deben elaborar las entidades de la Administración del Estado y los Premios a la Calidad.

Igualmente en este contexto de mejora de la gestión y la prestación de servicios al ciudadano se encuadra también el proyecto de Ventanilla Única, el cual permite a los ciudadanos acudir a la Administración más próxima para realizar los trámites y consultas administrativas que puedan tener con cualquier nivel de gobierno. En este sentido, también se está produciendo un importante desarrollo en el llamado gobierno electrónico. Tampoco queremos olvidar que desde 2001 la Administración General del Estado y sus Organismos Autónomos publican un resumen de sus cuentas anuales en el Boletín Oficial del Estado (BOE).

Donde se han producido menos reformas es en el ámbito del empleo público, y en los niveles inferiores de gobierno, CCAA y entidades locales. Existen ayuntamientos, como el de Gijón o Barcelona, que han adoptado modernos sistemas de gestión, pero la inmensa mayoría de municipios de menor tamaño y algunas CCAA no han realizado prácticamente ningún progreso en las últimas décadas.

Destacar que a diferencia de otros países no se ha producido un descenso del número de empleados, sino al contrario. Debido a la creación y traspaso de competencias a las CCAA, éstas aumentaban su número de empleados debido al personal transferido por el Estado y a nuevas contrataciones por el deseo de crear una amplia administración pública. Por el contrario el Estado tampoco ha disminuido su personal en el mismo nivel que las competencias transferidas. La tabla 7.2 muestra el personal al servicio del sector público en 1996 y 2002.

Tabla 7.2 EMPLEADOS PÚBLICOS		
	Julio 1996	Enero 2002
TOTAL	2.048.996	2.303.076
CCAA	31%	47%
ENTIDADES LOCALES	20,7%	23,8%
ESTADO	44%	24,5%
Fuente Ministerio de Administraciones Públicas, www.map.es .		

Hemos de señalar que en España la cultura burocrática está bastante implantada en la administración pública, e incluso en la ciudadanía. Está extendida la idea de que la Administración no puede funcionar de forma similar a una empresa privada, especialmente en temas como el régimen de funcionarios o contratos públicos, ya que sería actuar de forma “salvaje”.

7.1.2.2. *El Sistema Contable*

Con la llegada de la democracia y la Constitución de 1978 también llegó la implantación de modernos sistemas contables de acorde con las necesidades del sector público. Reformas especialmente importantes a partir de 1994 con la aprobación del actual Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). Ello ha llevado a España a formar parte del conjunto de países donde la contabilidad pública ha alcanzado un elevado grado de desarrollo y perfeccionamiento, sobre todo en lo que se refiere a la aplicación del enfoque de recursos y a las garantías del sistema para la consecución de los modernos fines informativos.

En estas reformas ha tenido un papel destacado como principal impulsor y elaborador la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), organismo dependiente del Ministerio de Hacienda, normalizador de la contabilidad pública, además de contable, interventor y auditor interno de la administración central. La IGAE elabora normas contables de obligado cumplimiento para la Administración Central y las Administraciones Locales. Las CCAA elaboran sus propias normas, las cuales deben estar en sintonía con las del Estado Central. Las empresas públicas, sean de la administración que sean, siguen el plan contable para las empresas del sector privado, aunque las leyes les pueden exigir información adicional.

Pero a pesar del gran avance experimentado queda aún mucho camino por recorrer, especialmente en cuanto a la aplicación real de las normas por parte de todas las entidades, la utilización de un devengo completo, la consolidación de la información o el desarrollo de sistemas de cálculo y control de costes (Montesinos, 1998a, p. 73).

Igualmente es importante introducir información de carácter analítico e indicadores que permitan evaluar la gestión realizada por las entidades públicas, y que la información elaborada sea utilizada en la gestión diaria y no sólo para elaborar los estados financieros anuales exigidos por la legislación. Especialmente en las entidades locales y CCAA se sigue utilizando prioritariamente la información de tesorería y presupuestaria, con lo que no se consigue la mejora pretendida con las reformas implantadas.

Otra cuestión importante que debería solucionarse son las auditorías realizadas por el Tribunal de Cuentas del Estado y los correspondientes de las CCAA. Actualmente no son auditadas todas las administraciones locales y los informes y cuentas anuales se aprueban y publican con demasiado retraso para que sean de utilidad a los usuarios de dicha información. Uno de los motivos del retraso en las auditorías, si es que llegan a realizarse, es la falta de medios de los órganos auditores. Así, por ejemplo, la Sindicatura de Comptes de Catalunya (Amat, 1998) posee unos 30 empleados para unas 3000 organizaciones a auditar.

A nivel estatal, aunque ya la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 introducía el uso de la partida doble (artículo 75), hasta la década de los ochenta la contabilidad pública estuvo orientada exclusivamente al seguimiento y el control de la ejecución del presupuesto, recogiendo las operaciones bajo el criterio de caja y mediante la partida simple. Fue en el año 1977, con la promulgación de la Ley General Presupuestaria (LGP, actualmente recogida en el Real Decreto legislativo 1091/1988) que se produce un cambio radical, al reconocerse la necesidad de desarrollar normas contables para el sector público que incluyan más objetivos que el simple control del presupuesto, y se encomendó dicha tarea a la IGAE. De esta manera la IGAE elaboró de manera provisional el primer plan contable en 1981, con la versión definitiva en 1983. Este primer Plan introdujo la partida doble como método de registro y, lo más importante, reconoció la necesidad de elaborar estados financieros siguiendo los PCGA para así alcanzar los nuevos objetivos que debía tener la contabilidad pública.

Con la aprobación del plan de contabilidad era necesario modernizar los sistemas de información, para ello se aprobó la implantación en la Administración del Estado de un sistema de información descentralizado (Real Decreto 324/1986 por el que se implanta un nuevo Sistema de Información Contable y se reestructura la función de Ordenación de Pagos, SICOP). Su finalidad era la plena integración de las contabilidades financiera, presupuestaria y analítica, configurando un único sistema de información adecuado. Modificado en 1996, en junio de 2001 dicho sistema fue derogado por el Real Decreto 578/2001. El nuevo sistema de información reorganiza el sistema mediante un proceso de centralización de la información en la IGAE. Como complemen-

to al SICOP y el PGCP se dictan las correspondientes instrucciones de contabilidad adaptadas a los diferentes órganos del Estado y determinan el funcionamiento de sus sistemas contables. Actualmente la Administración General del Estado se regula por la Orden del Ministerio de Hacienda 1300/2002, por la que se aprueba su Instrucción de Contabilidad y por la Resolución de 30 de julio de 2003, de la IGAE, por la que se aprueba la adaptación del PGCP.

El PGCP aprobado en 1994, efectivo desde 1995, adapta los PCGA del plan contable del sector privado de 1990, y se configura como plan marco para todas las administraciones públicas y sus entidades. Tiene una estructura y estados financieros similares a los de las empresas privadas, sin embargo su contenido es bastante diferente y la información presupuestaria sigue siendo la más importante y voluminosa.

Hay que destacar la creación en 1990 de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas presidida por la IGAE y formada por destacados profesionales de los diferentes ámbitos de la contabilidad, administraciones públicas, órganos de control externo, órganos de regulación contable y académicos. Resultado de sus trabajos ha sido la publicación de ocho Documentos de Principios Contables Públicos, los cuales conforman el Marco Conceptual de la Contabilidad Pública en España. El primero de ellos denominado "Principios contables públicos" se emitió en 1991, y fue seguido de otros que trataban operaciones concretas entre 1992 y 1994 (IGAE, 1994a). Este marco conceptual desarrollado no constituye una norma de obligado cumplimiento, pero es el punto de referencia que debe tenerse en cuenta actualmente en la elaboración y aplicación de normativa contable. En este sentido, España ha sido el primer país no anglosajón que ha elaborado un marco conceptual para su Contabilidad Pública.

En cuanto a la base contable que utiliza el sistema contable español, podemos hablar de la utilización de dos bases diferentes. La información presupuestaria se recoge siguiendo un criterio de caja modificada u obligaciones, ya que reconoce los ingresos y gastos cuando los actos administrativos legalmente establecidos tienen lugar, siguiendo los criterios presupuestarios tradicionales. Por el otro lado, los estados financieros, balance y cuenta de resultados, son elaborados siguiendo un enfoque de recursos. Aunque hemos de señalar que no se incluyen en el balance determinados activos no financieros como pueden ser las infraestructuras y demás activos destinados al uso general.

Las Cuentas Anuales comprenden tres estados financieros y la memoria explicativa de éstos, la cual incluye varios estados adicionales. Se presenta el Balance de Situación, la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, y el Estado de Liquidación del Presupuesto. La Memoria incluye básicamente información presupuestaria y de tesorería¹⁰⁶. Se presenta también información sobre el endeudamiento, las inversiones financieras y el inmovilizado, si bien sobre las inversiones destinadas al uso general sólo se hace referencia a las construidas durante el ejercicio. Hay que destacar que no se presenta ninguna reconciliación entre el resultado económico-patrimonial y el resultado presupuestario.

El reconocimiento de los activos en la contabilidad es particular en el caso español. Los activos que se van a destinar a uso público, bienes naturales, infraestructuras, inversiones militares y bienes histórico, artístico y culturales, son incluidos en el activo del balance mientras están en construcción. Sin embargo, cuando ya pueden ser utilizados por los ciudadanos se dan de baja y aparecen como una partida negativa del patrimonio neto. Ni la posible amortización de estos activos ni su adquisición o construcción tienen reflejo alguno en los resultados. La única influencia que tienen es en la equidad, ya que la cesión al uso general se contempla como una donación a los ciudadanos (entendidos como si fueran una entidad independiente) y por lo tanto como una disminución directa del patrimonio neto o equidad. Este criterio es bastante criticado en la literatura española (por ejemplo: Montesinos, 1998a, 1998b; Balaguer y Fuertes, 1998; Pina y Torres, 1996; Pina, 1998). No nos parece muy conveniente al disminuir la equidad justo cuando el activo empieza a ser utilizado por la comunidad, además de no suponer coste alguno en relación con los servicios que presta el gobierno.

Sin embargo, este criterio no ha sido el adoptado siempre por las administraciones públicas españolas. En el primer PGCP de 1981 se contabilizaban en el activo como el resto de inmovilizado. En 1989 se reformó el PGCP (IGAE, 1990) en lo referente al inmovilizado no financiero para adoptar el criterio anteriormente descrito. Uno de los argumentos para el cambio fue el de reconocer sólo aquellos activos vinculados y necesarios para la actividad de la Administración del Estado que, de acuerdo con el SEC¹⁰⁷, se caracteriza por la “producción de servicios no destinados a la venta”. Situa-

¹⁰⁶ Hay que señalar que el sector privado no presenta el Estado de Tesorería.

¹⁰⁷ Recuerdo que la referencia es sobre el SEC de 1988 y no el actual, donde sí se reconocen todos los activos, incluidas las infraestructuras y bienes destinados al uso general.

ción que ha cambiado al recoger el actual SEC todos estos activos como activos del sector público.

En cuanto a otros criterios de reconocimiento, destacar que los ingresos tributarios se reconocen en el ejercicio en el que surja el derecho a su percepción, siempre que puedan ser medidos con fiabilidad; las subvenciones de capital se consideran ingresos del ejercicio a diferencia de los criterios adoptados en el sector privado; y no se reconoce obligación alguna por las pensiones devengadas de los empleados públicos.

Respecto a la información presentada al Parlamento, señalar que desde 1999 se ha producido un importante cambio en la Cuenta General del Estado. Hasta 1998 no había coincidencia entre el ámbito subjetivo de la Cuenta General y de los Presupuestos. La Cuenta General del Estado dejaba fuera a las entidades del sistema de la Seguridad Social y a las sociedades mercantiles estatales, las cuales rendían sus propias cuentas. Además estaba formada por multiplicidad de cuentas (la cuenta de la Administración General del Estado y las cuentas individuales de todos los organismos autónomos), sin que formaran una unidad.

La Ley 50/1998 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social de 30 de diciembre de 1998, modificó la regulación de la Cuenta General del Estado incorporando las principales propuestas formuladas por el Tribunal de Cuentas. De esta manera la Cuenta General (LGP, art. 132) incluye tres Cuentas, englobando cada una de ellas las entidades públicas que se rigen por un mismo plan contable, el público, el privado o el de entidades sin ánimo de lucro. Como puede verse en el cuadro 7.3, dicha distinción se aproxima más o menos a los criterios de Contabilidad Nacional (SEC), especialmente en lo que se refiere a la diferenciación de las entidades empresariales del resto del sector público. Los artículos 123 y 132 de la LGP establecen que deberán elaborar sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad empresariales aquellas entidades cuya actividad principal consista en la producción de bienes y servicios destinados a la venta en el mercado y al menos el 50 % de sus ingresos proceda de la venta en el mercado de su producción.

Cuadro 7.3 CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL
Después de la modificación del Título VI mediante Ley 50/1998

ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO	→	CUENTA GENERAL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
ORGANISMOS AUTÓNOMOS	→	
OTROS ENTES PÚBLICOS SUJETOS A CONTABILIDAD PÚBLICA	→	
ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL	→	
ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES	→	CUENTA GENERAL DE LAS EMPRESAS ESTATALES
SOCIEDADES MERCANTILES ESTATALES	→	
OTROS ENTES PÚBLICOS SUJETOS A CONTABILIDAD PRIVADA	→	
FUNDACIONES ESTATALES	→	CUENTA GENERAL DE LAS FUNDACIONES

Hemos de destacar la aprobación de la Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de diciembre de 2000, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado. En dicha orden se determina que la Cuenta General de las Administraciones Públicas se formará mediante consolidación, mientras que las de las entidades empresariales y la de las fundaciones mediante agregación, posponiéndose su consolidación para más adelante.

Para finalizar comentar que respecto a las entidades locales la IGAE elaboró la adaptación del PGCP de 1983 a las entidades locales mediante las Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por las que se aprueban las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) y del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes. Actualmente se está a la espera de la elaboración de una adaptación del PGCP de 1994. El motivo de esta situación ha sido que en 1994 la aplicación de la ICAL era muy reciente y las entidades locales estaban aún en periodo de adaptación, por lo que no era conveniente un cambio tan inmediato.

Existieron, y aún existen, bastantes dificultades en implantar el nuevo sistema contable a las entidades locales, sobre todo por la importante ruptura que suponía con el pasado. Las principales dificultades fueron la poca capacitación del personal, con formación principalmente jurídica, y la falta de medios informáticos adecuados y su conocimiento, todo ello especialmente importante en las entidades de menor tamaño¹⁰⁸. Se estableció un plan de formación de formadores sobre los aspectos presupuestarios y contables. El plan de formación se cumplió, pero al llegar al punto de la formación en las administraciones por parte de los formados, la aplicación no fue uniforme, y en algunos casos no se levo a cabo, y donde se llevo la intensidad fue muy diferente (IGAE, 1995b, p. 176).

Como hemos indicado, a diferencia de las administraciones locales, las CCAA tienen autonomía para legislar sobre las normas contables y presupuestarias a aplicar. Aunque las leyes generales de Hacienda suelen ser bastante parecidas y tienen una estructura similar a las del Estado, indicar que no existe homogeneidad en la información que presentan y la comparación es bastante complicada. Las CCAA no se basan en un marco conceptual y normas comunes, como podría ser el caso del GASB en los Estados Unidos, aunque sigan en cierta medida el modelo del Estado. La mayoría de planes contables se han aprobados a finales de los 90, elaborando hasta entonces la información mediante la partida simple, siendo prácticamente información presupuestaria.

Las CCAA suelen seguir al Estado en la elaboración de su normativa, dando la sensación que apenas tienen iniciativa propia. En este sentido hay que destacar que el PGCP de Catalunya de 1996, a diferencia del PGCP del Estado, trata las subvenciones de capital como ingresos a distribuir de manera similar al plan del sector privado, y reconoce las inversiones en bienes destinados al uso general como activo.

Dos estudios realizados sobre la información elaborada por las CCAA y su utilidad (Brusca y Labrador, 1998; Montesinos et al., 1999) muestran las divergencias que se dan en la información presentada, su desglose y su profundidad. En estos estudios se ve la mayor importancia que se da a la información presupuestaria y al remanente de tesorería frente a la información financiera o contable propiamente dicha, siendo mínima la utilización de algún sistema de indicadores e información de gestión. Se ve que aún perdura el enfoque tradicional del corto plazo y presupuestario. Una de las

¹⁰⁸ En España existen unas 8.000 administraciones locales de las cuales 4.000 son de menos de 1.000 habitantes.

principales razones que se señalan para no cambiar el enfoque es la falta de formación del personal (Brusca y Labrador, 1998, p. 62), aunque es curiosa la respuesta de que los responsables políticos no demandan información de carácter financiero en uno de los casos (p. 63).

Opinamos que en el caso de las CCAA sería muy conveniente que adaptaran su gestión y contabilidad a las actuales necesidades de una administración pública, sin esperar a ir a remolque del Estado, ya que tienen la mayoría de competencias transferidas y son responsables de ello frente a los ciudadanos.

7.1.2.3. *Evaluación de la Gestión*

A pesar de los importantes avances logrados en el sistema contable, el sistema de gestión y evaluación de la performance está aún pendiente de desarrollo y de que sea utilizado en el proceso presupuestario.

En España la obligación de elaborar información de performance, su evaluación y la realización de auditorías, aparece recogida en su legislación, empezando por la Constitución. Sin embargo, no se han llegado a incorporar totalmente a la realidad práctica. Existen bastantes reticencias por parte de los gestores a una gestión por resultados y objetivos, además de la falta de medios en determinadas administraciones, sobre todo la falta de una adecuada contabilidad de costes en la mayoría de administraciones locales.

Principios como el de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos aparecen recogidos en la Constitución (art. 31.2 y 103), la LOFAGE (art. 3), la LRJPAC (art. 3) o la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria (art. 6); y la realización de controles internos y externos de eficacia, eficiencia y cumplimiento de objetivos en la LGP (art. 17), Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (art. 9) o la LRHL (art. 202). El objetivo de una gestión por objetivos y resultados además de estar recogido a lo largo de la LOFAGE y la LRJPAC se reconoce en el Documento 1 sobre principios contables de la IGAE y el Libro Blanco para la mejora de los servicios públicos.

También hemos de señalar que la legislación (Ley 8/1989 de Tasas y Precios públicos, LRHL, y leyes de tasas de las CCAA) indica el requisito de valorar el coste de los servicios públicos que se ofrecen mediante contraprestación tributaria, pero casi nunca se hace o la información que se facilita es insuficiente o incompleta. En este sentido, la falta de una memoria económico-financiera sobre el coste era motivo de nulidad de la

tasa establecida, pero debido a su no cumplimiento en la práctica totalidad de las administraciones locales, en 1998 se suprimió dicha mención en la LRHL.

En general no se elabora información sobre los costes y los resultados obtenidos, y en los casos en que se elabora básicamente es información interna que no se publica. En cuanto a los organismos auditores, salvo informes específicos, no realizan tal evaluación, principalmente debido a la falta de medios y disposición de información útil para ello por parte de las entidades auditadas.

Un ejemplo de las dificultades prácticas lo tenemos en la redacción anterior del artículo 134 de la LGP, donde figuraba la exigencia de unir a la Cuenta General del Estado una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y otra demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados y del coste de los mismos. Dicha exigencia se ha suprimido ya que en la práctica no se presentaban y no eran exigidas por el Tribunal de Cuentas.

Dichas memorias aún permanecen en la LRHL (art. 192) para los municipios de más de 50.000 habitantes, pero casi nunca se presentan, y si lo hacen no suelen ser de demasiada calidad y se centran en cálculos de costes medios y márgenes de beneficios de algunos servicios prestados. Dichos costes se basan principalmente en cifras presupuestarias de acorde al Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales elaborado en 1976 por el IEAL (Instituto de Estudios de la Administración Local).

En cuanto al Presupuesto de Resultados en la administración central, no existe como tal, aunque es un objetivo marcado en el Libro Blanco. Sin embargo, desde finales de la década de los 80 los presupuestos del Estado se definen como Presupuestos por Programas (primeros presupuesto por programas en 1984, con introducción del seguimiento de objetivos en 1989). Actualmente algunos programas (con alguna excepción para los servicios generales) presentan un seguimiento de objetivos, con indicadores de los resultados alcanzados, si bien suelen utilizarse sólo indicadores de ejecución, inputs y outputs físicos, lo que no permite evaluar el verdadero impacto de dichos programas. Últimamente, con la aparición de las primeras cartas de servicios públicos, se empiezan a elaborar indicadores de performance y calidad en la prestación de servicios públicos.

Hemos de destacar el esfuerzo que realiza la IGAE (1997, 1994b) para implantar indicadores y una adecuada contabilidad de costes en la administración del Estado. La experiencia de utilización del grupo 9 de contabilidad analítica recogido en el PGCP de

1983 no tuvo éxito y en 1994 desarrolló un modelo de contabilidad de costes para organismos autónomos denominado Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (CANOA). Una de las ventajas que presenta es que permite un elevado grado de flexibilidad y adaptabilidad, dada las características heterogéneas de los diferentes organismos. El modelo CANOA indica el cálculo de costes, totales, medios y marginales, pero no establece la elaboración de indicadores.

7.1.2.4. *El Presupuesto*

7.1.2.4.1. Características

Es la Ley General Presupuestaria de 1977 la que modernizó los presupuestos públicos en España, para que junto con la contabilidad fueran utilizados como instrumentos de gestión y control de la actividad pública. Si exceptuamos el cambio mencionando anteriormente de la Cuenta General del Estado y pequeñas modificaciones como las referentes a gastos plurianuales, reorganización de las entidades fruto de la LOFAGE, autorizaciones para modificar créditos o la reorganización de la Intervención de la Seguridad Social, no ha sufrido importantes cambios en su redacción original. Actualmente está pendiente la redacción y aprobación de una nueva Ley General Presupuestaria, cuyo plazo de presentación está previsto para 2003.

El criterio adoptado por los presupuestos puede considerarse como de obligaciones. De esta manera la LGP (art. 49) señala que se imputarán al presupuesto los derechos liquidados durante el ejercicio, cualquiera que sea el período de que deriven, y las obligaciones reconocidas.

Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el año natural (LGP, art. 61 y 63) del propio ejercicio presupuestario. Aunque podrán adquirirse compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores en el caso de operaciones como, por ejemplo, inversiones y transferencias de capital, convenios, arrendamientos de bienes inmuebles, compra de bienes inmuebles adquiridos directamente cuyo importe exceda de 1.000 millones de pesetas o cargas financieras. Dichos compromisos plurianuales, en general, no serán superiores a cuatro ejercicios y con un nivel decreciente de pagos (no aplicable a alquileres o cargas financieras), condiciones modificables por el gobierno según los casos particulares.

Los presupuestos generales del Estado presentados a las Cortes contienen (LGP, art. 48 y 50):

- a. El Presupuesto del Estado y los presupuestos de los Organismos autónomos.
- b. El Presupuesto de la Seguridad Social.
- c. Los presupuestos (de explotación y capital, así como los estados financieros según el plan contable del sector privado) de las Sociedades Mercantiles Estatales y de las Entidades Públicas Empresariales.
- d. Los presupuestos de las Fundaciones Estatales (de explotación y capital, así como los estados financieros según el plan contable para las entidades no lucrativas).
- e. Los presupuestos de los restantes organismos públicos.

Los presupuestos del Estado, Organismos Autónomos, Seguridad Social y Organismos públicos, cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto de gastos, se presentan y aprueban de manera conjunta, no existiendo una consolidación de los presupuestos del sector público empresarial con el resto de organismos y entidades públicas. Dicha consolidación del presupuesto sólo se elabora como documentación anexa (LGP, art. 54) al anteproyecto que se presenta al Gobierno, pero no al Parlamento. Sin embargo, los presupuestos de las entidades con presupuestos estimativos basados en la contabilidad (sociedades estatales, entidades públicas empresariales y otros organismos) y los de las fundaciones estatales se presentan, de momento y a diferencia de las entidades locales, sólo de forma agregada, debido a la falta de homogeneización.

Los presupuestos se presentan sobre la base de tres clasificaciones, funcional, orgánica y económica, según la estructura determinada por el Ministerio de Hacienda, además de un anexo con clasificación territorial de los programas y proyectos de inversión pública. Los presupuestos de las entidades locales (LGP, art. 52) se adaptan a dicha estructura, sin perjuicio de sus peculiaridades, y los presupuestos de las CCAA deben ser elaborados con criterios homogéneos de forma que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado.

En relación con las CCAA hemos de decir que su normativa es bastante parecida a la de Estado, si bien varían temas como los plazos, las cuentas que deben rendirse, y en algunos casos la presentación de un presupuesto consolidado.

En cuanto a las entidades locales, es la LRHL la que regula sus presupuestos adaptando la normativa de la LGP a dichas entidades, estando desarrollada por el Real Decreto 500/1990, y la Orden de 20 de septiembre de 1989, que establece la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Hay que señalar que dicha Orden establece la obligatoriedad de la clasificación funcional por actividades, las cuales enumera y des-

cribe, con lo que en cierta medida se quita libertad a las entidades locales para organizarse y determinar sus programas de actuación como más les convenga.

Las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un Presupuesto General en el que se integrarán (LRHL, art. 145 y 147) el presupuesto de la propia entidad, los de sus Organismos Autónomos y los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local. A él se unirán los planes y programas de inversión y financiación para un plazo de cuatro años (optativo), los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las sociedades mercantiles de cuyo capital social sea titular único o participe mayoritario, el Estado de Consolidación del Presupuesto de la propia Entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles, y el Estado de Previsión de movimientos y situación de la Deuda. En este sentido, en los ayuntamientos medios y pequeños, al existir poca o nula planificación y control técnico, es bastante frecuente el incumplimiento de los plazos presupuestarios y que el presupuesto se apruebe a veces ya finalizando el año.

Sobre la presentación y las medidas presupuestarias del déficit, consideramos que no son las más adecuadas. Sobre la presentación del presupuesto hemos de decir que el saldo presupuestario o déficit no se presenta directamente como tal, sino que debe deducirse de las variaciones netas de los activos y pasivos financieros que presenta el presupuesto según la clasificación económica, o comparando los totales de gastos e ingresos en las otras dos clasificaciones.

Sobre las medidas del resultado presupuestario presentadas en las liquidaciones presupuestarias, existen varias como vimos en el capítulo 5 (cuadro 5.1), lo cual puede producir confusión.

El denominado Resultado Presupuestario incluye las adquisiciones y ventas de activos financieros como gastos e ingresos presupuestarios. Posteriormente, incluyendo las operaciones con pasivos financieros se obtiene el denominado Saldo Presupuestario, que corregido por el Remanente de Tesorería utilizado y los gastos con financiación afectada es el Superávit o Déficit de Financiación. Déficit de Financiación que indica si la deuda emitida ha sido suficiente o no para hacer frente a todas las obligaciones incurridas durante el ejercicio.

Sin embargo, para el Gobierno Central la cifra de referencia es la necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional, debido principalmente a los compromisos de estabilidad contraídos con la Unión Europea. A nivel local la medida de referencia suele ser el Remanente de Tesorería.

7.1.2.4.2. El Presupuesto por Programas

El artículo 53.3 de la LGP indica que el motivo de establecer una clasificación funcional por programas en el presupuesto es implantar un sistema de objetivos en la administración y sus organismos autónomos. Sin embargo, dicho requisito no se llevó a cabo inmediatamente, y la Disposición Transitoria Primera lo posponía hasta que el gobierno lo desarrollase, ya que no había medios adecuados para realizarlo en ese momento.

Los primeros programas fueron introducidos por la orden de confección de los presupuestos de 1979, y afectaban al Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo y el de Sanidad y Seguridad Social. Posteriormente se fueron ampliando. Sin embargo, estas primeras experiencias constituían más bien presupuestos complementarios, no se remitían a las Cortes (Sánchez-Reventa, 1994, p. 67) y su construcción era incompleta y muy teórica. Los objetivos no contenían cuantificación, ni física ni financiera, por lo que no podía seguirse su evolución.

El primer presupuesto total por programas fue el de 1984, aunque su definición fue bastante primaria y confusa (Sánchez-Reventa, 1995). Era más bien un tema de presentación, ya que no contenían ni objetivos ni indicadores de seguimiento, y no era elemento vinculante en la ejecución presupuestaria.

El seguimiento por objetivos se introdujo en los presupuestos de 1989 (Disposición Adicional 16 Ley 37/1988 de 18 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado), y desde entonces la clasificación funcional por programas ha pasado a ser la principal. La Orden ministerial de 14 de julio de 1992 sobre el sistema de seguimiento de programas, regulaba dicho seguimiento, el cual cada vez se ha ido ampliando a más programas¹⁰⁹, pero no se ha llegado a aplicar aún a la totalidad de ellos. Sin embargo, dicho seguimiento se basa exclusivamente en el grado de realización de los objetivos definidos en términos de inputs (físicos y monetarios) y outputs (físicos), así como en mostrar el cálculo y explicación de sus desviaciones.

Las principales deficiencias y dificultades que se dan para poder considerar un Presupuesto por Programas u Objetivos en España son las siguientes:

¹⁰⁹ Los programas con seguimiento por objetivos para el ejercicio 2002 pueden verse en el cuadro 2.5 del capítulo 2.

- Utilización de indicadores de input y output, lo que no permite evaluar el verdadero impacto de los programas. En muchos casos no se conocen los costes de los programas y centros gestores.
- Falta una verdadera definición de objetivos y delimitación de responsabilidades. En este sentido un estudio de la administración pública española (MAP, 2000) reflejaba el carácter difuso de los presupuestos en el 83% de las respuestas.
- Los objetivos no se han introducido en el proceso de discusión parlamentaria del presupuesto, que sigue estando enfocada en los inputs y de manera incrementalista. La adopción de la clasificación por programas parece más un simple cambio de formato que de filosofía en la gestión. En este sentido un estudio de la administración pública española (MAP, 2000) reflejaba una desconexión entre el presupuesto y los concretos programas de actuación en el 84% de las respuestas.
- Es difícil establecer un presupuesto por programas si la gestión no lo es. En este sentido un estudio de la administración pública española (MAP, 2000) reflejaba la existencia aún un excesivo control legal y ausencia de control de eficacia y eficiencia en el 83% de las respuestas. Otro estudio realizado entre directivos (Zapico-Goñi, 1988), consideraba que las reformas presupuestarias no afectaron a los procesos de decisión, los indicadores presentados no servían para la toma de decisiones, no existía discrecionalidad en poder diseñar su presupuesto, y la capacidad de presupuestar era bastante limitada, sobre todo por la falta de información e instrumentos de análisis útiles y personal especializado.
- Existen reticencias por parte de los gestores y directivos a una gestión por resultados y objetivos. Suele verse como un coste más el tener que establecer y realizar el seguimiento de objetivos (IGAE, 1997 p. 14). Tal como indica Sánchez-Revenga (1995), la reforma pudo estar mal planteada al iniciarse de forma unilateral por el Ministerio de Economía y Hacienda, y no formar parte de un proceso de reforma global de la Administración Pública.

Falta aún mucho para llegar a adoptar un presupuesto por resultados tal como han hecho otros países. Sin embargo, hay que destacar que está dentro de los objetivos del Libro Blanco, y veremos si el gobierno central, y deseablemente las CCAA, dan pasos decisivos para su adopción.

7.1.2.5. Futuro: Control del Déficit y Ley De Estabilidad

Para finalizar la exposición de la situación española hablaremos de la reciente Ley de Estabilidad Presupuestaria y de la posibilidad de que en un futuro próximo se realicen pasos con relación a incorporar el enfoque de recursos como criterio presupuestario.

7.1.2.5.1. La Ley de Estabilidad Presupuestaria. Criterios de Contabilidad Nacional

Con la aprobación de Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, llamadas “Leyes de Déficit Cero”, se tiene el objetivo de controlar el déficit público dentro del marco de estabilidad económica de la Unión Europea. Dicha normativa afecta a todas las Administraciones Públicas, Estado, CCAA y Entidades Locales, y a todas las entidades de ellas dependientes, ya que de lo contrario los esfuerzos de control por parte del Estado podrían resultar en vano, con los efectos negativos que ello conlleva. Dicha normativa es de aplicación para los presupuestos del ejercicio 2003.

Las medidas actuales de control del déficit son las siguientes, aunque se observa un incumplimiento importante de la normativa en el caso de algunas CCAA y entidades locales:

1) Presupuestos del Estado.

La Constitución exige (art. 134) que toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación. En este sentido los reglamentos del Congreso y de Senado (art. 133 y art. 149 respectivamente) añaden que las enmiendas al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado que supongan aumento de créditos en algún concepto únicamente podrán ser admitidas a trámite si proponen una baja de igual cuantía en la misma sección.

Una vez aprobado el presupuesto el único límite (Constitución, art. 134) es que sólo el Gobierno podrá presentar proyectos de Ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.

2) Las Comunidades Autónomas.

Las Comunidades Autónomas (art. 14, Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA) sólo podrán concertar operaciones de crédito a largo plazo para la realización de gastos de inversión, siempre que el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no exceda del 25% de sus ingresos corrientes. Si las operaciones de crédito se realizan en el extranjero (no Unión Europea) o consisten en la emisión de deuda precisarán autorización del Estado. En todo caso precisarán autorización del Estado cuando se constate el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria.

3) Las Entidades Locales.

Las entidades locales son las que están más controladas por parte del Estado, en parte debido al menor autocontrol que se puede dar. La LRHL establece límites al déficit presupuestario y condiciones de emisión de deuda. Condiciones que se basan en los resultados presupuestarios obtenidos.

Los criterios actuales se aplican desde 1999 (Ley 50/1998), aunque el requisito de buenos resultados presupuestarios se introdujo en 1997 (Ley 13/1996, exigiendo un ahorro neto no inferior al 2% de los ingresos corrientes para endeudarse). Anteriormente sólo se evaluaba la cantidad de deuda y las cargas anuales que suponían, por lo que se exigía autorización del Ministerio de Hacienda si el nuevo endeudamiento suponía más del 5% o las anualidades de amortización, por capital e intereses, de toda la deuda excedía del 25% de sus ingresos corrientes presupuestarios liquidados. Las medidas actuales son las siguientes:

- En caso de liquidación del Presupuesto (LRHL, art. 174) con Remanente de Tesorería negativo, tanto del ayuntamiento como de algún organismo autónomo, existen tres opciones, por este orden: (1) deberán proceder, en la primera sesión que celebren, a la reducción de gastos del nuevo Presupuesto por cuantía igual al déficit producido, (2) realizar una operación de crédito por su importe, o (3) el Presupuesto del ejercicio siguiente habrá de aprobarse con un superávit inicial de cuantía no inferior al repetido déficit.
- En principio el endeudamiento a largo plazo sólo puede destinarse a inversiones o renovación de deuda (art. 50). Excepcionalmente (art. 158.5) podrán destinarse a financiar nuevos o mayores gastos por operaciones corrientes, que expresamente sean declaradas necesarias y urgentes, cuando su importe total anual no supere el 5 % de los recursos por operaciones corrientes del Presupuesto de la Entidad, que la carga financiera total de la Entidad no supere el 25 % de los expresados recursos, y que las operaciones queden canceladas antes de que se proceda a la renovación de la Corporación que las concierte.
- No podrán acudir (art. 54) al crédito a largo plazo las Entidades Locales, sus Organismos autónomos y sociedades mercantiles de capital íntegramente local, sin previa autorización de los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda cuando la liquidación de los Presupuestos presente un ahorro neto negativo. También precisarán de autorización cuando el volumen total del capital vivo exceda del 110 % de los ingresos corrientes liquidados. En todo caso, precisarán de autorización las que se formalicen en el exterior o mediante emisiones de deuda.

Vemos que las medidas de referencia se extraen de las liquidaciones presupuestarias y nunca a la contabilidad. Incluso en algunos casos, como el ahorro neto¹¹⁰, es necesario realizar cálculos extras para obtener la medida, al no estar contemplada en los presupuestos, cosa que dificulta los análisis y hace disminuir la utilidad de los estados presupuestarios y contables.

En cuanto a las recientes Leyes de Estabilidad Presupuestaria¹¹¹, destacar:

- En el primer cuatrimestre de cada año, el Gobierno, a propuesta conjunta de los Ministerios de Economía y de Hacienda, y previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas en cuanto al ámbito de las mismas, fija el objetivo de estabilidad presupuestaria referido a los tres ejercicios siguientes, tanto para el conjunto del sector público, como para cada uno de los grupos que lo integran. Dicho acuerdo se envía a las cámaras legislativas para su aprobación.
- El equilibrio propuesto se basa en la medida de necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional, calculada bajo un enfoque de recursos, totalmente diferente a los criterios de obligaciones y caja del presupuesto. En el caso de entidades empresariales se basa en la posición de equilibrio financiero, entendida como la obtención de beneficios adecuados a su objeto social o institucional.
- La presentación de los correspondientes planes económico-financieros de saneamiento a medio plazo para su corrección en caso de incumplimiento.
- La regulación por ley del destino del superávit presupuestario del Estado y la Seguridad Social. Reducción de deuda en el primer caso y creación de una reserva para situaciones futuras en el segundo.
- La dotación de un Fondo de Contingencia anual para imprevistos por el 2% del límite de gasto fijado anualmente para el Estado. Fondo no acumulativo, por lo que los sobrantes formarán parte del superávit del ejercicio.

Como ya indicamos en el capítulo 5, la aprobación de esta normativa ha generado no pocas controversias en España. Entre los problemas que plantea podemos enumerar los siguientes.

¹¹⁰ Como vimos en el cuadro 5.3 del capítulo 5.

¹¹¹ Comentarios a las Leyes de Estabilidad Presupuestaria pueden verse en Garces (2001), Uría (2001) y Soler (2001).

1) Autonomía de las Comunidades Autónomas.

Varias comunidades autónomas creen que esta ley limita su autonomía al no poder fijar sus políticas fiscales en función de las necesidades propias de cada una. Así, puede ser conveniente establecer distintos objetivos para regiones con distinto nivel de endeudamiento y nivel de infraestructuras. En este sentido, las regiones o entidades altamente endeudadas deberían tener un objetivo de superávit, o capacidad de financiación, mayor que el resto, ya que su necesidad de reducción de deuda es más importante.

2) Criterios de medida.

Existe el problema de que los criterios de estabilidad que establece la ley deben calcularse con los criterios del SEC-95. Problema importante especialmente a nivel de gobiernos locales. ¿Cómo se podrá saber si se conseguirá el objetivo de estabilidad si al elaborar el presupuesto se hace con distintos criterios?

Muchas CCAA y ayuntamientos no tienen sistemas contables adecuados para saber al aprobar y elaborar sus presupuestos cuál es el déficit según la Contabilidad Nacional. Cifras que no serán fáciles de calcular ya que la diferencia de criterios entre el SEC y el presupuesto es considerable. Es difícil obligar a la consecución de unas cifras económicas a las entidades locales si no tienen instrumentos ni personal preparado para su cálculo.

3) Falta de visión plurianual.

Debería existir en la legislación cierta flexibilidad plurianual. Si existen superávits acumulados de años anteriores, debería poderse estar en situación de déficit a cuenta de ellos, ya sea por una situación coyuntural o por la necesidad o deseo de realizar mayores inversiones. Si la visión es sólo anual, se está desincentivando la consecución de superávits, lo cual es muy peligroso ya que puede fomentar la realización de gastos innecesarios.

4) No se engloba en un plan de reforma y control global del sector público.

Al igual que reformas anteriores no forman parte de un plan global y aceptados por todos los agentes afectados.

Englobándose dentro de un proceso de reformas global del sector público su comprensión y aceptación podría ser mayor. Aprobándose de manera aislada puede dar la sensación de que es la solución a todos los males de la gestión pública, y nada más le-

jos de la realidad. Tal como no señalaba un miembro de la Cámara de Comptos de Navarra¹¹², para lograr el equilibrio presupuestario la Ley ha adoptado el mecanismo más cómodo y fácil de controlar, obviando otras vías tales como una autentica reforma de la gestión presupuestaria pública, el papel del sector público y sus organismos satélites, un control del crecimiento del gasto corriente, alternativas a la financiación de determinados servicios públicos, o la racionalidad y eficiencia en el gasto.

7.1.2.5.2. Posibilidad de un Presupuesto de Recursos

La posibilidad de la adopción en el presupuesto del enfoque de recursos frente al actual de obligaciones, en países como España es posible, aunque aún queda bastante camino por recorrer y, sobre todo, convicción.

Actualmente el enfoque de recursos o devengo, con pequeñas variantes, es el criterio empleado en la contabilidad, la Contabilidad Nacional, los criterios de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, y en la elaboración de los presupuestos de las entidades empresariales y fundaciones públicas.

La aceptación en los sistemas contables no representó demasiados problemas al ser una imposición legal y no afectar significativamente a la gestión que se estaba llevando a cabo. Al ser el presupuesto el instrumento más importante y relevante en la gestión pública, se aceptan los cambios contables con menos reticencia porque no afectan tanto como una reforma en los criterios presupuestarios.

Esta aceptación no ha sido similar en todas las CCAA (algunas aún están en el proceso de adopción), dependió de la infraestructura contable e informática, de los medios heredados, y de la formación y costumbres de los funcionarios. En este sentido en un estudio sobre las CCAA de Montesinos et al. (1999) se refleja que la aplicación del enfoque de recursos en los estados financieros presenta una utilidad media-alta y una dificultad alta, mientras que la utilidad es baja y la dificultad muchísima si tuviera que aplicarse a los presupuestos. También señalar que las respuestas a la adopción de un presupuesto por objetivos, contabilidad analítica e indicadores de gestión, mostraron su alta utilidad pero se consideraba que presentaban muchas dificultades de implantación.

¹¹² Entrevista realizada en abril 2002.

La aplicación a los presupuestos es posible, pero difícil. No existe involucración ni un deseo fuerte por parte de los políticos, gestores, ni el Parlamento. La mayoría de funcionarios y políticos posee aún la mentalidad tradicional de concebir la administración pública y su funcionamiento. Vela (2000) resalta este punto "... no es sólo que prevalezca la cultura del control, sino que sigue prevaleciendo la cultura del presupuesto a todos los niveles, algo muy difícil de vencer y que supone que todo ese bagaje de información que ya empieza a estar disponible resulte irrelevante y de escasa utilidad". A ello se une también la poca preparación y recursos de que disponen las entidades locales menores.

Las únicas iniciativas y voces a favor del enfoque de recursos en los presupuestos españoles provienen de académicos, como, por ejemplo, los profesores Montesinos (1998a), Pina (1998), y Barea (1998).

De una serie de entrevistas a responsables de Consejerías de Hacienda y Cámaras de Cuentas de las CCAA, algunas respuestas (Cámara de Comptos de Navarra, Sindicatura de Comptes de Catalunya) coinciden con nuestro parecer sobre la medida a utilizar para definir el equilibrio presupuestario. No debería establecerse sobre la necesidad de financiación, sino sobre un enfoque de recursos, es decir incluyendo como gasto la amortización y no las inversiones efectuadas. Igualmente opinan que debe adoptarse el devengo también como criterio presupuestario y no sólo contable.

Son las opiniones de las Cámaras de Cuentas las únicas que nos han contestado favorablemente. Las respuestas de las Consejerías de Hacienda de varias comunidades no entendían ni se habían planteado el que se pudieran cambiar los criterios. Vemos que aunque las CCAA tengan autonomía, son muy pocas las que no van a remolque de lo que dicta el Estado Central. No se cuestionan el por qué ni el cómo de las normas, tanto organizativas, de gestión, contables y presupuestarias, que aplican. También destacar que de las entrevistas realizadas, sólo la Cámara de Comptos de Navarra conocía las experiencias llevadas a cabo en otros países y la Consejería de Hacienda de Castilla la Mancha tenía cierto conocimiento de la experiencia de Suecia. En general el conocimiento de las prácticas en otros países es mínimo o nulo.

Significar también que los recursos judiciales a la Ley de Estabilidad Presupuestaria se pueden considerar políticos más que presupuestarios. Es decir se recurre la autonomía porque toca a las finanzas de las CCAA, pero no se discute su cálculo ni si la medida de referencia debería ser otra.

Para poder implantar el enfoque de recursos en el presupuesto se tendrá que romper la actual tendencia, y ello es difícil. Se podría romper si se inicia un proceso de reforma

global como en otros países, implantando la gestión por resultados. Si no se implanta una gestión y presupuesto por resultados es difícil que se cambien los actuales hábitos y criterios presupuestarios y se demande un cambio de enfoque. En este sentido se esperaba más de la próxima la Ley General Presupuestaria para ver si suponía un avance importante en este sentido, pero analizados los borradores¹¹³ no parece ser que sea así. En todo caso resaltar que sin iniciativas del Gobierno Central no creemos que las CCAA o entidades locales propongan reformas por iniciativa propia.

7.1.3. BREVE COMENTARIO DE LA SITUACIÓN EN CENTRO Y SUDAMÉRICA

No queremos dejar el repaso de la situación internacional sin mencionar la situación existente en los países de Centro y Sudamérica. Si bien existen divergencias entre ellos hay bastantes rasgos en común.

La mayoría de los países de Latinoamérica actualmente se encuentran en vía de desarrollo, por lo que es preciso tomar una serie de acciones que lleven al crecimiento de los mismos, necesitando para ello directa o indirectamente requerimientos financieros. En este contexto, diferentes países y organismos internacionales a través de la cooperación financiera y técnica que prestan, influyen en ellos. Dada la necesidad de evaluación de dichos programas, uno de los requisitos a la hora de financiar los mismos es el rendir cuentas de forma precisa y oportuna, para lo cual necesitan contar con sistemas de información adecuados. En este sentido se están produciendo toda una serie de reformas en los sistemas de información con la ayuda de la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos (AID) dentro del Proyecto Regional Responsabilidad/Anticorrupción en las Américas (AAA), administrado por la firma Cassals and Associates, Inc. Desde junio de 1989 se está implantando el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera para América Latina y el Caribe (SIMAFAL¹¹⁴). Modelo que ya está en su segunda versión (SIMAFAL II) y se ha ampliado a la administración local. Dicha iniciativa es financiada por el Banco Mundial, la agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos (USAID) y/o el Banco Interamericano de Desarrollo, además de por el país afectado.

¹¹³ Boletín oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados VII legislatura Serie A: Proyectos de Ley: 2 de octubre de 2003, Dictamen de la comisión y escritos de mantenimiento de enmiendas para su defensa ante el pleno: 121/000165 General Presupuestaria.

¹¹⁴ El desarrollo del SIMAFAL, tanto a nivel, central, como local, como de organismos descentralizados, puede verse en detalle en Zuleta et al. (1999a, 1999b) y Zuleta y Barer (1999). La evolución de la implantación puede verse en las conferencias de The International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM, 1997, 1998a 1998b, 1999), <http://www.icgfm.org>

La situación antes de 1989 era bastante preocupante en la mayoría de países Centro y Sudamericanos. Un ejemplo de ello podemos verlo en el caso de Argentina, que es extrapolable al resto de países (Ministerio de Economía, 1992).

- El presupuesto público no era utilizado como instrumento de fijación de políticas y de asignación de recursos. No existía la administración presupuestaria.
- No existían normas que regularan el crédito público ni una organización que lo administrase.
- La Tesorería Nacional cumplía funciones de administración de una caja pagadora sin vincularse con los aspectos monetarios y financieros del Sector Público Nacional.
- La actividad contable central no había integrado adecuadamente a las distintas ramas que la conforman y sólo brindaba información para posibilitar el control legal del uso de los recursos y para la elaboración de la Cuenta General del Ejercicio. El sistema no generaba información oportuna y confiable sobre la gestión financiera pública, lo que originó el desarrollo de metodologías ad-hoc producto de los requerimientos de las autoridades responsables de administrar las finanzas públicas nacionales.
- Se desconocía el monto de los activos públicos y de los pasivos reales y contingentes.
- El sistema estaba regulado por una Ley de Contabilidad desactualizada en su concepción y que no respondía a la tecnología administrativa actual ni a la dinámica del proceso público, por lo que en los hechos fue complementada con una profusión de normas, especialmente las contenidas en la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto, que hicieron absolutamente engorrosa e ineficiente la tarea de tratar de conocer la normativa vigente en el área.
- Se descuidó la capacitación permanente de los recursos humanos de este sector institucional.
- El equipamiento del área, sobre todo en equipos informáticos, era insuficiente y estaba desintegrado en lo que hace a sistemas y desactualizado en lo que respecta a equipos.
- El sistema legal administrativo vigente no dio lugar a una participación del Congreso Nacional en decisiones claves del sector, tal es el caso de la administración presupuestaria o la del crédito público.

Desde 1989 a la fecha, países como Bolivia, Argentina, Paraguay, Colombia, Guatemala, Nicaragua, El Salvador, Honduras y Panamá, han implementado procesos de reforma de la administración financiera optando por el modelo SIMAFAL, aunque bien es cierto que han sido éstos los que han desarrollado sus propios modelos, y por tanto podrán tener sus propias características. De otra parte países como Chile, México o

Costa Rica cuentan con sistemas contables que aún no se han desarrollado en su totalidad (Caba, 1999).

La existencia de un programa de ayuda financiera junto con un marco metodológico y operacional está llevando o ha llevado a la mayoría de los países a una situación de reforma bien parcial o bien integral de su sistema de administración financiera. Ello incluye cambios en las leyes presupuestarias, en los sistemas de contabilidad, de auditoría, y en el uso informático de información financiera, con el objetivo de dar mayor transparencia en la recaudación, aplicación y control de los recursos públicos. Programas que tienen diversos nombres según el país de aplicación. Así, por ejemplo, en Guatemala, Perú y Paraguay se denomina SIAF (Sistema Integrado de Administración Financiera y Control de Gasto), en Colombia SIIF (Sistema Integrado de Información Financiera), en Bolivia, Brasil y Honduras SIAFI (Sistema de Administración Financiera), en Nicaragua SIGFA (Sistema Integrado de Gestión Financiera de la Administración), en Ecuador SIGEF (Sistema Integrado de Gestión Financiera), o SIGECOF (Sistema Integrado de Gestión y Control Financiero) en Venezuela.

Todos estos modelos de sistemas integrados, fruto del modelo del SIMAFAL, se basan en dos aspectos esenciales: las interrelaciones de los sistemas y en una centralización normativa pero descentralización operativa. Los elementos esenciales que conforman el sistema de administración financiera según el SIMAFAL son:

- Presupuesto
- Tesorería
- Crédito Público
- Contabilidad
- Sistema de Contrataciones.
- Sistema de Administración de Bienes
- Recursos Humanos

Habiendo estructurado sus sistemas de información, algunos países han ido más allá y están intentando implantar un sistema presupuestario por programas e incluso por resultados, con la consiguiente evaluación de la performance conseguida.

Hay que señalar que el reconocimiento de las operaciones presupuestarias se realiza en todos ellos bajo el criterio de obligaciones (caja modificada). En cuanto al criterio contable, la mayoría adopta la base de devengo modificada, aunque hay que destacar que suele confundirse el concepto devengo con el criterio de imputación de los ingresos y los gastos en el presupuesto, esto es, cuando surge una obligación jurídica de cobro o pago. Todos ellos elaboran balances de situación, sin embargo países como Costa Rica, El Salvador, Chile o México no reconocen provisiones ni los bienes de uso público. En

este sentido Chile elabora un balance de situación pero no está conectado al resto de estados financieros, los cuales sólo reflejan la ejecución del presupuesto. Hay que destacar que Guatemala, Paraguay y Perú incluyen todos los activos en el balance, incluyendo plantaciones, bosques productivos y minas de titularidad estatal, además de los bienes culturales, históricos e infraestructuras. Panamá, Bolivia, Argentina y Ecuador tienen un sistema similar al español, en el cual los bienes e infraestructuras de uso público son dados de baja al finalizar su construcción. Países como Cuba, tampoco reconocen las infraestructuras en sus balances. En cuanto a reconocer provisiones, la mayoría de ellos, menos los anteriormente indicados y Paraguay, reconocen provisiones para ciertos gastos y por importes de dudoso cobro. Destacar que Guatemala y Perú reconocen como provisión los beneficios devengados correspondientes a las jubilaciones de sus empleados públicos.

7.2. PAÍSES PRÓXIMOS A UN PRESUPUESTO DE RECURSOS

7.2.1. CANADÁ

Canadá es un sistema federal compuesto por 10 provincias y 3 territorios. Las provincias son bastante autónomas y tienen competencias para regular los municipios de ellas dependientes. Debido a ello existe diversidad en la administración y gestión entre provincias, y entre éstas y el gobierno federal.

Canadá tuvo dos crisis económicas a principios de los 80 y principios de los 90, con importantes déficits públicos, un alto nivel de deuda pública y una elevada tasa de desempleo. Los ciudadanos creían (Minister of Public Works and Government Services, 1997) que las finanzas estaban fuera de control y existía un bajo nivel de confianza. En el año 1994 el nivel de déficit y deuda pública de Canadá era el segundo mayor (déficit del 6% PIB, deuda del 86% PIB) del grupo de los siete países más industrializados del mundo (G-7).

Todo ello, unido a la vulnerabilidad creciente ante posibles turbulencias financieras internacionales debido a su nivel de endeudamiento externo y altos intereses, hacían necesario emprender medidas de reducción del déficit público. Medidas que debían: (1) ir enfocadas a la reducción de gasto y no al aumento de impuestos; (2) ser permanentes y estructurales; (3) favorecer el entendimiento y colaboración con las provincias; y (4) mejorar las políticas sociales. En definitiva, mejorar el sector público para aumentar el potencial a largo plazo de la economía canadiense a través de mayor pro-

ductividad y mayores estándares y calidad de vida para los ciudadanos (Minister of Public Works and Government Services, 1997).

De esta manera a principios de los años 90 se emprendieron toda una serie de reformas organizativas, presupuestarias, y de gestión. Reformas que aún continúan hoy en día y han conseguido mejorar sustancialmente el sector público canadiense. Así se está en una situación de superávit presupuestario desde 1998, con una inflación baja y estable desde 1993, siendo actualmente el objetivo principal reducir el nivel de deuda pública.

Pero Canadá no sólo ha sido pionero en reformas en el sector público y en la aplicación del NPM, sino también en la utilización de criterios empresariales en la elaboración de la información financiera y los presupuestos. En este sentido durante los últimos 30 años multitud de comisiones han sugerido la mejora en la cantidad y calidad de la información financiera elaborada por la administración pública, especialmente para que se recoja el coste completo de las actividades.

En el gobierno federal de Canadá, el Tesoro, el Auditor General, y en general la mayoría de organizaciones interesadas, consideran que deben adoptarse los mismos criterios para elaborar la información financiera que los presupuestos. Así si debe producirse un cambio debe producirse en los dos ámbitos, y no sólo en la contabilidad, como ocurre en otros países.

En cuanto a la aplicación de un enfoque de recursos, está en proceso de estudio. Canadá tiene la característica diferencial que la adopción del enfoque de recursos se viene efectuando gradualmente por conceptos, paso a paso. Actualmente podemos decir que la base adoptada tanto en la contabilidad como en el presupuesto es la de devengo modificado. Las intenciones iniciales eran aplicar el enfoque de recursos completo en el ejercicio 2001-2002, pero se ha pospuesto al menos dos años.

7.2.1.1. El NPM en Canadá

Canadá ha sido uno de los países líderes en la introducción de los elementos del NPM en su sector público. Se han producido importantes progresos en la reducción de los controles centralizados y la introducción de flexibilidad en la gestión, así como se ha adoptado un enfoque en los resultados. Destacaríamos los siguientes puntos:

- Se reconoce la importancia de un tamaño adecuado y asequible para el sector público (OCDE, 1999e) pero se rechaza la filosofía de que menos gobierno es sinónimo de un gobierno mejor. Por ello la privatización no es un fin en sí mismo.

- Modernizar la prestación de servicios, dando importancia a la calidad.
- Fortalecer la capacidad política, a través de la planificación a largo plazo, la colaboración y coordinación entre departamentos, niveles de gobierno, y el sector privado, y un proceso político más transparente y participativo.
- Accountability. En este sentido, la accountability del gobierno al Parlamento es la pieza angular de la democracia en Canadá (Minister of Public Works and Government Services, 1997).
- Mejorar y reformar el sistema de empleados públicos. En este sentido los empleados públicos descendieron de 225.619 a 195.000 entre abril de 1995 y diciembre de 1996 (Minister of Public Works and Government Services, 1997).
- Gestión orientada a los ciudadanos, facilitando su participación y acceso a la información.
- Modernizar la gestión financiera, incluido el control interno reduciendo los controles de inputs.
- Gestión de resultados.
- Desregulación y calidad en la normativa aplicable.

Aunque ya en los años 80 hubo un intento de reformas departamentales y de control del gasto presupuestario (Lindquist, 1997), principalmente impulsadas a nivel político por el viceprimer ministro Erik Nielsen (Nielsen Task Force), podemos decir que fue en 1990 con la elaboración del informe Public Service 2000 (Government of Canada, 1990) el momento de inicio de las importantes reformas emprendidas por el gobierno federal de Canadá. Implicó importantes reformas en la gestión de los departamentos y una revisión del papel de los empleados públicos encaminadas a mejorar la prestación del servicio a los canadienses, hacer el gobierno más eficiente y consolidar la accountability. Sin embargo, no se vieron claramente los resultados que se pretendía alcanzar con dichas reformas. Muchos cambios en la gestión no eran correctamente percibidos por los empleados y el público en general.

Al no obtener avances significativos, en 1994 se revisaron todos los programas públicos (Program Review) para mejorar su eficacia y eficiencia, y reducir costes. El objetivo era que los recursos fueran a aquellas áreas prioritarias, y que ayudaran a que los ciudadanos recibieran un mejor servicio. Resultado de ello (OCDE, 1999f, p. 11) el gasto de las agencias y departamentos se redujo entre un 5% y un 60% en tres años. Revisión de programas continua en el tiempo, y que analiza aspectos como si aún son de interés público, si deben reasignarse a las provincias, si deben compartirse con el sector privado, si deben rediseñarse para aumentar la eficiencia, y si pueden afrontarse con las restricciones financieras existentes. Igualmente, se produjeron también cambios importantes en el sistema de transferencias a las provincias y en los sistemas

bios importantes en el sistema de transferencias a las provincias y en los sistemas de desempleo y programas sociales de bienestar.

En marzo de 1996, con el objetivo de modernizar los programas federales, se produjo un cambio significativo en la estrategia de gestión, orientándose a los resultados. Es lo que se conoce como la iniciativa *Getting Government Right*, (Minister of Public Works and Government Services, 1997). Se animó a las agencias a establecer objetivos, medir los resultados y presentar y utilizar información de performance. Se introdujo la calidad y satisfacción del cliente como requisitos en todos los programas y se modernizó la estructura del gobierno. Se empezó una amplia reforma del control interno, de la formación de los gestores y en el sistema informativo y presupuestario (*Financial Information Strategy, FIS*), del que hablaremos más adelante. Fruto de todo ello fue la implantación del Programa de Gestión de Performance en 1999 para proveer un marco para la correcta gestión de resultados, de cara a los ejecutivos, el logro de objetivos y el liderazgo.

Estas reformas han tenido éxito (OCDE, 1999e) debido a la participación, involucración y apoyo tanto del gobierno, el sector privado y los ciudadanos.

El liderazgo político ha sido quizás uno de los elementos más importantes y decisivos para el éxito y adecuada implantación de las reformas. Destacando el importante papel del presidente del Tesoro.

El liderazgo y la involucración de los propios departamentos y agencias han sido también decisivos. Para facilitar la labor y coordinación, diversas agencias centrales, como la Secretaría del Tesoro (*Treasury Board Secretariat, TBS*) y la Comisión del Servicio Público juegan un importante papel. La TBS es la máximo responsable de la gestión de resultados y dirección de las reformas, aunque existe un cierto grado de descentralización en los departamentos y agencias.

El Auditor General también ha jugado un importante papel a través de sus informes en guiar las reformas y señalar los riesgos en su planificación e implantación.

Sin embargo, un proceso reformador tan importante necesita de transparencia, por ello en Canadá se lleva a cabo un amplio proceso de consultas, necesario para fortalecer la idea de la necesidad de reformas, con organismos internacionales, como la OCDE o el FMI, universidades, el sector privado, y los ciudadanos en general.

Una de las características de las reformas en la gestión pública del gobierno federal de Canadá (OCDE, 1999e) ha sido que se ha llevado a cabo de forma global en varios

frentes a la vez, en lugar de una implantación paulatina. Los argumentos a favor de una reforma global y en una única fase fueron la posible mayor resistencia y aparición de dificultades si se realizaba de forma secuencial, programa a programa, la consecución de los ahorros fiscales en un menor plazo, y evitar la posible dilución de los mensajes y credibilidad de las reformas.

7.2.1.2. *La Gestión de Resultados*

En Canadá se está aplicando desde 1996 en los departamentos y agencias una gestión basada en resultados, conectando los recursos utilizados con los outcomes obtenidos. Canadá utiliza más la denominación resultados (results) que outcomes debido a que quiere enfatizar las promesas realizadas a los canadienses por los políticos electos, más que por los administradores y gestores profesionales (TBS, 2001a), y en describir al público lo que se ha logrado.

El gobierno canadiense está firmemente comprometido en la gestión orientada a resultados. La accountability y el uso de la información de resultados para la gestión son los ejes fundamentales de las reformas del sector público. El objetivo es mejorar la performance de una organización o programa respecto a los objetivos predeterminados. Los departamentos y agencias deben conectar sus inputs y outputs con los resultados comprometidos en sus principales áreas. Actualmente todos los departamentos y agencias emiten y publican informes sobre sus compromisos, resultados que esperan lograr a medio y largo plazo, como será demostrada su consecución, y la información de performance correspondiente. En este sentido es de destacar la elaboración por el gobierno canadiense y algunas de las provincias de indicadores sociales, sobre todo relacionados con la salud y el bienestar social.

Sin embargo, en la práctica es difícil valorar claramente los outcomes. Por ello el gobierno federal está preparando actualmente una iniciativa para mejorar la medición de costes y su relación con los outcomes, además de la adopción de un enfoque de recursos completo en la información financiera y los presupuestos.

Los objetivos generales son establecidos por los Ministerios a través de la legislación o normativa correspondiente. La TBS debe aprobar las estructuras contables y los compromisos de resultados a largo plazo. Los objetivos son articulados como compromisos de resultados y desarrollados como planes (3 años) por los propios departamentos y agencias. Éstos pueden consultar con la TBS para establecer sus compromisos y determinar cómo serán medidos. Igualmente deben consultar el establecimiento de su estructura contable.

Antes de la publicación y presentación de los compromisos al Parlamento se da la oportunidad a los parlamentarios a realizar sus recomendaciones y sugerencias. Además las agencias son fomentadas a que consulten la definición de sus outcomes con todas las partes interesadas, como clientes o proveedores. De esta manera se asegura que los que finalmente pagan por el servicio son escuchados. Igualmente se aconseja explicar cómo los costes son controlados y por qué el servicio se presta de una u otra manera.

Cada otoño el Tesoro presenta al Parlamento un informe sobre la gestión de resultados (Managing for Results¹¹⁵). Contiene información de los resultados obtenidos tanto por los departamentos y agencias individualmente como por el gobierno en general. En su introducción indica que sus principales objetivos son informar del progreso hecho en la implantación de una gestión de resultados, mejorar la información presentada al Parlamento y proveer un fácil acceso a información de performance sobre los resultados departamentales y colectivos.

La TBS ha centrado también sus esfuerzos en establecer y desarrollar una cultura de gestión basada en resultados. Si no existe una cultura adecuada y aceptada por todos es muy difícil que las reformas tengan éxito y sean ampliamente aceptadas. En este sentido lleva a cabo una serie de iniciativas encaminadas a unificar e integrar otros esfuerzos del gobierno federal (OCDE, 1999e):

- Cambiar el enfoque de gestión e información de las actividades e inputs a los impactos y outcomes.
- Hacer la información más transparente, mejorando los documentos, la estructura contable y la medida de los costes.
- Promover marcos de accountability que articulen la relaciones y responsabilidades entre y dentro de los departamentos, agencias, organizaciones públicas, alternativos prestadores de servicios y el público.

El compromiso del gobierno en la adopción de una gestión orientada a resultados se vio confirmada en marzo de 2000, al presentarse al Parlamento el documento Results for Canadians: A management framework for the Government of Canadá. (TBS, 2000) donde se comprometía a implantar los principios del NPM a todos los programas, servicios y actividades públicas, y a mejorar la elaboración y utilización de medidas de performance y de la información en general que se presenta al Parlamento.

¹¹⁵ Hasta 1998 se denominaba Accounting for Results.

La experiencia de Canadá indica que para implantar un enfoque de resultados en la gestión se necesitan (TBS, 2001a, p. 38) acciones en 4 áreas:

1. Impulso. Promover las mejores prácticas y apoyar a los departamentos claves en una implantación agresiva de la gestión de resultados.
2. Toma de decisiones. Haciendo de los resultados el componente principal de la toma de decisiones, en el gobierno, los departamentos y las agencias.
3. Habilidades y herramientas. Dando a los departamentos las herramientas y habilidades necesarias para la gestión de resultados y para elaborar información adecuada de performance que sea útil al Parlamento y los canadienses.
4. Información al Parlamento. Fomentar el interés y la atención en el presupuesto e información suministrada, así como hacerla más simple, entendible y útil.

Sin embargo, todavía hace falta trabajar en áreas como: la definición de outcomes, asegurar que los objetivos que se proponen puedan ser conseguidos en el periodo planificado, conocer sus costes, y trabajar con los parlamentarios para aumentar su entendimiento e involucración en el proceso y la orientación de resultados.

En este sentido, la adopción completa del enfoque de recursos en la información financiera y el presupuesto es considerada un hito en lograr la habilidad para imputar completamente el coste de los recursos consumidos en relación a los servicios prestados y resultados logrados en los programas y actividades gubernamentales.

7.2.1.3. *El Proceso Presupuestario*

Tradicionalmente el proceso presupuestario del gobierno federal de Canadá ha sido criticado por su secretismo y falta de transparencia. Desde 1980 el proceso presupuestario fijado para controlar el gasto era conocido como Policy and Expenditure Management System. Consistía en fijar unos límites globales de gasto por área política, que solía incluir varios ministerios. No llegó a funcionar al no realizarse esfuerzos en serio para conseguir controlar el gasto público ni producirse una asignación eficiente de recursos. No había incentivos a mejorar la situación ni disminuir los gastos, y los créditos de un programa eran totalmente gastados por miedo a que fueran “secuestrados” (OCDE, 1999f, p. 7) por otro ministerio. A ello habría que añadir el excesivo número de ministerios existente, a finales de los 80 eran cerca de 40.

La situación cambió a partir de 1994. Se empezó a presentar información sobre los resultados en otoño, para que dicha información fuera útil en la consideración del futuro presupuesto, y durante el proceso presupuestario se realizan toda una serie de con-

sultas con el Parlamento y los ciudadanos. Además se introdujo un nuevo sistema de gestión del gasto, Expenditure Management System, englobado en las reformas del NPM, y se endurecieron las restricciones presupuestarias. El objetivo era reducir el déficit al 3% PIB para el ejercicio 1996-97.

Los objetivos fiscales se fijaron para el corto plazo, dos años, para con ello asegurarse su seguimiento y cumplimiento. Además en la elaboración del presupuesto se introdujeron dos medidas, la elaboración de las previsiones económicas en un entorno prudente y la incorporación de una reserva de prudencia (entre 2,5 y 3 mil millones de dólares canadienses cada año). Reserva que sólo puede ser utilizada para compensar desviaciones en las previsiones y hechos impredecibles. En su caso los fondos sobrantes se destinan a disminuir la deuda pública.

Las funciones presupuestarias se dividen entre el Departamento de Finanzas y la TBS. El Departamento de Finanzas es responsable de los asuntos económicos generales y el marco de la política fiscal, además de la administración de ciertos programas de transferencias. La TBS es responsable principalmente de los costes operativos y los componentes de capital del presupuesto, además de la gestión general del gobierno.

Una de las peculiaridades del proceso presupuestario canadiense es que a pesar de que el ejercicio fiscal comprende del 1 de abril al 31 de marzo, el proceso presupuestario no finaliza hasta principios de junio. Por ello se aprueba inicialmente un presupuesto interno con carácter provisional a finales de marzo para que sea operativo hasta junio. Suele corresponder a 3/12 del presupuesto que se está tramitando.

Los documentos presupuestarios comprenden tres partes:

- **Presupuesto**. Es el estado completo del marco fiscal. Presenta el nivel general de ingresos y gastos, el superávit/déficit y los agregados macroeconómicos, además de los cambios en la legislación impositiva. Es presentado por el Ministro de Finanzas al Parlamento, normalmente a mediados febrero.
- **Estimaciones Principales**, Main Estimates. Son planes detallados de los gastos del gobierno, y corresponden a las aprobaciones parlamentarias. Es presentado por el presidente de la TBS.
- **Informes sobre Planes y Prioridades**. Fue introducido en 1994 y corresponde a los planes y presupuestos de cada agencia y departamento con un horizonte a 3 años. Se presenta con un enfoque en los resultados, especificando las medidas de outcomes.

Indicar que si las agencias tienen resultados positivos pueden quedarse con un 5% como máximo para costes operativos. Tanto departamentos como agencias se pueden endeudar dentro de un límite, sin necesidad de autorización presupuestaria.

En la tramitación parlamentaria y en su paso por el Senado el presupuesto no suele modificarse. Ni el Parlamento ni el Senado pueden aumentar los impuestos o los gastos, y las propuestas para su reducción son bastante esporádicas. Otro factor que limita el papel del Parlamento en el proceso presupuestario es el hecho de que aproximadamente el 70% de los gastos no requieren financiación anual a través del presupuesto, al ser gastos “estatutarios” (OCDE 1999f, p. 17) en naturaleza. Son los intereses, los programas de transferencia a las provincias y varias obligaciones que vienen determinadas originariamente por la legislación.

Todo ello ha condicionado que el Parlamento no se esfuerce demasiado en la discusión del presupuesto. En un reciente estudio del Comité de Procedimientos e Interior del Parlamento (64 Report of the Standing Committee on Procedure and House Affairs, April 1997¹¹⁶) los parlamentarios entrevistados utilizaban expresiones como “un profundo grado de insatisfacción”, “una pérdida total de tiempo”, “una revisión superficial”, para describir el sistema actual. En estas opiniones ha influido en cierta medida el cambio de muchos parlamentarios en las elecciones, lo que disminuye el conocimiento del complejo proceso presupuestario parlamentario.

7.2.1.4. Criterios de Reconocimiento y Presentación Actual de la Información

En 1989 se anunció por primera vez el proyecto de reforma FIS, dentro del objetivo de mejorar la accountability del gobierno y la eficiencia en la prestación de servicios. El principal objetivo del FIS es modernizar los sistemas financieros y las prácticas contables para reforzar la gestión financiera y descentralizar el control en los departamentos. Entre sus medidas está la descentralización de las responsabilidades de elaboración de la información, el uso de conceptos del enfoque de recursos como base contable y la mejora de la información financiera para que su utilización mejore la toma de decisiones por parte de los gestores.

Canadá fue de los primeros países en pasar del criterio tradicional de caja a utilizar el enfoque de recursos en la elaboración de sus estados financieros. Actualmente el crite-

¹¹⁶ Citado en OCDE (1999f, p. 17).

rio utilizado tanto en la contabilidad como en los presupuestos es el del devengo modificado. Salvo la no capitalización de los activos y el reconocimiento de los ingresos por impuestos con el criterio de caja, el resto de operaciones se reconocen al devengarse. Hay que decir que para las empresas públicas se siguen los mismos criterios que para el sector privado.

La normativa contable en Canadá es elaborada por el TBS (y los departamentos correspondientes en cada provincia), si bien, se siguen los consejos y recomendaciones del Public Sector Accounting Board (PSAB) de la CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants), organismo normalizador del sector privado. Recientemente la CICA (1997) aprobó una recomendación¹¹⁷ sobre el reconocimiento de los activos de capital para todo el sector público, y está preparando un nuevo proyecto para los activos de capital en los gobiernos locales.

Indicar que a nivel central, actualmente ya existen algunas agencias y departamentos que elaboran información completa bajo el enfoque de recursos, y la TBS ha aprobado una normativa sobre la capitalización de activos (1999, última versión 2001). Dicha normativa indica la capitalización de los activos materiales adquiridos o mejorados antes de 40 años¹¹⁸ por su coste histórico y su imputación a resultados vía amortización. Sin embargo, no obliga a la capitalización de elementos por debajo de los 10.000 dólares¹¹⁹ y de los activos históricos-culturales no utilizados para actividades operacionales.

Como hemos indicado los criterios no son homogéneos en todo Canadá, al adoptar las provincias el enfoque de recursos con más o menos profundidad. Así, por ejemplo, Ontario no considera apropiado reconocer los activos de capital, y aplica criterios diferentes en la información financiera y el presupuesto, utilizando principalmente criterios de caja para este último.

Actualmente los criterios utilizados por el gobierno federal más importantes a destacar son los siguientes, para el resto de operaciones se utiliza el enfoque de recursos o devengo.

¹¹⁷ Ya había hecho recomendaciones al respecto en 1989 (CICA, 1989), incluyendo los activos militares y naturales.

¹¹⁸ Se fijan unos intervalos de referencia para la amortización, siendo 40 años el periodo máximo para las infraestructuras.

¹¹⁹ Los departamentos pueden fijar umbrales menores, y se recomienda capitalizar los terrenos sea cual sea su valor.

Ingresos por Impuestos.

Los ingresos tributarios se reconocen al producirse su recaudación. Para aquellos impuestos que han sido recurridos a los tribunales y no existe esperanza de recuperación, su pérdida se reconoce sin esperar al momento de la devolución.

Transferencias.

Las transferencias y subvenciones son reconocidas cuando el beneficiario cumple los requisitos del programa, o cuando se da la aprobación parlamentaria en el caso de subvenciones generales no condicionadas.

Pérdidas de valor.

Las pérdidas de valor de los activos y pasivos monetarios se reconocen como pérdidas del ejercicio.

Adquisición de activos de capital.

La adquisición de activos de capital o inmovilizado se reconoce como gasto del ejercicio en que se adquieren. En el caso de adquisición a través de arrendamiento financiero se reconoce como gasto el coste global del activo, y los costes financieros diferidos se irán reconociendo a medida que se devenguen.

Pensiones y otras Provisiones.

Las pensiones de los empleados públicos se reconocen según los gastos devengados en base a un cálculo actuarial, teniendo en cuenta las estimaciones del nivel de inflación, ratio de rentabilidad y niveles de salario, entre otras. Cuando existan modificaciones en las estimaciones, las pérdidas o ganancias se imputan como resultado a lo largo del tiempo restante de servicio del empleado afectado.

El plan de pensiones para la jubilación de la población general no se reconoce. Es un fondo que está gestionado conjuntamente por el gobierno federal y las provincias, y sus activos sólo pueden ser invertidos en valores federales, territoriales o provinciales.

Otras provisiones que se constituyen son provisiones para posibles contingencias que puedan surgir. Si el fondo de contingencias para emergencias no es utilizado, su saldo sólo puede destinarse a reducir la deuda.

En cuanto a la información presentada, en el presupuesto se presenta el Estado de Transacciones, que incluye los ingresos y gastos presupuestarios, el superávit/déficit (saldo) presupuestario y la necesidad de financiación en términos de caja.

En el Cuadro 7.4 podemos ver la presentación de los saldos presupuestarios por el gobierno de Canadá. Se presenta el saldo operativo (sin intereses por deuda), que con los intereses de la deuda forman el denominado saldo subyacente. El saldo presupuestario del ejercicio es la medida principal calculada bajo el criterio de devengo modificado. Los requerimientos o superávits de financiación son fruto de correcciones por las diferencias entre criterios presupuestarios y el criterio de caja utilizado para calcular esta medida. Los requerimientos o superávits de financiación no incluyen las necesidades producto de la utilización de pagos en moneda extranjera para sostener el dólar canadiense, ni la variación de la deuda pública no vencida.

Cuadro 7.4 ESTADO DE TRANSACCIONES (mil millones de dólares)				
	1998-99	1999-00	2000-01	2001-02
Operaciones presupuestarias				
Ingresos presupuestarios	155,7	160,0	162,0	168,0
Gastos de los programas	111,4	115,5	116,0	121,5
<u>Saldo operativo</u>	<u>44,3</u>	<u>44,5</u>	<u>46,0</u>	<u>46,5</u>
Intereses deuda pública	41,4	41,5	42,0	41,5
<u>Saldo presupuestario subyacente</u>	<u>2,9</u>	<u>3,0</u>	<u>4,0</u>	<u>5,0</u>
Provisiones de prudencia				
Prudencia económica			1,0	2,0
Reserva por contingencias		3,0	3,0	3,0
Saldo Presupuestario	2,9	0,0	0,0	0,0
Deuda pública neta	576,8	576,8	576,8	576,8
Transacciones no presupuestarias	8,6	8,0	-5,0	0,0
Requerimiento/superávit de financiación	11,5	8,0	-5,0	0,0
Fuente: Department of Finance (2000)				

En cuanto a las medidas de superávit/déficit que se presentan, el saldo presupuestario, los requerimientos de financiación, y la necesidad de financiación incluida en la información sobre la Contabilidad Nacional, el gobierno de Canadá considera que el saldo presupuestario es la más completa de todas ellas para medir los resultados financieros de las actuaciones gubernamentales.

Además del Estado de Transacciones, en las Cuentas Anuales se presentan tres estados más: (1) el Estado de Ingresos, Gastos y Déficit, (2) el Estado de Activos y Pasivos, y (3) el Estado de cambios en la Posición Financiera. Junto a ellos se presentan las notas explicativas correspondientes, estados complementarios y el informe del Auditor Ge-

neral. Las cuentas se presentan consolidadas, excepto para aquellas entidades y empresas que no dependen financieramente del gobierno, aunque sean de su propiedad.

El Estado de Ingresos, Gastos y Déficit detalla los componentes del saldo presupuestario del ejercicio. También informa del déficit acumulado.

El Estado de Activos y Pasivos muestran el balance del gobierno canadiense. Respecto al activo sólo reconoce los activos financieros, la diferencia entre el activo y el pasivo se corresponde con el saldo presupuestario acumulado.

El Estado de cambios en la Posición Financiera provee información sobre los movimientos de tesorería del ejercicio.

7.2.1.5. El Futuro: Enfoque de Recursos Completo

En 1995 el gobierno en su presupuesto anunció la decisión de adoptar el enfoque de recursos de manera completa. En este sentido, los informes del Auditor General (Government of Canada, 2000, 2001, 2002; Auditor General of Canada, 2002a) han venido recomendando la adopción de un enfoque de recursos tanto en la contabilidad como en el presupuesto. El Tesoro acordó que fuera en el ejercicio 2001-2002, sin embargo, el gobierno ha pospuesto su aplicación dado que existen departamentos, especialmente los más pequeños, que aún no están preparados en lo que concierne a la capitalización de activos y el tratamiento de algunas provisiones, como las medioambientales.

En principio el presupuesto debía continuar con la base de devengo modificado, pero debido a las dificultades que ello puede acarrear se ha decidido que no es conveniente la existencia de divergencias importantes entre la contabilidad y el presupuesto, por lo que la modificación será total. En 1998 el Comité para las Cuentas Públicas del Parlamento recomendó que para que la iniciativa FIS tuviera todo el éxito esperado el sistema de apropiaciones a los departamentos debía establecerse también en base a un enfoque de recursos completo. De esta manera los gestores si son financiados en base a dicho criterio, el mismo sobre el que elaboran su información de resultados y gestión, realizarán un mejor uso de la información sobre la base de devengo. En este sentido, bastantes departamentos (Auditor General of Canada, 2001) sugieren que a menos que el presupuesto y autorizaciones parlamentarias adopten el enfoque de recursos, los gestores no se centrarán en la información contable elaborada con dicho criterio.

También hemos de decir que la adopción del enfoque de recursos, frente a los criterios actuales, no sólo supone capitalizar y amortizar los activos, sino también cambiar el criterio de reconocimiento de los ingresos tributarios. Ya indicaba el Auditor General, en su informe del año 2000 (Government of Canada, 2000), que si se quiere adoptar dicho criterio para los impuestos, éstos deberán reconocerse en el ejercicio que se produzca el ingreso relacionado y no en el momento del cobro, no estando actualmente el sistema contable preparado para ello.

En el seno de la TBS se ha creado una unidad para el estudio de la adopción del enfoque de recursos en los presupuestos públicos. Al ser un tema muy complejo y necesita de un profundo estudio no quieren apresurarse en sus conclusiones¹²⁰.

Dicha unidad está realizando trabajos y consultas con los comités del Parlamento y los departamentos y agencias, con el fin de ver las ventajas del cambio y que éste sea entendido y aceptado por todos. En este sentido, ha realizado estudios y un seguimiento de las prácticas adoptadas en otros países para entender sus reformas y analizar su potencial aplicación en el contexto de Canadá.

Los principales beneficios observados se centran en la toma de decisiones para la gestión, mientras los detractores argumentan que los peligros pueden venir del lado de una posible ruptura de la disciplina fiscal y el nivel de deuda pública. En este sentido la TBS argumenta que la mayor transparencia de la información junto con la presentación del Estado de Tesorería evitará que se oculte dicha información.

La adopción del enfoque de recursos para las autorizaciones a los departamentos implicará la aprobación de su Estado de Transacciones, el Estado de Activos y Pasivos, para las altas y bajas de inmovilizado, y el Estado de Tesorería, que sería consecuencia de los anteriores. El coste de adquisición de los activos no influirá en el saldo presupuestario del ejercicio, y sí lo hará la imputación de su consumo o amortización. La presentación de toda esta información junto con una mejor información sobre los outcomes conseguidos permitirá un mejor cálculo de la performance de las actuaciones públicas.

Las actuales previsiones son que las primeras cuentas anuales bajo el enfoque de recursos se elaboren para el ejercicio 2002-2003 y el primer presupuesto para el ejercicio 2004-2005.

¹²⁰ Entrevista realizada a la directora del Proyecto de Presupuesto de Recursos de la Secretaria del Tesoro del Canadá, Sector Estrategias y Gestión del Gasto, abril 2002.

7.2.2. ISLANDIA

7.2.2.1. *El Enfoque de Recursos en Islandia*

Islandia empezó a considerar reformas de su sector público a principios de los años 90, debido principalmente a presiones internas por los constantes déficits, la importante deuda pública y el alto nivel de inflación. Se quiso reforzar la atención del Parlamento en las cuestiones económicas y presupuestarias (GAO, 2000b, p. 157). La pertenencia desde 1994 al Espacio Económico Europeo favoreció también la implantación de reformas, al exigirse unos requerimientos, entre los que estaba la homogeneización de la información macroeconómica con los otros estados miembros de la Unión Europea. Dentro de estas reformas se ha modificado el sistema de gestión financiera para aumentar la transparencia y accountability, destacando la adopción del enfoque de recursos en su sistema contable y, sobre todo, en el presupuesto público. Si bien hemos de señalar que no de forma completa al no reconocer los activos, considerando un gasto del ejercicio su adquisición.

La adopción del enfoque de recursos tiene como factor clave la preocupación por el mantenimiento de los compromisos financieros de gobierno, en particular por la responsabilidad sobre la gran deuda acumulada de las pensiones de los empleados públicos. Con el criterio tradicional de caja los gastos de los compromisos subyacentes del gobierno habían sido claramente subestimados. De esta manera el nuevo criterio permite reconocer el coste completo de las obligaciones cuando se producen y no cuando aparece la necesidad de pago.

Con el objetivo principal de reducir la deuda y conocer los compromisos reales devengados por el gobierno se realizaron reformas de varias leyes financieras, del sistema de pensiones, y se reestructuró el sistema de empleados públicos. Sin embargo, las reformas en el campo de la gestión, como el establecimiento de objetivos, enfoque en los resultados, o la evaluación de la performance, aún están en una etapa incipiente.

Desde 1992 se vienen elaborando los estados financieros bajo el enfoque de recursos o devengo. En 1994 la Comisión del Parlamento sobre Información Financiera presentó un estudio que sirvió de base para la aprobación de la Ley de Información Financiera (GAO, 2000b, p. 155). Dicha Comisión recomendaba cambios importantes tanto en los criterios como en el formato del presupuesto y los estados financieros. Especialmente requería su elaboración bajo el enfoque de recursos. Debían elaborarse en el mismo formato y basarse en las normas del sector privado en lo que fuera posible. Remarcaba que los estados financieros son el informe final sobre las fianzas del gobierno para cada año, y por ello son la información básica sobre el gobierno y sobre

cada agencia de manera individual. Los estados financieros permiten al Parlamento conocer si sus decisiones presupuestarias han sido llevadas a cabo y juzgar el impacto en la economía.

7.2.2.2. Estados y Criterios Presupuestarios

El presupuesto de 1998 fue el primer presupuesto de recursos de Islandia, cuyas principales características a destacar son las siguientes:

Estados Presupuestarios

Se presentan dos estados principales:

- El Estado Operativo, que muestra los ingresos y gastos presupuestados durante el ejercicio, siendo el principal documento objetivo del debate parlamentario.
- El Estado de Tesorería, que refleja los movimientos de caja previstos, diferenciando entre operaciones corrientes, inversiones y financiación. El Estado de Tesorería reflejará las necesidades de financiación del gobierno.

Además se presenta información complementaria como los principios contables utilizados, estados detallados de deudas y garantías, participaciones en actividades fuera del gobierno central, activos fijos, y cambios en el capital. Hay que destacar que no se presenta ningún balance estimativo en los documentos presupuestarios (sí al presentar los estados financieros).

Sin embargo, con el fin de contentar a todos los usuarios de la información, el Estado Operativo se presenta bajo los dos enfoques, recursos y caja. Aunque los detalles del presupuesto de las agencias y departamentos se elaboran sólo con el enfoque recursos.

Déficit/Superávit

El resultado de operaciones (el déficit/superávit) es presentado sólo bajo el enfoque de recursos. Con ello, el objetivo de reducir la deuda se va consiguiendo al ser en los últimos años los gastos devengados superiores a los pagos realizados (por ejemplo, en el año 2000 el superávit de caja fue un 33% mayor que el de recursos). Se argumenta que si los resultados presentaran el alto superávit de caja que tienen, habría más presiones para aumentar el gasto, y no se podría destinar ese dinero a reducir la actual deuda.

Ingresos Tributarios

Se calculan en base a los impuestos sobre rentas y ventas que se devengarán durante el año.

Gastos Operativos

Se imputan al presupuesto cuando se producen, independientemente del momento de pago. En general no se producen demasiadas diferencias con el criterio de caja, al no existir la costumbre de posponer los pagos.

Intereses

Se imputan a su devengo, independientemente del momento del vencimiento.

Inmovilizado

No se capitaliza el inmovilizado fijo, siendo ésta la principal diferencia con el enfoque de recursos o devengo completo.

Los activos se registran como gasto al adquirirse o construirse. Los proyectos en construcción se reconocen a medida que se pagan los vencimientos parciales, o al final si así está estipulada la forma de pago. Por lo tanto se sigue un criterio estricto de caja.

Se considera que aunque la capitalización facilitaría la comparación entre el sector público y el privado, aún existen problemas como el de la valoración y la estimación de la vida de estos elementos, especialmente las infraestructuras y bienes históricos y culturales.

Se argumenta que al ser su objetivo fiscal principal la reducción de la deuda, este criterio es el que se adecua mejor a dicho objetivo. Se centran más en relacionar la toma de decisiones con el destino de los impuestos, más que en asignar los recursos consumidos a programas y actividades, como ocurre en los otros países que han adoptado un enfoque de recursos en sus presupuestos.

Sin embargo, no está exento de quejas, como la del Ministerio de Sanidad (GAO, 2000b, p. 163), con importante inmovilizado. En este caso se lleva un registro adicional de los activos para así realizar una mejor toma de decisiones. Además dicho ministerio necesita dicha información ya que tiene convenios con terceros países sobre el tratamiento a extranjeros en Islandia, coste del servicio que posteriormente le es reembolsado.

Provisiones y Pensiones

Uno de los motivos de las reformas llevadas a cabo ha sido el alto montante de las deudas por pensiones a los empleados públicos. Las cantidades devengadas se reconocen como una provisión entre las deudas del gobierno, y se imputan al presupuesto, independientemente de su momento y obligación de pago. Indicar que las pensiones

de los funcionarios están centralizadas y no se asignan a los presupuestos de los distintos ministerios, aunque manejen programas y actividades asociadas.

Las pensiones a la población en general no son presupuestadas ni reconocidas en los estados financieros. Para ellas se sigue el criterio tradicional reconocer como gasto los pagos efectuados a la población.

Existen unos fondos para desastres naturales, frecuentes en Islandia. Cada año existe una dotación presupuestaria, pero se sigue el criterio de caja. Normalmente las dotaciones a dicho fondo suelen ser suficientes, en caso contrario se establecerán partidas especiales para ello.

7.2.3. HOLANDA

A continuación veremos las prácticas adoptadas a nivel central en Holanda, donde se produce la llamada sustitución por etapas. El gobierno sigue con el tradicional enfoque de caja, mientras que en las agencias se ha implantado el enfoque de recursos tanto en la contabilidad como en el presupuesto. En los próximos años se prevé la implantación total en el gobierno central.

Hay que decir, sin embargo, que el enfoque de recursos es el adoptado en el sistema contable y presupuestario de los gobiernos locales holandeses¹²¹.

Holanda, como la mayoría de países industrializados, se encontraba en los años 80 en una situación de déficit permanente, alto desempleo, y con una disminución en la confianza del sector público. Para paliar dicha situación el gobierno central durante los años 90 inició un proceso encaminado a la reducción del déficit, la mayoría del cual era estructural, y de reformas en el sector público, encaminadas a la privatización y descentralización, para así proveer de una manera más eficaz y eficiente los servicios públicos que demandaban sus ciudadanos. Dentro de estas reformas se consideró la adopción del enfoque de recursos como el más adecuado para gestionar los recursos públicos. Así se implantó un sistema de gestión orientado a resultados con la adopción de un presupuesto de recursos en aquellas agencias donde se consideraba útil de cara a conseguir una gestión más eficaz y eficiente. El objetivo era “hacer más con menos y hacerlo mejor con menos”. Reformas que no se han producido de forma global sino

¹²¹ Puede verse Schouten (2001).

más bien a través de una secuencia de pequeñas adaptaciones (Roest, 1999). Debido principalmente a los gobiernos de coalición de los últimos años, hasta de tres partidos, la adopción de reformas de manera rápida se ha visto dificultada, y las reformas grandes y ambiciosas han quedado siempre en proyectos (Roest, 1999, p. 10).

Para reducir el déficit se redujo la inversión pública, los salarios y las subvenciones estatales. En cuanto al tamaño del sector público se consideró conveniente su reducción y la mejora de su productividad. Tanto las medidas fiscales como las reformas de la gestión pública han llevado a Holanda a situaciones de superávit desde 1999.

Holanda al igual que otros muchos países occidentales, encaminó las reformas de su sector público dentro de los postulados del NPM, siendo pioneros los gobiernos locales y las agencias, al tenerse la idea de que sus actividades se pueden llevar de forma más parecida a las de las empresas. En este sentido hay que destacar en los años 80 el modelo de la ciudad de Tilburg, el cual causó “furor internacional” (Hendriks y Tops, 1999, p. 133).

En el proceso de reformas (Roest, 1999, p. 13) han tenido influencia como impulsores bastantes grupos externos al gobierno, incluyendo las universidades y estudiosos del país. A diferencia de otros países, en Holanda (Roest, 1999, p. 8) el gobierno es generalmente aceptado, y no porque tenga poder o sea inevitable, sino porque es visto como parte imprescindible de la sociedad. En este sentido, está bastante en contacto con organizaciones sociales y procura el consenso en la toma de decisiones. Si sectores implicados directamente en reformas no están de acuerdo tienen el derecho legal a apelar. Durante el proceso de estudio de la reforma pública se encargaron estudios de revisión de la organización pública a universidades y consultoras privadas. Igualmente se analizaron reformas similares en otros países, mientras que la influencia de organismos internacionales ha sido más bien escasa.

En las reformas juegan un papel importante los ministerios. Cada ministerio es responsable de sus resultados, de los de sus departamentos y agencias, sin una dirección central que dicte una estrategia global en la gestión y la administración pública. Cada ministerio es el principal impulsor de sus reformas. El Ministerio de Finanzas, que supervisa y coordina aspectos generales de la eficacia y la presentación de la información, y el Ministerio del Interior, que coordina los recursos humanos y fomenta el enfoque en los resultados y la mejora de la performance en los gobiernos locales, son los que ejercen de coordinadores. En todo caso, si las reformas son importantes se informa a las comisiones del Parlamento.

En su aplicación suele haber una clara separación de funciones, los ministros no suelen intervenir, siendo los directivos y gestores de los departamentos implicados (Roest, 1999, pp. 12 y 13) los que las llevan a cabo, procurando el consenso y convicción de los empleados públicos. El Auditor General también juega un papel importante en el inicio y evaluación de las reformas.

Entre las reformas implantadas podemos destacar las siguientes:

- Reorganización de la Administración, pasando de una estructura muy jerarquizada a una más plana.
- Reformas en la gestión del personal, haciéndolo más flexible. Así se ha centralizado el sistema de contratación (Roest, 1999, p. 6) y ya no depende de cada ministerio, de esta manera se facilita la movilidad del personal.
- Contratos con el sector privado siendo más comunes a nivel provincial y municipal.
- Competición entre servicios sociales o educativos. El usuario puede elegir según sus preferencias.
- Enfoque de resultados en la gestión. A nivel global desde el presupuesto de 2002. En este sentido se vienen introduciendo contratos de gestión, en los que los gestores cobran según los resultados obtenidos, método ya introducido a nivel local.
- En 1992 se enmendó la Ley de Cuentas del Gobierno para posibilitar la creación de agencias. El gobierno y el Parlamento decidieron permitir a estas entidades operar de manera similar a las entidades privadas.
- Cambio importante en la cultura de la administración y gestión pública (Roest, 1999, p. 7). El estilo y espíritu del servicio público ha cambiado bastante en la última década. Cambio del todo necesario para que tengan éxito todos los demás. Se han establecido reglas de comportamiento y códigos éticos para los funcionarios, con sanciones por su no cumplimiento. En contraste se estimulan las discusiones entre empleados sobre la obertura al público y la ética que quiere establecerse. Esto ha ayudado mucho a la implantación de todas las reformas.

7.2.3.1. *La Gestión de Resultados*

El gobierno holandés ha optado porque las actividades públicas se asemejen a las del sector empresarial de cara a la deseada mejora de la Administración Pública. En este sentido, ha optado por adoptar una gestión enfocada a los resultados y performance allí donde sea posible. De esta manera la relación entre la financiación y el resultado de las actividades será mucho más visible. Se considera que deben conectarse las políticas adoptadas con los recursos consumidos y los outcomes obtenidos, abandonándose el tradicional enfoque en los desembolsos por los inputs utilizados.

7.2.3.1.1. Elaboración de Indicadores

Durante los años 90 los presupuestos ministeriales han venido introduciendo de una manera gradual indicadores de eficiencia. Ya la Ley de Cuentas del Gobierno requiere desde 1976 que información de performance sea incluida en el proceso presupuestario. Sin embargo, hasta hace bien poco los indicadores que se utilizaban eran básicamente de inputs, algunos de outputs (sólo físicos), y prácticamente ninguno de outcomes. Esta cultura de indicadores de performance está mucho más aceptada a nivel local, donde, por ejemplo, se publican listados comparando la calidad y eficiencia de los servicios públicos entre los distintos municipios.

A finales de los años 90 los ministerios dieron los primeros pasos para desarrollar medidas de outcome en sus presupuestos. Los indicadores empezaron a evaluar los costes y calidad de los productos y no sólo las unidades físicas utilizadas y producidas. En los presupuestos de 1999 se introdujeron los primeros indicadores sobre el grado de realización de los objetivos (outcomes), sin embargo, su utilización no es aún práctica común. Esta situación se intenta cambiar con el nuevo modelo que se pretende implantar.

En este sentido, señalar que no todas las organizaciones están legalmente obligadas a elaborar información de performance, sólo las agencias y las entidades que prestan sus servicios contratando con el sector privado. Actualmente las agencias son responsables de sus propios resultados y de elaborar la información de performance que presentan en sus estados financieros. Los ministerios incluyen en sus cuentas y presupuestos un resumen de las principales conclusiones de dicha información correspondiente a sus agencias dependientes.

A pesar del progreso que se ha hecho en la inclusión de indicadores de performance en los presupuestos ministeriales, la actual utilización de la información deja aún mucho que desear. En los últimos años miembros del Parlamento se han quejado de la burocratización y minuciosa naturaleza de los indicadores. La Corte de Auditores expresa serias dudas del valor del proceso de implantación de indicadores por el Ministerio de Finanzas. Algunos ministerios han indicado que ellos desarrollaron indicadores de performance “para contentar al Ministro de Finanzas”, pero que el uso era mínimo en el proceso de toma de decisiones y presupuestos (Court of Audit, 1997¹²²). Esta

¹²² Citado en Van der Knaap (2001, p. 104).

situación se intenta paliar con el nuevo modelo, el cual introduce la evaluación de resultados en todo el proceso de gestión y presupuestos públicos.

7.2.3.1.2. La Reforma de 1999, el Presupuesto de Outcomes

En Junio de 1999 el gobierno presentó al Parlamento las nuevas propuestas sobre la estructura, contenido, y presentación del presupuesto (Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording). Se decidió introducir de forma completa un sistema presupuestario orientado a los outcomes para el ejercicio 2002, con la intención de adoptar el enfoque de recursos en el 2007.

Se tiene la creencia de que el Parlamento y el resto de usuarios de los documentos presupuestarios están interesados en los objetivos de las políticas, en qué medida van a ser conseguidos y en la cantidad de dinero gastado por los ministerios en lograrlos. La idea es que los presupuestos provean mejor información y sean más accesibles.

La reforma se centra en contestar a tres preguntas (Van der Knaap, 2001):

- ¿Qué queremos conseguir?
- ¿Qué estamos haciendo para lograr estos objetivos?
- ¿Cuáles serán los costes de nuestros esfuerzos?

Y los estados financieros deberán responder a las siguientes cuestiones de accountability:

- ¿Hemos logrado nuestros objetivos?
- ¿Hemos hecho lo que deberíamos haber hecho para conseguirlo?
- ¿Ha sido el coste el que habíamos esperado?

Debe presentarse información (previsiones y logros) sobre los objetivos políticos, las medidas o instrumentos, y sus costes. De esta manera el presupuesto contendrá indicadores sobre los outputs: cantidad, calidad y costes de los servicios y productos producidos para lograr un efecto determinado; y outcomes: la medida de los efectos de las medidas adoptadas. La relación entre las medidas políticas y sus efectos pasa a jugar el papel central en el nuevo modelo presupuestario y contable.

La estructura de los documentos presupuestarios tradicional cambia y se reestructura en torno a los outcomes y su performance. En este sentido se prevé reducir las líneas presupuestarias de 600 a unas 200.

Para cada ministerio el presupuesto contiene los siguientes elementos:

- Propuesta legislativa, con los desembolsos e ingresos de cada departamento.
- Información sobre las políticas, donde se describirán las políticas propuestas, cómo serán aplicadas y su financiación.
- Información de Gestión, donde se dará una visión general de los cambios organizacionales más importantes del ministerio, como la creación de nuevas agencias o cambios en las políticas contables.
- Información de Agencias. Contendrá la información financiera básica sobre las agencias. En ella se integrarán los inputs, outputs y outcomes de las agencias.
- Apéndices que profundizarán en la información, evitando excederse en información técnica.

La nueva estructura de cada artículo presupuestario puede verse en el cuadro 7.5.

Cuadro 7.5 ARTÍCULO PRESUPUESTARIO: ENERGÍA POLÍTICA

Objetivo político general:

Asegurar una eficiente y sostenible provisión de energía para uso doméstico

Objetivos políticos puestos en práctica:

1. Mejorar la eficiencia de las plantas de recursos orgánicos (+15% en 2006)
2. Incrementar la cuota de mercado de los recursos sostenibles (+20% en 2006, llegando al 4% del total de energía eléctrica producida)
3. Reducir los niveles de CO₂: lograr los acuerdos de Kioto en 2010

Consecuencias presupuestarias de la política:

Dividida en (1) costes de producción y (2) costes directos de la política

Explicaciones basadas en indicadores de performance e indicadores de efecto final:

Objetivo operacional 1: indicadores de efecto (final) incrementar la energía producida en relación al input (intermedio) número de plantas, indicadores de performance: información sobre los costes y calidad de la regulación, recomendaciones, subvenciones e inspecciones.

Información sobre la flexibilidad presupuestaria*

Asuntos subyacentes sobre la eficacia, eficiencia y estimaciones*

*no hemos considerado conveniente su presentación dada su extensión.

Fuente: Van der Knaap (2001)

Al no ser posible, por dificultad o coste excesivo, cubrir todos los aspectos de los outcomes cada año, la frecuencia de su información variará entre áreas. Los indicadores de output sí que serán incluidos anualmente, y al menos se analizarán los resultados

de cada proyecto cada 5 años. Una mayor frecuencia es requerida en el caso de la existencia de riesgos sociales o financieros significantes o si existen señales negativas en relación con el outcome perseguido. En todo caso, existe aún bastante camino que recorrer en el diseño de la evaluación de la consecución de outcomes y en el establecimiento de indicadores adecuados.

7.2.3.2. *El Enfoque de Recursos en los Presupuestos. Las Agencias*

La adopción del enfoque de recursos en los presupuestos holandeses se debía principalmente a motivos de mejora de la gestión, y no a sus implicaciones en las decisiones macroeconómicas. Por ello el presupuesto de caja continúa a nivel agregado para recoger los gastos e ingresos del Estado, y sigue siendo el enfoque principal de la política fiscal, mientras que el enfoque de recursos se aplica en los presupuestos de las agencias.

De todas maneras debe señalarse que actualmente el gobierno está estudiando ampliar su aplicación al presupuesto de determinados servicios públicos, con la intención de una aplicación global en el ejercicio 2007. Al nuevo debate han contribuido (Korte, 1997, p. 13) la convicción y adopción de la gestión de resultados, el desarrollo del enfoque de recursos en países como el Reino Unido y Nueva Zelanda, y la adopción de este criterio en el nuevo SEC de la Unión Europea.

Pero la aplicación de alguna manera del enfoque de recursos en los presupuestos no ha sido una cuestión actual (Korte, 1997, p. 11) en Holanda. Entre 1927 y 1958 el presupuesto se presentaba separando el presupuesto corriente y el de capital, y la regla de equilibrio financiero, o regla de oro, contemplaba la financiación de los gastos corrientes más la depreciación de los gastos de capital con ingresos corrientes, restringiendo el endeudamiento neto sólo a las adquisiciones netas de inversiones de capital. Pero ello se abandonó en 1958 fruto de la influencia de las políticas keynesianas, y en 1976 ya no existía una distinción formal entre presupuesto corriente y de capital. Sin embargo, el debate volvió por los problemas financieros y económicos de la década de los 80.

A pesar de los problemas financieros, se consideró que la regla de oro no debía introducirse y que sólo serviría como referencia adicional. Los motivos principales fueron que no producía los incentivos suficientes para reducir los déficits y la deuda, que era difícil calcular el valor de las amortizaciones, pero sobre todo debido a los criterios de convergencia de la Unión Europea (calculados entonces con criterios de caja). Actualmente el presupuesto del gobierno central se divide en tres partes, el presupuesto

nacional, que engloba el de todos los ministerios, el de la Seguridad Social, y el de Sanidad. Cada uno de ellos, en principio, debe de estar equilibrado y no pueden compensarse entre sí.

Dentro de las reformas en la gestión pública se creó una nueva clase de entidades públicas, las agencias. La modificación de la Ley de Cuentas del Gobierno efectuada en 1992 otorgaba la categoría de agencias a aquellas entidades públicas que se acogieran al nuevo sistema de gestión, similar al de las empresas privadas, indicando que se podrían acoger de manera voluntaria todas aquellas que lo consideraran oportuno. En 1994 se crearon las primeras cuatro como prueba piloto, y a finales de 2001 existían 24 (Van der Knaap, 2001, p. 104), aunque hemos de decir que el porcentaje de gasto público¹²³ que manejan es bastante pequeño (un 5%, GAO, 2000b, p. 169), aunque suponen más del 25% de los empleados públicos.

En este sentido el Parlamento insistió en que debían definirse claramente qué productos y servicios producirían y cómo se prestarían eficientemente. Se consideró que el enfoque de recursos en los presupuestos y la contabilidad sería un elemento útil en este sentido. Enfoque que encajaba en la gestión de resultados que se quería implementar. Se esperaba que conociendo el coste de las actividades y asignándolos a productos y servicios concretos se facilitarían las decisiones sobre el reparto de recursos.

Para adquirir la condición de agencia las entidades tenían que cumplir tres requisitos: (1) sus productos y servicios debían poderse medir en costes y calidad, (2) debían tener un informe de auditoría favorable, y (3) debía existir la posibilidad real de que el servicio pudiera operar de forma más eficiente en condiciones de mercado.

En 1997 se realizó un estudio (Verder met resultaat; het agentschapsmodel 1991-1997, Ministry of Finance, 1997) para examinar si los objetivos perseguidos con el modelo de agencia habían sido alcanzados. Las conclusiones más importantes fueron que el modelo probaba el valor de la gestión orientada a resultados y que con ello se había incrementado la eficiencia.

Las agencias se configuran como entidades dependientes de un ministerio, y sus presupuestos son aprobados, generalmente, como partidas del ministerio correspondiente. El presupuesto debe aprobarse equilibrado, y en caso de que se produzcan pérdidas en

¹²³ En la consideración del gasto público que se presupuesta y gestiona con el enfoque de recursos hay que tener en cuenta que la mayoría del gasto público se debe a transferencias, tanto a la población como a los gobiernos inferiores, los cuales dependen en casi un 90% de ellas.

el ejercicio deberán compensarse con beneficio en el siguiente (Korte, 2001). Las autorizaciones presupuestarias reflejan el precio pagado por los ministerios por los outputs determinados. Outputs que se han calculado sobre su coste completo, incluyendo las amortizaciones. De esta manera se fomenta la comparación de precios con otros posibles proveedores del servicio o productos, ya sea en el sector público o en el privado, con la intención de aumentar la eficiencia y la transparencia. Además cada agencia determina y puede variar la relación de inputs que utiliza para producir los outputs, aumentando así la descentralización y autonomía. Bajo el antiguo criterio de caja los gastos de capital causaban importantes fluctuaciones de un año a otro y no se podía calcular la eficiencia ni realizar comparaciones con otras organizaciones.

Las agencias pueden vender sus servicios a otras entidades que no sean el gobierno central y obtener así ingresos extras, aunque no es muy común. Además tanto el ministro, como el Consejo de Ministros y el Parlamento, tienen cierto control de sus actividades al supervisar los estados financieros y propuestas de ingresos de las agencias, además de la aprobación de sus presupuestos. En este sentido, se debe garantizar que compiten con el sector privado en igualdad de condiciones.

A final de año las agencias elaboran sus estados financieros que son debidamente auditados por la Corte de Auditoría. Dichos estados financieros sirven para la determinación de próximos presupuestos y son analizados por el ministerio correspondiente, el Ministerio de Finanzas, y finalmente el Parlamento. Su resultado debe ser el apropiado para que el precio acordado sea suficiente para cubrir los costes incurridos y que no entre en pérdidas. Si una agencia tiene beneficios por encima de un 5% de sus asignaciones será una señal para bajar el precio de los servicios prestados en el próximo presupuesto.

Desde el ejercicio 2000 las agencias pueden obtener préstamos del Tesoro para financiar sus nuevas inversiones, con el correspondiente gasto financiero. Dichos préstamos serán devueltos con los fondos de la amortización acumulada y otros ahorros que hayan obtenido. En este sentido, para controlar la buena gestión de los activos, la propuesta de nuevas adquisiciones debe ser evaluada según su relevancia y necesidad. Dichas propuestas se recogen en el estado presupuestario de flujos de tesorería de la agencia.

Los préstamos y planes de financiación deben ser aprobados en primera instancia por el ministro correspondiente y luego por el Consejo de Ministros. El Ministerio de Finanzas debe evaluar su impacto en las fianzas globales para comprobar si se adecua a los requisitos presupuestarios de déficit y deuda pública. Si el coste de adquisición de

un activo excede la amortización acumulada, las aportaciones de capital deben notificarse al Parlamento, sin que sea necesaria ninguna votación al respecto.

Las entidades que se constituyen en agencias deben pagar un precio por los activos de sus balances. Es como si los estuvieran comprando al ministerio correspondiente. Para ello necesitarán endeudarse con el Tesoro, al que deberán pagar un coste financiero. Dicho coste actúa como coste de oportunidad de mantener el activo e incentiva la mejor eficiencia en la gestión de éstos.

Para finalizar comentaremos que existe un fondo independiente del resto del presupuesto para el plan para las pensiones de los empleados públicos. Las agencias transfieren directamente a este fondo los costes de pensiones devengados correspondientes a sus empleados, costes calculados con criterios actuariales.

7.3. GOBIERNOS QUE HAN ADOPTADO UN PRESUPUESTO DE RECURSOS

7.3.1. NUEVA ZELANDA

Puede decirse que Nueva Zelanda es el país que ha llevado más lejos las ideas del NPM en la reforma de su sector público. Más aún, destaca por la rapidez en su implantación. Las reformas empezaron a final de la década de los 80, más tarde que países como Australia o el Reino Unido, y en apenas 5 años estaban totalmente implantadas. Por ello es un país de referencia para los países que están llevando a cabo reformas en su sector público.

Nueva Zelanda era en la década de los 50 el quinto país en nivel de vida de los países occidentales (Richardson, H. R, 1997) decayendo al número 25 en la década de los 80. Las causas fueron una mala situación económica, de las peores de la OCDE, unas deficientes instituciones públicas, con falta de eficacia y eficiencia, y una mala política social. El nivel de desempleo (OCDE, 1999g) creció hasta el 7% en 1983, cuando anteriormente era casi inexistente, el PIB apenas creció un 1,15% anual entre 1976 y 1984, la deuda neta pasó de un 9% en 1976 a un 41% a mediados de los años 80, la inflación presentaba cifras con dos dígitos, y los tipos de interés eran bastante elevados. Todo ello fue fruto de las políticas keynesianas llevadas a cabo, con un papel tradicional de la administración pública, y con una predominante intervención en la economía, quizás el país más intervencionista después de las economías comunistas. El elevado gasto público llevó a un gran endeudamiento, principalmente exterior.

Se marcaron, entre otros, los objetivos de reducir el gasto público y la presión fiscal, con la intención de disminuir el elevado nivel de deuda pública. Actualmente (GAO, 2000c) se tiene como referencia mantener unas cifras en torno al 20% del PIB de deuda neta. Tras las reformas se mejoró sustancialmente la situación, el déficit pasó de un 6,4% en 1986 a un superávit del 2,9% en 1996, siendo del 1,9% en 2000; y la deuda neta de un 48% en 1993 a un 22,2% en 2000.

Las reformas empiezan en 1984 con la llegada del partido laborista al gobierno y siguieron con los gobiernos conservadores durante la década de los 90. Se tomaron medidas tanto para liberalizar y flexibilizar el sector privado como el público. Se devaluó la moneda, se flexibilizó el tipo de cambio, se desregularizaron los sectores económicos y se flexibilizó el mercado laboral.

En cuanto al sector público, se planteó un cambio radical de su papel en la economía, actuando sólo donde fuera estrictamente necesario y de forma eficiente. Se promovió la mejora de la información para la adecuada toma de decisiones y accountability con el objetivo de fomentar un sector público responsable y eficiente. Se inició un proceso de reestructuración de las entidades públicas, con la privatización de muchas de ellas. Privatizaciones que a finales de los 80 supusieron importantes ingresos, muy útiles para reducir su alto endeudamiento. El papel del Estado disminuyó considerablemente en los años 90, alcanzando actualmente cifras del 38% PIB cuando en los años 80 superaba el 50%. En este sentido se pasó de una cifra de 85.738 funcionarios en 1984 a 32.917 en 1996 (Halligan, 1997). Sobre la forma de actuar, se introdujeron mecanismos de mercado y una clara separación entre la política y la gestión. Se implantó al Teoría de la Agencia, estableciendo una relación entre los departamentos y el gobierno en base a contratos de compra y gran flexibilidad en sus actuaciones.

Estas reformas fueron también bastante importantes en los gobiernos locales (Pallot, 2001, p. 177), especialmente a partir de la aprobación de la Local Government Amendment Act n° 2 de 1989 y la n° 3 de 1996, las cuales reestructuraron la administración local de Nueva Zelanda.

Dentro del amplio conjunto de reformas del sector público se consideró imprescindible mejorar el tradicional sistema de información basado en criterios de caja y un enfoque en los inputs. De esta manera se implantó la gestión por resultados y el enfoque de recursos en el sistema contable y en el presupuesto público. Nueva Zelanda ha sido el primer país del Mundo en adoptar dicho criterio en su presupuesto, destacando su aplicación directamente a la totalidad del presupuesto y no por etapas, como ocurre en otros países. Estas medidas eran del todo necesarias para las relaciones basadas en accountability y transparencia que se pretendían implantar. Con ello se refuerza la rela-

ción entre presupuestos, estados financieros y los resultados de las actividades gubernamentales.

El éxito y la rapidez en el cambio del sector público de Nueva Zelanda vienen determinados por varios factores (Boston et al., 1991; Pallot, 1996, 1998; Scoot et al., 1997; OCDE 1999g). Existía un afán reformista, tanto por parte de los políticos como del Tesoro, y la necesidad del cambio fue demandada y aceptada ampliamente. El liderazgo político de los ministros y de los directores de departamento en su implantación, junto a la aceptación mayoritaria del Parlamento y de la propia Administración, fueron determinantes. En este sentido Scoot et al. (1997) destacan la gran autonomía dada a los directivos como factor clave para el rápido cambio, ya que dicha autonomía les permitió realizar las actuaciones que consideraron necesarias. En la rápida implantación han ayudado las características del país, dimensiones pequeñas, poca población, sólo dos niveles de gobierno (central y local) y un sistema parlamentario unicameral.

Sin embargo, hemos de señalar, que a diferencia de otros países, la contribución (OCDE, 1999g) y consulta con los ciudadanos fue mínima. Especialmente en las primeras fases de las reformas el público fue informado una vez las decisiones ya estaban tomadas. La aceptación no fue unánime y se produjeron algunas discrepancias, aunque relativamente poco significativas comparándolas con la magnitud y ámbito de las reformas. Dichas protestas fueron disminuyendo una vez se fue progresando en su aplicación y se percibían los beneficios que aportaban.

Las principales críticas se centraron en el corto espacio de tiempo en que se produjo el cambio, la poca experiencia que se tenía con las nuevas técnicas, la dificultad en la definición de los outputs y medidas de performance, y el sesgo hacía el corto plazo que puede generar el sistema de contratos implantado. Así Norman (1994¹²⁴) y Laking (1994) encuentran que se produjo un alejamiento de los políticos, un aumento de la competencia entre las agencias, lo que podía suponer una disminución de la visión global de objetivos que debe tener el sector público en conjunto, y la posibilidad de que el sistema de incentivos fuera erróneo.

¹²⁴ Describe las observaciones sobre toda una serie de respuestas de 32 gestores públicos, en torno a diferentes áreas de las reformas.

7.3.1.1. Las Reformas del Sector Público

7.3.1.1.1. Papel del Sector Público y Enfoque de Recursos

Las grandes reformas en el sector público se produjeron entre 1984 y 1994, siendo las de los años posteriores desarrollo de las primeras. Los principios que inspiraron el nuevo modelo de Estado, enfocados a su reducción y a actuar con eficiencia, transparencia y accountability, fueron los siguientes (OCDE, 1999g):

- El Estado debe financiar y/o realizar sólo aquellas actuaciones que estén relacionadas con su papel constitucional y/o aquellas en que posea una ventaja comparativa.
- Cada agencia debe tener unos objetivos transparentes y sin ambigüedades.
- Las funciones comerciales que queden bajo la responsabilidad del Estado deben operar bajo formas del sector privado y de forma neutral, bajo la responsabilidad de sus directores y pagando impuestos y dividendos.
- Las funciones propias del Estado deben realizarse por departamentos directamente responsables frente a los ministros.
- El resto de funciones deben realizarse por agencias o por proveedores del sector privado de forma neutral y competitiva.

Ello llevó a la corporación de actividades empresariales públicas y su privatización; el traspaso de actividades al sector privado y local; la reestructuración departamental separando las decisiones políticas y la gestión diaria, creando las figuras de financiador, comprador y proveedor; la descentralización de la gestión, con directores ejecutivos con gran independencia para contratar personal y recursos; la extensión del uso de contratos de performance y compra entre los ministros y los departamentos, y éstos y los proveedores; y a un cambio en la base del sistema de gestión financiera y presupuestaria, introduciendo el criterio de recursos y un enfoque hacia los outputs.

Las principales medidas legislativas adoptadas fueron las siguientes:

Ley de Empresas Estatales de 1986 (State-Owned Enterprises Act, SOEA).

Esta ley separa las actividades comerciales del resto del sector público, dándoles un estatuto especial y requiriendo la preparación de estados financieros bajo los PCGA, ya que hasta entonces seguían el criterio general de caja. Se transformaron los antiguos departamentos comerciales en empresas. De esta manera se pretendía mejorar la eficacia y eficiencia de sus actuaciones. Actualmente la mayoría de estas entidades han sido privatizadas.

Ley del Sector Estatal de 1988 (State Sector Act, SSA).

Se crea para promover una gestión más eficiente y responsable en las agencias públicas. Establece las relaciones de accountability entre los directores ejecutivos de los departamentos y los ministros. Se establecen contratos de 5 años renovables (anteriormente eran indefinidos) con el objetivo de mejorar la accountability y los resultados. Los departamentos serán evaluados según su performance y para ello se les da la capacidad de producir los bienes y servicios o contratarlos con el exterior, y de contratar, despedir y determinar los niveles de salario de forma similar al sector privado. Con este sistema de contratación pueden atraer personal cualificado del sector privado. Tienen total autonomía en su gestión, con un mínimo control central sobre los inputs que utilizan. Hay que destacar el papel que a nivel central juega la State Services Commission, agencia central encargada, entre otras cosas, de promover y desarrollar la gestión de recursos humanos de los departamentos, proveer formación y asesoramiento en materia de personal, y es la responsable de asignar los directores ejecutivos y determinar su remuneración, así como evaluar su performance.

La Ley de Finanzas Públicas de 1989 (Public Finance Act, PFA).

Es la normativa que cambia totalmente el sistema de gestión financiera, y establece una relación entre el presupuesto y los resultados de los departamentos. Obliga a los departamentos y a la totalidad del sector público a elaborar estados financieros bajo el enfoque de recursos, y a orientar su gestión en los outputs. Contiene las principales normas presupuestarias, de gestión e información financiera del sector público, las cuales fueron objeto de modificación cuando se aprobó la Ley de Responsabilidad Fiscal de 1994. Introduce las definiciones de inputs, outputs y outcomes, y la información sobre ellos que debe incluirse tanto en los estados financieros como en las estimaciones presupuestarias. Indica los contenidos de los estados financieros y la obligación de elaborar un presupuesto y estados financieros consolidados para el gobierno.

La Ley de Servicios de Salud y Discapacidades de 1993 (Health Services and Disability Act).

Esta ley establece la transformación de los hospitales públicos en entidades comerciales (Crown Health Enterprise, CHE), y fue quizás la reforma más criticada (Lawrence, 1999).

Ley de Información Financiera de 1993 (Financial Reporting Act).

La Ley de Información Financiera establece que tanto las entidades del sector público como del privado adoptarán los PCGA. No se establecerán normas específicas para el sector público, aunque sus particularidades deben ser tenidas en cuenta al establecer las normas contables.

Como eje fundamental de las reformas llevadas a cabo se encuentra la idea de que es necesario tener buena información para la correcta toma de decisiones, y que la mejora de la información financiera ayuda al seguimiento y control por parte del Parlamento y el gobierno. En este sentido el criterio de caja era del todo insuficiente, no proveía información útil, ni fomentaba una gestión eficiente de recursos. Más aún, no se conocía el coste de producir bienes y servicios, información crucial en el sistema descentralizado que se quería implantar con el papel de comprador del gobierno. Es por todo ello que se decidió la adopción de los PCGA como principios también del sector público.

La Ley de Responsabilidad Fiscal de 1994 (Fiscal Responsibility Act, FRA).

Su objetivo era mejorar la responsabilidad fiscal del gobierno y aumentar los requisitos de información. Introdujo modificaciones a la PFA para adoptar el enfoque de recursos en todo el presupuesto del gobierno (Corona¹²⁵). Establece que los presupuestos se elaborarán de acuerdo con los PCGA de forma consistente con el resto de estados financieros. De esta forma las autorizaciones del parlamento ya no se referirían sólo a los desembolsos, sino a los gastos, aportaciones de capital y deudas de los departamentos y demás entidades públicas. Las principales medidas fiscales pasarían a ser el Déficit/Superávit Operativo del ejercicio, el nivel de Deuda y la Riqueza Neta o Equidad, todas ellas calculadas según los PCGA.

Establece el marco que debe seguir el gobierno respecto a su política fiscal, para no volver a caer en la pésima situación de años anteriores. Para ello se aumentan las exigencias de transparencia sobre las intenciones del gobierno a corto y largo plazo, aumentando, entre otras cosas, los requisitos de información en los presupuestos e información financiera. El gobierno debe seguir los siguientes principios de gestión fiscal responsable:

- 1) Reducir la deuda de la Corona a niveles prudentes.
- 2) Mantener la deuda total a un nivel prudente, asegurando que el promedio de los gastos corrientes no exceda de los ingresos corrientes.
- 3) Alcanzar y mantener los niveles de Riqueza Neta de la Corona que proporcione un margen de seguridad para hacer frente a posibles eventualidades.
- 4) Gestionar prudentemente el riesgo fiscal que afronta la Corona.
- 5) Perseguir políticas consistentes con un grado razonable de predictibilidad del nivel y estabilidad de futuros impuestos.
- 6) El abandono de cualquiera de estos principios debe de ser temporal y transparente.

¹²⁵ Es frecuente la denominación Corona al referirse al Estado en su conjunto.

Dichos requisitos deben cumplirse con el criterio del devengo, no de caja, reduciendo (Dale y Bac, 1996) así las posibilidades de manipulación de los agregados entre los diferentes ejercicios.

Nueva Zelanda ha optado por la transparencia en la formulación de sus políticas fiscales en lugar que fijar objetivos concretos mediante la legislación, como ha ocurrido en otros países. En este sentido ha optado por no definir el concepto de nivel prudente. Cada gobierno determinará que entiende por prudente, y lo explicará al informar sobre los objetivos de su política fiscal y el impacto financiero de sus decisiones en el Estado Actual de Política Presupuestaria, Económica y Fiscal (Budget Economic and Fiscal Update). El motivo (Treasury, 2002) es que no existe un nivel de deuda que pueda considerarse prudente en cualquier momento del tiempo. De esta manera (OCDE, 1997a) se posee flexibilidad a corto plazo ante circunstancias económicas no previstas, se evita la pérdida de credibilidad si se fijan objetivos concretos y posteriormente no se logran, y evita posibles manipulaciones de la información en aras a su consecución.

Indicar que la necesidad de reforma de los sistemas contables del sector público (Pallot, 1996) ya apareció en diversos trabajos y estudios desde la década de los 60. En 1984, el año en que se empezaron a gestar las reformas, el Comité del Gasto Público del Parlamento (Public Expenditure Committee, Report on the Format and Content of the Estimates and Public Accounts) recomendaba la adopción de un enfoque de recursos en los estados financieros y el presupuesto.

Los primeros estados financieros elaborados¹²⁶ bajo los PCGA fueron los de las empresas estatales en 1986. Tras la aprobación de la PFA en 1989, los departamentos presentaron sus primeros estados financieros anuales en junio de 1991 y elaboraron el presupuesto de 1991-92 en base a outputs y recursos consumidos. El gobierno presentó sus primeros estados financieros en 1992 correspondientes al ejercicio 1991-92. Los del año siguiente se presentaron ya consolidando todo el sector público estatal. El proceso de adopción finalizó en 1994, cuando se presentaron los primeros presupuestos globales de recursos por parte del gobierno.

Los PCGA son aprobados por el New Zealand Accounting Standards Review Board (ASRB), entidad pública. En principio cualquier organización o persona puede remitir

¹²⁶ Aunque hemos de señalar (Lye, 1998, p. 22) que durante los años 30 se elaboraban balances por parte del Gobierno, empezando con uno preliminar a 31 de marzo de 1929, hasta 1938. Pero debido a la falta de logística y de personal, esta práctica se interrumpió. Algunos departamentos gubernamentales también presentaron balances desde 1922 hasta 1940.

normas contables o modificaciones de éstas a la ASRB, pero especialmente esta función está encomendada a la Sociedad de Contables de Nueva Zelanda (New Zealand Society of Accountants, desde 1996 se denomina Institute of Chartered Accountants in New Zealand, ICANZ), organismo de carácter privado. Dentro de dicha organización es el Financial Reporting Standards Board (FRSB) el encargado de elaborar las normas y principios contables. En 1985 se constituyó el Public Sector Accounting Committee (PSAC) para elaborar normas específicas para el sector público, el cual publicó en 1987 una norma sobre conceptos contables públicos. Sin embargo, el PSAC desapareció en 1990 y sus normas fueron derogadas. El Tesoro suele elaborar normas específicas, especialmente en cuanto a la consolidación y la presentación de los documentos, siempre dentro del marco de los PCGA.

La adopción del enfoque de recursos como nuevo criterio presupuestario y contable, no supuso (GAO, 2000b, p. 178) ningún problema importante de aceptación y se cumplió el tiempo previsto. Donde hubo más problemas fue a la hora de confeccionar el balance de apertura de la forma más exacta posible, ya que la información disponible de los activos era bastante inadecuada.

Existía un amplio conocimiento y consenso sobre las limitaciones del criterio de caja, sobre todo tras el sistema comprador-vendedor establecido (Ball, 1994a) y a que la experiencia habida con las empresas estatales había reafirmado los beneficios del nuevo enfoque. A ello ayudó también el hecho de la experiencia contable en el sector privado de personal importante del Tesoro y la Oficina de Auditoría, y el apoyo y liderazgo de los políticos y gestores públicos. Hubo pegos por parte de algunos parlamentarios (GAO, 2000b, p. 197) sobre todo porque se disminuía el anterior control sobre las adquisiciones de activos y existe la posibilidad de que los departamentos se queden los beneficios obtenidos.

Sobre el marco contable, destacar la importancia de los conceptos de accountability y equidad. La adecuada información a los ciudadanos es un pilar esencial del nuevo sistema, junto al concepto de Equidad Intergeneracional. Los ciudadanos deben pagar los servicios y bienes que consumen, y ello, junto al patrimonio que dejan para el futuro, debe reflejarse correctamente en los estados financieros. En este sentido, hay que señalar que incluyen como activos, y por lo tanto el reflejo en los resultados es su depreciación, la mayoría de bienes bajo control público, como pueden ser los parques nacionales. Dichos activos se denominaban activos comunitarios en la norma sobre conceptos contables públicos de 1987 emitido por el PSAC, y no eran capitalizados, aunque se presentaba información no financiera sobre ellos. Actualmente, con las mismas normas para el sector público y privado, son tratados de manera similar al resto de activos.

7.3.1.1.2. Gestión orientada a la Performance y los Outputs

Como hemos indicado el sistema de Nueva Zelanda se basa en una gestión orientada a los outputs y en una relación de contratos de compra entre los ministros y los responsables de los departamentos y agencias, siendo éstos juzgados por su habilidad en proveer los bienes y servicios acordados. Incluso los salarios de los políticos pueden estar ligados a resultados, por ejemplo el ministro de Hacienda tiene un sueldo en función de los resultados fiscales y económicos del país y el contrato del gobernador del Banco Central está ligado a la inflación.

El gobierno define sus prioridades, outcomes, y para su logro los ministros contratan los outputs que consideran necesarios. El Parlamento a través del presupuesto es el que autoriza a comprar esos outputs a los departamentos y agencias, los cuales pueden producirlos ellos mismos o adquirirlos al exterior. Los departamentos y agencias tiene casi total libertad para cumplir los contratos acordados, pero manteniéndose una fuerte estructura de exigencia de responsabilidades. La accountability de sus actuaciones se realiza a través de los informes y auditorias anuales y la evaluación de la performance de los directores ejecutivos.

Los contratos entre el ministro correspondiente y el director ejecutivo del departamento se realizan sobre una cantidad y calidad de los outputs demandados. Los contratos son por cinco años, renovables si se da una buena performance. Estos periodos aseguran que los cambios políticos no cambien a los directores (elecciones cada 3 años), y que no se continúe con la política anterior de contratos por vida.

El correcto cálculo del coste es decisivo en el proceso de compra establecido (Treasury, 1996), el cual incluye la depreciación de los activos y el coste de oportunidad del capital. El conocimiento del coste permite además alertar a los gestores de la necesidad de considerar diferentes combinaciones de inputs cuando el precio de éstos varía respecto a las previsiones realizadas.

Las agencias y los departamentos, a diferencia del gobierno en general, están obligados por la PFA a presentar en sus estados presupuestarios y financieros información de performance financiera y no-financiera, indicando sus objetivos, los outputs que producirán, y la comparación entre las previsiones al inicio del ejercicio y los finalmente obtenidos. Dicha información es auditada al igual que el resto de estados financieros.

Sin embargo, el establecimiento de objetivos y la evaluación de los resultados obtenidos todavía no puede considerarse un sistema perfecto. Como veremos a continuación,

existen ciertas debilidades en su definición y medición, y en la introducción de los outcomes en el sistema.

La FRA exige que el gobierno en el Estado de Política Presupuestaria (Budget Policy Statement) indique las prioridades estratégicas globales sobre las que se guía para preparar el presupuesto. Son los denominados Objetivos Clave del Gobierno (Key Government Goals, anteriormente denominados Strategic Priorities and Overarching Goals, SPOA, y Strategic Result Areas, SRAs). Empiezan a publicarse en 1995, abarcando planes entre 3 y 5 años. Son muy generales, no contienen la definición de medidas de outcomes específicas ni su evaluación, siendo su misión guiar la priorización presupuestaria y los planes estratégicos de las organizaciones públicas. Dichos objetivos se trasladan a los planes estratégicos de los departamentos a través de las Prioridades Clave (Key Priorities, anteriormente Key Result Areas, KRA). Estas prioridades forman parte del acuerdo del director ejecutivo con el ministerio, y por ello tienden a estar enfocadas en los outputs.

Los Objetivos Clave del Gobierno actualmente (Kibblewhite y Ussher, 2001) son los siguientes:

- Fortalecer la identidad nacional y conservación de los principios del tratado de Waitangi.
- Crecimiento de una economía innovadora y global en beneficio de todos.
- Reestablecer la confianza en el gobierno y proveer unos servicios sociales fuertes.
- Mejorar las habilidades de los neozelandeses.
- Reducir las diferencias entre los Maori y gente del Pacífico en salud, educación, empleo y vivienda.
- Proteger y mejorar el medioambiente.

La información contenida en los presupuestos sobre los outputs de los departamentos y agencias es más bien de carácter general, presentándose información más específica en los acuerdos de compra con los ministros. Dichos acuerdos, de carácter interno, contienen información detallada sobre los outputs que cada departamento producirá ese año.

El diseño inicial del sistema tenía los outcomes como base para la toma de decisiones, pero aún no se ha conseguido implantar completamente dicho enfoque. Actualmente se está realizando un importante trabajo para integrar mejor los outcomes y medidas de performance en el proceso presupuestario y la gestión pública.

Debido a que los directivos son responsables de los outputs, y por tanto la evaluación de su performance sólo se basa en ellos, son los ministros los responsables de que los

outputs que han contratado consigan los outcomes y de explicar en los presupuestos la relación entre ambos. Sin embargo, la explicación y evaluación del impacto de los outputs en el outcome perseguido suele ser muy parca, realizándose de manera ad hoc señalando simplemente que *a* produce *b*.

Recientemente (Kibblewhite y Ussher, 2001) se han implantado una serie de experiencias piloto introduciendo outcomes en algunos programas de algunos departamentos. También hemos de indicar que algunos departamentos elaboran estados de “State of the World”, donde explican la situación de Nueva Zelanda en el área donde el departamento es responsable.

Para finalizar diremos que aunque Nueva Zelanda es un país pionero en la implantación de una gestión basada en resultados, en este caso outputs, presenta importantes debilidades. Debilidades, que además de la poca introducción de los outcomes en el sistema de gestión y presupuestario, son las siguientes:

- Medidas de performance a veces débilmente definidas. Aunque se han elaborado bastantes guías para entidades concretas, todavía se necesita un mayor desarrollo en su diseño.
- Los efectos sobre los outcomes tienden a no influenciar el cálculo de la performance de los directores ejecutivos, a menos que esté claro que puedan ser responsables por ellos. Sin embargo, hay algunas áreas en que la actividad que se realiza indica que es posible ser responsables de los outcomes, como por ejemplo el Banco Central con el objetivo de reducir la inflación.
- La falta de un sistema de evaluación de los programas existentes. Las exigencias de evaluar los programas es bastante limitada, y no existe en la mayoría de departamentos una cultura de evaluación. La evaluación de los programas es necesaria para determinar si hay que suprimir programas, retocarlos o cambiarlos, según su performance y contribución a los outcomes perseguidos. Actualmente las agencias centrales están introduciendo este enfoque de evaluación en sus discusiones de las propuestas con los departamentos y el gobierno está estudiando un método global de evaluación para todo el sistema de gestión pública. En este sentido, aunque los ministros no deben proporcionar medidas de outcome para apoyar sus nuevas propuestas de gasto, desde el presupuesto de 2000 sí que deben indicar cómo será evaluado el éxito de los programas ofertados.

7.3.1.2. Presupuesto de Recursos

7.3.1.2.1. El Sistema Presupuestario

Cada año durante el mes de junio o julio se presenta el presupuesto al Parlamento para el ejercicio anual que empieza el 1 julio. Se presentan cifras del presupuesto anterior, las previstas para su liquidación, el presupuesto y previsiones para los tres años próximos. El Parlamento debe aprobar las autorizaciones anuales de los gastos, aportaciones de capital y endeudamiento de las agencias y departamentos de acuerdo a los PCGA y los outputs a proveer.

Además de la aprobación ordinaria del presupuesto anual la PFA (tras la modificación de 1994) establece la presentación al Parlamento de información presupuestaria en tres ocasiones más:

- El Estado de Política Presupuestaria (Budget Policy Statement) antes del 31 de marzo (3 meses antes del presupuesto) con las intenciones y objetivos fiscales para los próximos 10 años, primeros borradores del futuro presupuesto y explicaciones de la liquidación del anterior presupuesto, todo ello de forma agregada.
- Revisión de las estimaciones a mitad del ejercicio, antes del 31 de diciembre.
- Información económica y fiscal Preelectoral (Pre-Election Economic and Fiscal Update), conteniendo la situación y revisiones de la situación económica y fiscal para los próximos tres años. De esta manera el electorado está más informado antes de unas elecciones.

Los documentos presupuestarios que se presentan para su aprobación anual por el parlamento son los siguientes:

- La Autorización (Estimación) Principal para el nuevo año.
- Discurso Presupuestario e Informe de Estrategia Fiscal. En él el Ministro de Finanzas presenta los objetivos generales del Presupuesto.
- El Estado Actual de Política Presupuestaria, Económica y Fiscal (Budget Economic and Fiscal Update, BEFU). Contiene un estado de responsabilidad; el marco económico y fiscal; las perspectivas económicas y fiscales, incluyendo su influencia en la deuda y la riqueza neta; cambios en las previsiones anteriores determinado si las causas han sido por políticas adoptadas o errores en las previsiones; riesgos y escenarios posibles, con sensibilidades a las estimaciones fiscales realizadas; riesgos específicos como contingencias; previsiones de todos los estados financiero y los PCGA utilizados; finalizando con tablas sobre la evolución de los ingresos tributarios y los gastos y un glosario de términos. Dentro de los estados presentados los

principales son el de la Performance Financiera (o Resultados), el de Posición Financiera o Balance, y el de Tesorería.

- Las principales Estimaciones de las Autorizaciones Presupuestarias. Las cuales se basan en los outputs que se van a utilizar.
- Los informes de previsiones de los departamentos, con detalle de sus objetivos, outputs que suministrarán y las medidas e indicadores de performance.
- Informe de Estrategia Fiscal (Fiscal Strategy Report). Este informe cubre un horizonte de 10 años e incluye una comparación con las previsiones fiscales contenidas en el BEFU y de los objetivos a largo plazo con la información del anterior estado de política presupuestaria. Las divergencias deben ser explicadas y justificadas por el gobierno. Un entorno de escenarios económicos alternativos debe presentarse.

7.3.1.2.2. Las Estimaciones

Las estimaciones detallan las autorizaciones del Parlamento a los ministros para incurrir en gastos, desembolsos y deuda, todo ello en función del tipo de outputs que se requiera. Para cada autorización se especifica la cuantía máxima de recursos que pueden ser consumidos y el propósito de dicha autorización. En las estimaciones los ministros deben indicar como dichos outputs contribuyen a la consecución de los outcomes fijados por el gobierno. Las autorizaciones pueden ser para departamentos concretos o para actividades no-departamentales, actividades de carácter general en que los departamentos no actúan por iniciativa propia sino en nombre del gobierno (por ejemplo la construcción de carreteras).

Las estimaciones contienen para cada aprobación ministerial siete partes:

- A. Estado de Objetivos y Tendencias. Muestra la relación entre los outputs que se van a aprobar y los outcomes que se pretenden conseguir, así como los cambios significantes en los últimos 5 años y el próximo.
- B. Estado de Autorizaciones. Muestra las cantidades requeridas por cada tipo de autorización y describe brevemente sus objetivos.
- C. Explicación de las Autorizaciones por clases de Output. En esta parte hay una descripción detallada del objetivo de cada tipo de output, especificando su performance (cantidad, calidad, coste y tiempo).
- D. Explicaciones de Autorizaciones para otros Flujos Operativos. Se detallan las autorizaciones para beneficios sociales, gastos de la deuda y los clasificados como otros gastos.

- E. Explicación de Autorizaciones para Flujos de Capital. Se detalla las autorizaciones para adquisiciones de activos de capital y devolución de deuda, así como la participación (inversión) de la Corona en las entidades en la que el ministerio es responsable.
- F. Ingresos y Cobros de la Corona. Detalla los ingresos esperados.
- G. Estado de Reconciliación. Aquí se explica cualquier reestructuración o reclasificación que se pueda haber dado en las clases de output o en los ingresos respecto a años anteriores.

7.3.1.2.3. Las Autorizaciones a los Departamentos

Las Estimaciones se concretan en Autorizaciones Parlamentarias a los departamentos, las cuales vienen desglosadas por tipo de output y desembolso. En ellas se indicará, además del gasto en los outputs, el ministro responsable, el departamento encargado de su administración, el modo aplicable a la autorización, las nuevas aportaciones de capital que se recibirán, y lo que se espera ingresar y cobrar por los bienes o servicios producidos.

Las cantidades que reciben los departamentos son por el coste completo de los recursos que usarán para producir los outputs acordados con el ministro. Dicho coste incluye partidas no monetarias como la depreciación o las cargas de capital. La mayoría de ellas son calculadas bajo el enfoque de recursos, sólo las autorizaciones de contribución de capital o devolución de deuda son bajo el criterio de caja.

La PFA define 7 tipos de asignaciones, divididas en dos grupos, las denominadas Flujos de Operaciones y las denominadas Flujos de Capital.

Como flujos de operaciones tenemos:

1. Clases de Output. Son los gastos debido a los outputs que van a proporcionar los departamentos.
2. Beneficios. Programas que el departamento administra en nombre del gobierno, pero no tiene control directo. Serían los casos de prestaciones de desempleo, becas, etc.
3. Gastos de Endeudamiento. Básicamente son los intereses de la deuda pública.
4. Otros Gastos. Aquí se incluyen partidas como gastos judiciales, pérdidas en la venta de activos, ayuda internacional, etc.

Como flujos de capital tenemos:

5. Contribuciones de Capital. Son las inyecciones de capital que se realizan a los departamentos y las ampliaciones de capital de las empresas estatales.

6. Adquisiciones o Desarrollo de Capital. Son contribuciones relacionadas con activos de la Corona que sólo están administrados por los departamentos. Es el caso de carreteras, parques nacionales, edificios públicos, etc.
7. Desembolso de la Deuda.

Los ministros y departamentos tienen autoridad para cambiar recursos dentro de cada tipo de asignación. Para transferir recursos entre diferentes tipos de asignaciones es necesaria la autorización del Parlamento. La PFA autoriza al ministro de finanzas a aprobar límites de cantidades que pueden realizarse en exceso o sin asignación, son las denominadas *Unappropriated Expenditures*. Si se sobrepasan dichos límites, los gastos en exceso sólo podrán realizarse si existe una ley que los valide.

Las autorizaciones se refieren a un año, aunque en circunstancias especiales pueden ser autorizaciones plurianuales. Son los casos en que el Parlamento desea acordar una obligación que requiere autorizaciones por un periodo de más de un año. El máximo permitido son 5 años.

Existen un tipo de autorizaciones que son permanentes y no necesitan de aprobación específica cada año en los presupuestos. Se dan en cuatro circunstancias: (1) cuando es deseable una independencia del gobierno por mandato constitucional, como es el caso del salario de los jueces; (2) para permitir la continuidad de servicios esenciales, como el pago de los intereses de la deuda; (3) en relación a los pagos por deudas, como serían la amortización de la deuda pública o la devolución de impuestos; y (4) en el caso de que se obtuvieran ingresos por venta o prestaciones de servicios, éstos pueden destinarse a financiar los outputs que deben proveerse, sin necesidad de autorización expresa.

Desde 1996 (Treasury, 1996) las iniciativas parlamentarias que impliquen un cambio en las autorizaciones presupuestarias pueden ser vetadas por el Gobierno, si éste considera que la propuesta de gasto afectará a la posición financiera global de la Corona.

La PFA distingue tres modelos de asignaciones para los outputs, las cuales deben evolucionar de modelo A al C. El motivo de este proceso es la necesaria adaptación de los departamentos y proceso presupuestario desde el tradicional criterio de caja, al actual de recursos consumidos en la provisión de los outputs. Actualmente es el modelo B el más utilizado por los departamentos, estando algunos en fase de adoptar el modelo C. El modelo A ha dejado de utilizarse.

MODELO A: las asignaciones a los departamentos se realizan en base al dinero necesario para adquirir los inputs, con asignaciones especiales para adquisiciones de activos. Es decir era un sistema de asignaciones de caja.

MODELO B: la asignación es por el coste completo (incluyendo depreciación y carga de capital) de los outputs. Existe una variante denominada Modelo B Neto que se utiliza cuando los departamentos obtienen ingresos por la venta de sus productos en el mercado. En este caso los departamentos pueden utilizar los ingresos esperados por ventas para financiar la producción de sus outputs sin la autorización del Parlamento.

MODELO C: está pensado para la producción de bienes y servicios que pueden estar sujetos a competencia en el sector privado. En este caso los departamentos serían financiados por el precio de mercado de sus outputs. En este caso los departamentos deberían imputarse pagos por intereses, impuestos y dividendos, para poder ser comparados con entidades que proveen bienes o servicios similares.

Hay que señalar que las asignaciones por el coste o precio de cada output no son calculadas anualmente, sino de forma periódica. Anualmente sólo se hacen revisiones si hay circunstancias que aconsejan a ello.

7.3.1.2.4. Estados Elaborados

Los estados elaborados tanto en la presentación y aprobación del presupuesto como en la presentación de las cuentas anuales son prácticamente los mismos al haberse adoptado unos únicos criterios para el presupuesto y la contabilidad. En este caso no se presenta una liquidación presupuestaria como tal, sino que los estados financieros recogen tanto los datos presupuestados, iniciales y finales, como los datos reales, facilitando la realización de las comparaciones oportunas.

Desde 1994 se elaboran estados financieros mensualmente, a mitad del ejercicio y anualmente (auditados). Los principales estados son el Estado de la Performance Financiera (o resultado operativo), el cual presenta los gastos clasificados funciones, presentándose de forma más detallada por naturaleza y departamentos en las notas explicativas; el Estado de Posición Financiera o Balance; y el Estado de Tesorería, que contiene un estado de conciliación entre el resultado de tesorería y el resultado operativo.

Los estados presupuestarios que presentan los departamentos y agencias son los siguientes:

- Un estado de objetivos, especificando los criterios de performance y los ingresos y costes esperados para cada clase de outputs, así como las previsiones de los resultados financieros, todo ello según el acuerdo con el ministro correspondiente.
- Los estados financieros previstos, que incluyen las cifras del último ejercicio y las notas explicativas correspondientes, comprendiendo:

- Estado presupuestario de la situación financiera o balance.
- Estado operativo presupuestario.
- Estado presupuestario de tesorería.
- El estado de políticas contables.
- El estado de responsabilidad, firmado por el director ejecutivo y el director financiero.

Respecto a la Corona, indicar que se presentan de forma consolidada, incluyendo además estados sobre el endeudamiento, los compromisos adquiridos, los pasivos contingentes, las unappropriated expenditures, las provisiones por emergencias, y la tesorería de la Corona, presentando también información suplementaria sobre las entidades consolidadas y activos como las infraestructuras, parques nacionales, archivos, bibliotecas y el principal equipo militar. En el cuadro 7.6 puede verse el estado presupuestario operativo consolidado.

Cuadro 7.6 ESTADO PRESUPUESTARIO OPERATIVO* (millones de dólares)							
	2000	2001	2001 real	2002	03	04	05
	real	presupuesto	estimado	presupuesto			
INGRESOS							
Impuestos	34.035	36.152	36.486	37.685			
Multas y sanciones	376	338	380	418			
Total ingresos recaudados con el poder soberano de la Corona	<u>34.411</u>	<u>36.490</u>	<u>36.866</u>	<u>38.103</u>			
Ingresos por inversiones	1.157	985	1.316	934			
Ventas	641	627	856	654			
Otros ingresos operativos	343	268	363	305			
Cambios en el valor comercial de los bosques	(26)						
Total ingresos por operaciones	<u>2.115</u>	<u>1.880</u>	<u>2.335</u>	<u>1.893</u>			
Total Ingresos	<u>36.526</u>	<u>38.370</u>	<u>39.201</u>	<u>39.996</u>			
GASTOS							
(por funciones)	33.860	35.398	35.829	36.810			
Costes financieros	2.373	2.479	2.484	2.395			
Diferencias de cambio	(62)		(33)				
Provisiones		180		160			
Total gastos	<u>36.171</u>	<u>38.057</u>	<u>38.280</u>	<u>39.365</u>			
Ingresos menos gastos	355	313	921	631			
Beneficio Neto atribuible a entidades y empresas públicas	1.094	699	(280)	745			
Saldo Operativo	<u>1.449</u>	<u>1.012</u>	<u>641</u>	<u>1.376</u>			
Fuente: Treasury (2001a) * se presenta de forma resumida debido a su longitud							

7.3.1.2.5. Criterios

En la en la adopción completa del presupuesto de recursos, aplicando los PCGA en el presupuesto y las medidas del déficit, queremos destacar el criterio de gestión y reconocimiento de las siguientes operaciones.

Gestión de los Activos

Existen dos tipos de activos y de asignaciones: (1) los activos controlados por el departamento sin ser de su propiedad, los cuales se financian con los fondos del departamento o las inyecciones de capital del gobierno; y (2) los activos del gobierno administrados por el departamento. Para estos últimos activos los departamentos reciben fondos para su gestión, pero no para su amortización. Las decisiones de reposición de los activos administrados son decididas por el gobierno, y no por los departamentos, mediante asignaciones presupuestarias de capital para actividades no-departamentales.

Los gestores no pueden cambiar la estructura de sus balances sin una aprobación del Parlamento. Sin embargo, no se requiere aprobación para ciertas cantidades si el departamento puede financiarlo con las reservas de la amortización o las ventas de los antiguos elementos. Si tiene adecuadas reservas pueden adquirir activos hasta 7 millones de dólares, necesitando la aprobación ministerial si su precio está entre 7 y 10 millones. Si superan los 10 millones será necesaria la aprobación del Consejo de Ministros. Si no tienen reservas suficientes se les daría una inyección de capital aprobada en el presupuesto. En el caso de Nueva Zelanda hemos de tener en cuenta que la mayoría de sus activos se revalorizan, por lo que el fondo de amortización acumulado es bastante superior al que se habría obtenido si se amortizará sobre el valor de adquisición.

Al poder existir incentivos a la no renovación de activos, para así tener los fondos de la amortización para otros fines o no ver aumentada la carga de capital, lo que podría llevar a dificultades operativas, los departamentos que no reemplacen eficiente y eficazmente los activos pueden ser sancionados por sus superiores por mala gestión. En este sentido hubo algunos problemas entre los departamentos que poseían un buen stock de capital al implantarse el cambio y aquellos que no. Los departamentos ricos a través de la amortización pudieron renovar sus equipos mientras que los otros debían de justificar las nuevas inyecciones de capital demandadas. En este sentido, la PFA permite que los departamentos retengan el producto de la venta de sus activos, con el fin de incentivar la venta de bienes improductivos.

Carga de Capital

El coste de los outputs incluye una carga por el uso de los activos de capital. Dicho coste está relacionado con los activos netos poseídos por el departamento. De esta ma-

nera se refleja el coste completo de los outputs y se crean incentivos para un uso más eficiente de los activos. Se incentiva la venta de los activos poco utilizados o menos productivos al incrementar el coste de poseerlos. Es la compensación (Treasury, 1996) por la inversión realizada por la Corona en los departamentos, la cual ha tenido que recaudar impuestos o endeudarse para realizarlas.

La carga de capital se revisa anualmente al establecerse los presupuestos, y no tiene en consideración los activos que son administrados por el departamento en nombre del gobierno. Las asignaciones a los departamentos se han calculado teniendo en cuenta la carga de capital según su base de activo a principio del ejercicio; y a final del ejercicio pagarán al gobierno según su base de activo en ese momento. Si un departamento ha disminuido sus activos durante el ejercicio, se le permite al departamento conservar la parte de la asignación correspondiente a la carga de capital recibida de más, lo cual incentiva más aún la buena gestión de los activos.

Las Pensiones de los Empleados Públicos

Se reconoce la deuda por el sistema de pensiones a los empleados públicos, pero no las pensiones generales a la población.

Cada departamento transfiere una cantidad calculada con criterios actuariales anualmente al Fondo de Pensiones Gubernamental. El gasto acumulado de todos los departamentos se reconoce como gasto y deuda en el presupuesto del gobierno. Dicho programa ha sido eliminado (GAO, 2000b, p. 193) para los nuevos empleados al reconocerse un pasivo por más de 7 mil millones de dólares.

Provisiones

Se reconocen como gastos los pagos estimados del programa de seguro de accidentes más una cantidad calculada sobre datos históricos para los accidentes ocurridos pero aún no demandados. Anteriormente existía un seguro sobre terremotos que se ofrecía a las empresas. Dicho programa se suprimió (GAO, 2000b, p. 193) cuando el gobierno conoció el pasivo acumulado que se reflejó en el balance. También se reconocen provisiones para deudas de dudoso cobro.

Ingresos Tributarios

En general se reconocen cuando nace la deuda a favor del gobierno. En los impuestos sobre la renta es cuando se obtiene ésta, al existir un sistema de retenciones sobre la fuente. Los impuestos sobre ventas se reconocen cuando se produce la deuda con el gobierno, y en otros, como por ejemplo el impuesto sobre vehículos, en el periodo en que se exigen. Sin embargo, se indica que su reconocimiento con dichos criterios ha

de ser siempre posible. Las devoluciones de impuestos se imputan y presupuestan como menores ingresos.

Criterios de Valoración

Nueva Zelanda permite criterios de valoración alternativos al coste de adquisición para su inmovilizado. En general los criterios utilizados en los estados financieros se muestran en la tabla 7.3. El valor de los bienes debe revisarse al menos cada 3 años, a menos que el cambio sea significativo, y las variaciones se imputan a una Reserva de Revaluación. No se presupuestan ni las diferencias de cambio ni las revaluaciones de activos. La amortización se practica por el método lineal.

Tabla 7.3 CRITERIOS DE VALORACIÓN DE ACTIVOS EN EL BALANCE	
Terrenos y edificios	Valor neto corriente
Militares, y carreteras	Coste de reposición amortizado
Bosques comerciales	Valor neto corriente, teniendo en cuenta la calidad de la madera, la edad y las condiciones de mercado
Intangibles	Valor neto corriente
Parques nacionales, y aquellos donde es difícil obtener un valor de mercado	La mejor estimación de su valor neto corriente
Inversiones financieras	Valor neto de mercado
Resto	Coste menos amortización
Fuente: Treasury (2001b)	

Ingresos y Gastos Administrados

Igual que con los activos, hay gastos e ingresos que pertenecen a la Corona y no a los departamentos, los cuales sólo los administran en nombre de ésta y no tienen control alguno sobre ellos. Son el caso de la recaudación de tributos y los beneficios sociales, los cuales no son ni ingresos del Departamento de Ingresos ni gastos del Departamento de Bienestar Social, pero sí que se reflejan como tales en los estados consolidados de la Corona.

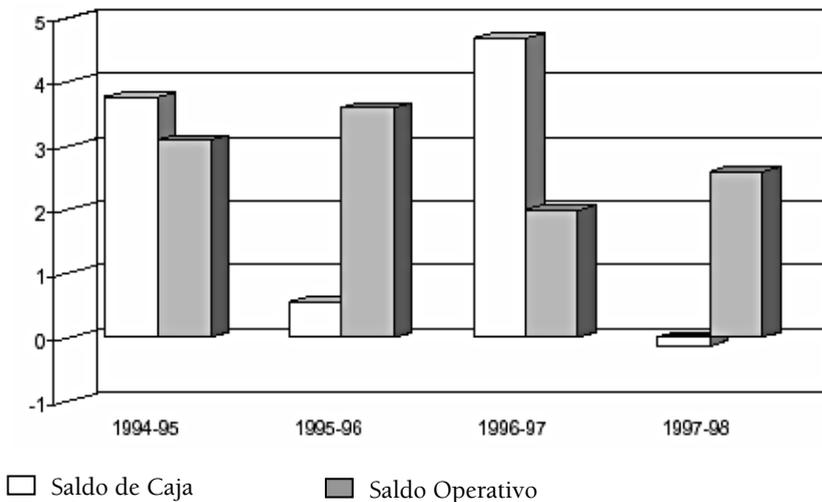
Medidas del Déficit/Superávit

La principal medida utilizada es el Saldo Operativo, ingresos menos gastos según el enfoque de recursos. Otras medidas importantes son el ratio deuda/PIB y la Riqueza Neta. Esta última porque su variación explica la evolución de la posición financiera del gobierno y la equidad intergeneracional. Sus cambios son debidos al resultado operativo, revaluaciones, y cambios en las políticas contables (por ejemplo reconocimiento de nuevos activos). Puede destacarse también que en la información suministrada en el

BEFU se presenta como medida adicional un resultado operativo sin el efecto de las revaluaciones ni de los cambios en las políticas contables (Operating Balance Excluding Revaluations and Accounting policy Changes, OBERAC).

Las medidas actuales son fruto de la adopción de los PCGA en el presupuesto desde 1994, siendo las anteriores calculadas con criterios de caja. El cuadro 7.7 muestra los resultados obtenidos con la actual medida y la anterior de caja. Las diferencias más importantes se deben a la compra y venta de activos financieros e inmovilizados.

Cuadro 7.7 SALDO OPERATIVO Y SALDO DE CAJA (% PIB)



Fuente: GAO (2000b)

En los últimos años se han obtenido resultados positivos (Treasury, 2001a) así como aumentos netos de tesorería. Las cantidades equivalentes a la depreciación y parte de los beneficios se invierten en mantener los actuales niveles de activo, siendo utilizado el resto para disminuir la deuda pública e invertir en activos financieros.

7.3.2. AUSTRALIA

Australia, cuyo nombre oficial es Commonwealth de Australia, es un país federal con seis Estados y dos Territorios Administrativos. Sus Estados poseen una gran autonomía, y la regulación de los entes locales depende de ellos.

Australia es considerado un país innovador en el campo de las reformas del sector público, centradas en mejorar la prestación de servicios públicos a través de una mejor toma de decisiones, y un enfoque (Guthrie, 1998) en la eficiencia, eficacia, transparencia y accountability por los resultados. Australia ha sido el primer país con un sistema de autorizaciones presupuestarias basadas en los outcomes, y no en los outputs, inputs o procesos. El presupuesto del ejercicio 1999-2000 fue el primer presupuesto de recursos y outcomes de la Commonwealth.

Australia inició las reformas sin pasar por ninguna crisis económica importante, comparado con otros países, las cuales empezaron en los años 80 debido a que la buena situación se empezó a deteriorar con la crisis mundial de los años 70. El déficit público aumentó y se llegó a principios de los 80 con la necesidad de disminuir el gasto público, y los ciudadanos empezaron a exigir mejores servicios públicos. Después de un crecimiento rápido y de años de superávit a finales de los 80, en 1991 se volvió a situaciones de déficit al ralentizarse el crecimiento del PIB y aumentar el desempleo. En 1988 y 1989 los déficits eran muy próximos a cero pasando al 3,8, 6 y 5,6% del PIB en 1991, 1992 y 1993 respectivamente, siendo el nivel de deuda pública neta máxima el de 1995 con el 27,3%. Actualmente las cifras de deuda pública están cercanas al 12% y se obtienen superávits cercanos al equilibrio. Los actuales objetivos fiscales son continuar con situaciones de superávit y seguir reduciendo la deuda pública hasta su eliminación en el 2004. Los superávits previstos servirán también para compensar la importante reforma fiscal llevada a cabo en 1999 con la introducción del nuevo impuesto sobre bienes y servicios (Goods and Services Tax, GST).

A diferencia de otros países de corte federal como España, hay que destacar la iniciativa en las reformas del sector público y de su sistema financiero y presupuestario por parte de algunos estados australianos, especialmente Nueva Gales del Sur (New South Wales, NSW) y Victoria. Iniciativas y reformas que han servido como base para las efectuadas por el gobierno de la Commonwealth. Así, por ejemplo, Victoria tiene implantado un sistema de información contable de recursos en todos sus departamentos desde el ejercicio 1995-96, y presenta un presupuesto de recursos centrado en los outputs desde el ejercicio 1998-99; NSW fue la primera jurisdicción australiana en publicar unos estados financieros consolidados bajo el enfoque de recursos en diciembre de 1989 para los ejercicios 1987-88 y 1988-89, elaborando el presupuesto de recursos para el ejercicio 1998-99; mientras que el primer presupuesto de recursos centrado en los outputs aunque las autorizaciones parlamentarias siguen siendo en base a un criterio de caja, fue elaborado por el Territorio Capital (Australian Capital Territory, ACT) en julio de 1996,. Hoy en día la mayoría de estados han llevado a cabo reformas del sector público en la misma línea que las del gobierno central, adoptando el presupes-

to de recursos. En pocos años este sistema y marco de gestión se prevé que será adoptado por la totalidad de administraciones australianas.

7.3.2.1. *De un Sector Público Tradicional al NPM*

Aunque se toma como referencia 1983 como año de inicio de las reformas en el sector público del gobierno central australiano, ya existieron iniciativas anteriores en ese sentido. Así en 1974 se creó la Royal Commission on Australian Government Administration (RCAGA) para revisar la administración pública y recomendar su mejora. Fue la mayor revisión en 50 años (Funnell y Cooper, 1998, p. 91), con especial atención a las funciones de los empleados públicos. El sector público era demasiado centralizado y jerarquizado (Guthrie y Parker, 1998), recomendándose su reducción, la gestión por objetivos basada en la responsabilidad, y aumentar la autonomía de los empleados.

Pueden diferenciarse dos fases diferentes en el proceso de reforma del sector público (Early, 2000): Las reformas llevadas a cabo por el gobierno laborista desde 1983 a 1996 y las reformas de la coalición conservadora desde 1996, más enfocadas estas últimas a mejorar la eficiencia de los servicios públicos. A continuación veremos las características principales de estas dos épocas, las características del sistema contable en Australia y los motivos de la adopción de un presupuesto de recursos.

7.3.2.1.1. 1983-1995

Con la llegada al poder del partido laborista del primer ministro Bob Hawke en 1983 y tras la publicación de dos libros blancos (*Reforming the Australian Public Service*, 1983, y *Budget Reform*, 1984), se implantó un importante programa de reformas del sector público conocido como Programa de Mejora de la Gestión Financiera (*Financial Management Improvement Program*, FMIP).

Se propusieron importantes mejoras en las agencias gubernamentales ante la necesidad de cambiar las prácticas de gestión del sector público centradas en el cumplimiento de la legalidad, hacía un mayor grado de control y enfoque en los resultados. Supuso una de las primeras introducciones de la filosofía del NPM en el sector público, pudiendo destacar las siguientes características:

- Reformas en la gestión, planificación e información financiera.
- Aumento de la flexibilidad y accountability de los gestores, con un proceso rápido de devolución de autoridad y accountability desde las agencias centrales a las agencias. En el mismo sentido, se abandonaron los controles centrales sobre el personal.

- Introducción del presupuesto por programas, centrándose más en los objetivos que en los inputs e introduciendo indicadores de eficacia y eficiencia.
- Reagrupación de actividades reduciendo el número de carteras y ampliando su alcance.
- Fue creciendo el reconocimiento de que el sistema de gestión basado en los inputs y criterios de caja era inadecuado.

Entre los factores que ayudaron a implantar estas reformas podemos destacar la existencia de una estrategia global de reforma del sector público, poderosos departamentos centrales líderes en las reformas, y un compromiso y apoyo firme ministerial durante toda la década. Sin embargo, (Early, 2000) no se contemplaron técnicas para introducir sistemas de competencia, como los concursos públicos en la contratación exterior (Competitive Tendering and Contracting, CTC) y un enfoque en los clientes para mejorar la eficiencia de las actividades públicas, las cuales ya se habían introducido en países como el Reino Unido y Nueva Zelanda.

7.3.2.1.2. Las Reformas desde 1996, el Nuevo Marco de Gestión Pública

Al llegar al poder la coalición conservadora del primer ministro Howard en 1996 se encontró con una situación (Early, 2000) de un servicio público con inflexibilidades, una situación financiera no corregida y costes altos de muchos procesos. Todo ello debido principalmente a una cultura de cumplimiento con muchas y detalladas reglas y normativas, una burocracia con grandes deficiencias en la eficiencia y calidad de su gestión, y un sistema de contabilidad de caja que hacía imposible calcular y realizar comparaciones de la actividad del sector público. Las reformas que emprendió distaban bastante de la filosofía del anterior gobierno, y se centraron prioritariamente en mejorar el servicio público y su eficiencia. Sin embargo, hemos de señalar (Early, 2000) que estas últimas reformas no se podrían haber llevado a cabo, o al menos con tanto éxito, sin que hubieran tenido lugar las reformas anteriores.

Las reformas llevadas a cabo durante los últimos años se han centrado en los siguientes puntos:

- Situar el sector público en un entorno más empresarial y competitivo. Las actividades deben ser sistemáticamente revisadas y se debe considerar su realización por otras entidades o gobiernos, ya sean del sector público como del privado. Se introducen técnicas como el benchmarking, acuerdos comprador-proveedor y el CTC, para mejorar la eficiencia y efectividad en la prestación de los servicios públicos.

- Introducción de una cultura de performance, mejorando la relación entre los recursos consumidos y los servicios prestados.
- Continuación del proceso de descentralización y accountability de las agencias. Introduciendo medidas como por ejemplo el Running Cost System, que permite a las agencias quedarse un porcentaje de los recursos no gastados de un ejercicio a
- ~~Reforma~~ Reforma del sistema de empleados públicos a través de una nueva legislación (Public Service Act, última modificación de 1999). Son los directores de las agencias los que deciden cómo y en qué condiciones contratarán a sus empleados. Disponen de mayor libertad, pero siempre siguiendo unos principios éticos establecidos.
- Enfoque en los clientes. Se crean cartas de servicios y se fomenta el gobierno electrónico.
- Se aprueba una nueva legislación financiera. La mayoría de normativa financiera se recogía en la Audit Act de 1901, la cual fue sustituida por tres importantes leyes: la Commonwealth Authorities and Companies Act de 1997, la Auditor General Act de 1997 y la Financial Management and Accountability (FMA) Act de 1997. Otra importante norma a destacar es la Government's Charter of Budget Honesty Act de 1998.
- Adopción de un marco global de gestión de resultados centrada en los outcomes y en un presupuesto de recursos. Marco que integra la gestión, la contabilidad, el presupuesto y el sistema de información, como medio para conseguir la eficiencia, transparencia y performance en la gestión pública. Existía la convicción que la mejora de la consistencia y la comparabilidad de los estados financieros, el presupuesto y la información de gestión, aumentaría su utilización en el proceso de toma de decisiones.
- Reformas en el proceso presupuestario, introduciendo medidas que permitieran un enfoque a largo plazo, como por ejemplo la obligación de presentar proyecciones de los próximos 3 ejercicios presupuestarios.
- Mejoras en la gestión de los activos públicos. La introducción de una carga de capital a las agencias es un ejemplo de dicha intención.
- Continuación de la disminución del papel del sector público en la economía. Así se produce la entrada de la competencia en sectores como las telecomunicaciones, se contratan servicios y bienes al exterior y se privatizan empresas públicas.

Hemos de destacar la aprobación de la Financial Management and Accountability (FMA) Act de 1997 y la Government's Charter of Budget Honesty Act de 1998, las cuales suponen una importante reforma de la gestión financiera y el presupuesto en aras a implantar los principios de transparencia, accountability y eficiencia en el sector público.

La FMA es el marco de la regulación, accountability y contabilidad de la gestión de los fondos públicos. Delega la responsabilidad de la dirección financiera en las agencias y establece mecanismos de accountability. En cuanto a la información financiera introduce la obligación de elaborar unos estados consolidados, y que éstos deben presentarse de forma consistente con los estados presupuestarios.

La Government's Charter of Budget Honesty Act establece toda una serie de reglas para gestionar e informar sobre las finanzas públicas de manera transparente y responsable, siguiendo los manuales de transparencia fiscal internacionales de la OCDE y el FMI. Entre otras cosas, requiere que el presupuesto se elabore en base a los PCGA, los cuales tienen como referencia las normas de elaboración de los estados financieros gubernamentales recogidos en la AAS 31 (Australian Accounting Standard). En cuanto a la política fiscal, destacar que no establece objetivos fiscales concretos, de forma similar a Nueva Zelanda (JCPA, 1995b). De esta manera se posee flexibilidad a corto plazo ante circunstancias económicas no previstas, se evita la pérdida de credibilidad si se fijan objetivos concretos y posteriormente no se logran, y se evitan posibles manipulaciones (contabilidad creativa) de la información en aras a su consecución y que se pierda atención en la efectividad en la prestación de los servicios públicos. Los principios que establece para la correcta gestión fiscal son los siguientes:

- 1) Mantener unos niveles de deuda prudentes.
- 2) Asegurarse que la política fiscal contribuye al ahorro nacional y a fluctuaciones económicas moderadas.
- 3) Mantener una política de presión fiscal estable.
- 4) Mantener la integridad del sistema impositivo, y
- 5) Asegurar que las decisiones políticas consideran el impacto sobre las futuras generaciones.

En Australia han sido muchos los colectivos que han impulsado, apoyado y ayudado en la implantación de las reformas. Existía y existe un convencimiento bastante amplio por todos los sectores de la necesidad de una mejor relación ente el presupuesto y la información financiera para mejorar la gestión pública. Junto con el liderazgo de los políticos y el papel central en la implantación del Departamento de Finanzas y Administración (Department of Finance and Administration, DOFA), destaca el importante apoyo y exigencia continua realizado por el organismo auditor (ANAO, Australian National Accounting Office), los parlamentarios de la mayoría de partidos, y los informes y estudios recomendando el cambio del Comité de Cuentas Públicas del Parlamento (Joint Committee on Public Accounts, JCPA).

En cuanto a la adopción de un enfoque de recursos en el sistema contable y presupuestario, ya en los años 80 se empezó a recomendar y debatir el abandono del criterio

de caja como el principal de la información pública, como por ejemplo en el informe 199 del JCPA sobre la normativa y formato de los estados financieros de la Commonwealth de 1982 (JCPA, 1982¹²⁷). Pero no fue hasta la segunda mitad de la década de los 90 que se puso énfasis en ello.

En 1995 el JCPA en su informe 341 sobre la información financiera, transparencia y accountability (JCPA, 1995b) señala el entonces sistema de caja como la principal causa de las deficiencias en el control e información financiera, fiscal y presupuestaria de Australia. En dicho informe se encomendó la preparación de estados financieros consolidados del gobierno para el ejercicio 1997-98, sugiriéndose también que se adoptará el enfoque de recursos en el presupuesto del ejercicio 1999-2000. También en 1995 en su informe 338 (JCPA, 1995a) sobre la contabilidad de devengo y el cambio cultural que ello suponía, recomendó la adopción del enfoque de recursos como herramienta esencial para modernizar la gestión pública, sugiriendo que se estudiaran las ventajas de su adopción en el presupuesto y la elaboración de unos estados financieros consolidados.

En 1996 el gobierno creó la Comisión Nacional de Auditoría (NCOA, National Commission of Audit) para analizar la situación financiera del gobierno e informar de las reformas necesarias de cara a mejorar la gestión y situación financiera de la Commonwealth, definir el papel del gobierno, y que éste actúe de la manera más eficaz y eficiente posible. Se recomendó (NCOA, 1996) una gestión de recursos integrada y un marco de accountability que se centrará en los outputs y outcomes. Dicho marco debía permitir identificar el coste completo de los recursos consumidos, facilitar el CTC, aumentar la flexibilidad en la contratación del personal, y facilitar los procesos de benchmarking. La NCOA criticó el uso de sistemas de información de caja y que ante la obligación de elaborar estados financieros por parte de las entidades públicas, pocas de ellas tenían un sistema de información de recursos que aplicaran en el proceso presupuestario y en la gestión de sus programas. Igualmente indicó que con la adopción del enfoque de recursos se mejoraría la transparencia y la accountability al público y Parlamento. Además la adopción del enfoque de recursos permitiría anticipar futuros problemas de caja al conocerse el endeudamiento y la situación y condición de los activos. Proponía la aprobación de la Charter of Budget Honesty (que se aprobó por primera vez en 1996) y la adopción del presupuesto de recursos para el ejercicio 1998-99, si bien se decantaba por que las autorizaciones parlamentarias continuaran con el criterio de caja.

¹²⁷ Citado en JCPA (1995a, p. 1).

Todas estas recomendaciones (GAO, 2000b, p. 120) hicieron que algunos parlamentarios se quejaran de la hasta entonces relación entre el presupuesto y la información financiera, siendo casi nula la utilidad de la información financiera en la toma de decisiones. En el mismo sentido se argumentó que el mantenimiento de un presupuesto de caja dificultaría la adaptación por parte de los departamentos y agencias a los nuevos sistemas de información, disminuyendo el efecto de los cambios culturales que se pretendían implantar dentro de las reformas del sector público.

Sin embargo, a pesar del amplio convencimiento y apoyo a la necesidad de adoptar una gestión de resultados y un presupuesto de recursos, su implantación no ha sido fácil. Se partía de una situación deficitaria y con las esperadas resistencias al cambio que supone toda reforma en la gestión.

Las reformas financieras y de gestión se debían enmarcar en un profundo cambio cultural, e implicaban dos grandes cambios:

- (1) Cómo medir las finanzas. Paso de un presupuesto de caja a una contabilidad y presupuesto de recursos.
- (2) Qué medir. Prestar mucha mayor atención en los outputs producidos asociados con el logro de los outcomes del gobierno.

El DOFA ha sido el encargado de establecer este nuevo marco en la gestión de las agencias y en el centro del gobierno central. También hemos de destacar la importante labor del Consejo Consultivo de Gestión (Management Advisory Board, MAB), destacando al elaboración de guías como la Guía para la Efectiva Gestión Financiera de las Agencias de 1997 (*Beyond Bean Counting: effective financial management in the APS (Australian Public Service) - 1998 & Beyond*).

En dicha guía se pone de manifiesto las importantes diferencias y camino por recorrer que había entre las agencias del gobierno central y las mejores prácticas adoptadas en otros niveles de gobierno, tanto nacionales como internacionales, y en el sector privado. En ella se pone de manifiesto que las entidades y gobiernos que han adoptado o se están moviendo hacia un presupuesto de recursos centrado en los outputs presentan elementos de una mejor gestión financiera. Elementos como una gestión profesional, empleo de la información financiera en la gestión diaria, definición clara de la responsabilidad de los gestores, una orientación e incentivos de resultados, y una mayoría de personal cualificado.

Sin embargo, aún es pronto para establecer conclusiones firmes de la reforma efectuada y de la adopción de un presupuesto de recursos. Se prevé que en los próximos 3 o 5

años podrá evaluarse el impacto total de la reforma. Por ahora los resultados son clasificados como muy positivos.

7.3.2.1.3. El Sistema de Información Contable

Como en la mayoría de administraciones públicas, en Australia el criterio adoptado en las finanzas públicas era el de caja, con una estructura de fondos típica de los países que habían pertenecido al Reino Unido. No fue hasta noviembre de 1992 (JCPA, 1995a, p. 10) que el ministro de finanzas anunció la aplicación del enfoque de recursos en la contabilidad de los departamentos y agencias del gobierno central, produciéndose la adopción completa en todos ellos en el ejercicio 1994-95, después de una experiencia piloto en 10 de ellos desde el ejercicio 1992-1993. Sin embargo, hay que destacar su escasa utilización en la gestión diaria (JCPA, 1995a).

La elaboración de unos estados financieros consolidados para el gobierno de la Commonwealth no se produjo hasta los correspondientes al ejercicio 1997-98. El gobierno central en este aspecto ha ido por detrás de los gobiernos estatales y locales. El abandono del criterio tradicional de caja era prácticamente total en los gobiernos locales y un 70% (MAB, 1997) de las entidades de los estados ya habían adoptado una contabilidad de recursos cuando lo hizo el gobierno central.

Existieron bastantes reservas iniciales (Lewis, 1995; McCrae y Aiken, 1995; Jones, S. y Puglisi, 1997) en su implantación en los departamentos, sobre todo porque el enfoque presupuestario y de gestión seguía siendo de caja. Más aún, el hecho de tener que elaborar información de caja para las agencias centrales y el Parlamento desincentivaba la completa adopción y utilización de la información de recursos (MAB, 1997, p. 3). También se produjeron reservas respecto a su adopción por los gobiernos locales, especialmente al ser éstos los primeros en implantar el nuevo modelo (Neilson, 1993; Falk y Neilson, 1993) y las dificultades encontradas con el reconocimiento y valoración de infraestructuras.

Sin embargo, a pesar de la adopción de la contabilidad de recursos, la situación en que se encontraba la Commonwealth no era, sin embargo, muy prometedora. De un estudio realizado en 1997 (MAB, 1997) en las agencias del gobierno central se puede destacar que apenas utilizaban la contabilidad de recursos para gestión interna, dicha información se consideraba poco o nada útil, fruto de ello sólo el 50% conocía los costes de sus bienes o servicios, y el personal apenas poseía cualificación profesional en contabilidad. Situación totalmente opuesta a la de la mayoría de estados y gobiernos locales.

Respecto a la regulación contable en Australia, decir que se encuentra a cargo de organismos privados, básicamente, del Instituto de Auditores (The Institute of Chartered Accountants) y la Sociedad Australiana de Contables (Australian Society of Certified Practising Accountants). Estas dos instituciones crearon en 1966 la Fundación Australiana para la Investigación en Contabilidad (Australian Accounting Research Foundation, AARF), y a través de ella realizan su actividad investigadora y normalizadora. Sin embargo, el Consejo Ministerial de Valores y Empresas creó en 1984 la Comisión de Supervisión de Normas Contables (Accounting Standards Review Board, ASRB), posteriormente sustituida por la Comisión Australiana de Normas Contables (Australian Accounting Standards Board, AASB), para la emisión de normas contables para las empresas, privadas o públicas, a las que les sea de aplicación la Ley de Sociedades.

Coincidiendo con el inicio de las reformas del sector público, en 1983 se creó en el seno del AARF la Comisión de Normas Contables para el Sector Público (Public Sector Accounting Standards Board, PSASB), con el objetivo de mejorar la calidad de la información presentada por las distintas administraciones públicas. La idea inicial¹²⁸ era la adopción de un único marco conceptual para el sector público y el privado. Hasta el año 1999 el AASB y el PSASB trabajaban conjuntamente, y las normas que afectaban a cualquier entidad (Australian Accounting Standards, AAS) eran preparadas conjuntamente y emitidas por el AARF. Estas normas con pequeñas adaptaciones, o con ninguna, las emitía también en solitario el AASB para las empresas bajo la Ley de Sociedades (denominadas AASB, antes ASRB).

A finales del año 1999 hubo una reestructuración de los organismos normalizadores y el PSASB se ha integrado en el Australian Accounting Standards Board (AASB), el cual es el único organismo encargado de emitir normas contables, tanto para el sector público como el privado. Desde enero de 2000 las nuevas AASB se aplican a todas las entidades. El Consejo de Información Financiera (Financial Reporting Council, FRC), cuyos miembros son designados por el Tesoro, supervisa la labor del AASB y diseña la dirección de su estrategia global sin influir, pero, en las deliberaciones de las normas contables.

Entre la normativa es importante destacar la preparada únicamente por el PSASB, la cual afecta directamente al sector público:

¹²⁸ Entrevista a un ex miembro del PSASB en julio de 1999.

- AAS 27 Normas contables para los gobiernos locales, emitido en 1996 (la primera versión se emitió en 1990, entrando en vigor en la mayoría de estados en 1993¹²⁹).
- AAS 29 Normas contables para los departamentos gubernamentales, emitido en 1998 (la primera versión se emitió en 1993).
- AAS 31 Normas contables para los gobiernos (Commonwealth y Estados), emitido en 1998 (la primera versión se emitió en 1996).

En ellas se indica que se aplicarán las normas contables existentes y se adoptará el criterio del devengo frente a la tradicional contabilidad de fondos. Siguiendo dichas normas deben presentarse unas cuentas anuales consolidadas donde figurarán la totalidad de activos y pasivos poseídos o controlados por la entidad. Activos que incluyen incluso parques nacionales y la superficie sobre la que se han construido calles y carreteras (Land Under Roads, LUR). De entre la normativa contable a aplicar al sector público, la cual es aplicable también al presupuesto, queremos destacar lo siguiente:

- Se presentan los siguientes estados financieros: Estado Operativo (uno económico y otro por funciones), Estado de la Posición Financiera, Estado de Movimientos de Tesorería, Estado de Compromisos, Estado de Contingencias, y las notas explicativas, que incluyen una reconciliación entre el Estado Operativo y el de Tesorería, Los departamentos y agencias además (AAS 29) deben presentar información sobre ingresos, gastos, pasivos y activos administrados (no están bajo su control), y sobre el cumplimiento de las autorizaciones parlamentarias.
- Se permiten criterios de valoración alternativos para el inmovilizado. Se (AASB, 2001a) puede optar por mantener el coste de adquisición o realizar revalorizaciones periódicas. Las revaluaciones se realizarían cada 3 años, a no ser que los cambios sean importantes y más frecuentes. Normalmente se crea una reserva de revaluación para los aumentos de valor mientras que las disminuciones se imputan al resultado del ejercicio.) Las normas australianas (AAS 27, 29 y 31) indican que los activos deben valorarse por el coste actual amortizado, sin excluir otros métodos de valoración como el valor de venta o coste de reposición. El coste actual amortizado es el criterio adoptado para las entidades privadas, habiéndose considerado que el valor de privación para los activos del sector público se adapta perfectamente a la normativa (Micallef et al., 1994, p. 108-110; Steering Committee on National Performance Monitoring of Government Trading Enterprises, 1994, p. 9). El valor de privación,

¹²⁹ Los principales problemas que originó fueron respecto a la valoración de activos y la depreciación. Un estudio sobre su implantación y problemas, puede verse en la tesis de Master de Molland (1996).

denominado también valor para el propietario, es la pérdida directa e indirecta que tendría una entidad si fuera privada del servicio potencial o beneficio futuro de los activos. Se puede ver como el menor coste de reponer el servicio que presta el activo (Micallef et al., 1994, p. 108), y varía dependiendo del uso y características del bien.

- Reconocimiento de la deuda por las pensiones futuras de los empleados públicos. Se reconoce la diferencia entre el valor actual de los pagos a los empleados menos el valor de mercado del fondo de pensiones creado (AAS 31). Igualmente se reconocen provisiones para otros beneficios a los empleados (AASB, 2001b) y ciertos riesgos y gastos de desmantelamiento (AASB, 2001c). Se ha dejado para una regulación posterior las pensiones y benéficos médicos posteriores a la jubilación de los empleados.

7.3.2.1.4. La Decisión del Presupuesto de Recursos

Para la adopción completa y exitosa de una gestión pública centrada en los outcomes, no sólo era necesario reformar y adaptar el sistema contable, sino también el presupuestario, al ser inevitablemente uno complementario del otro. Así, en abril de 1997 el gobierno tomó la decisión de implantar el enfoque de outcomes y outputs y el criterio de recursos en el presupuesto del ejercicio 1999-2000.

Para el ejercicio 1998-1999, con la planificación y coordinación del DOFA, 18 agencias realizaron simulacros de su implantación para analizar las posibles dificultades que pudieran surgir y para que se fueran familiarizando con el nuevo modelo sin esperar al primer año de aplicación. A finales de 1998 todos los departamentos y agencias habían ya acordado con sus respectivos ministros los outputs que suministrarían para lograr los outcomes fijados, y a principios de 1999 ya habían establecido el coste de los outcomes bajo el criterio de recursos o devengo.

El lema en la presentación de este importante cambio era el siguiente:

“Un mejor marco para lograr lo que queremos. Empieza una nueva era de Transparencia, Accountability y Profesionalidad”.

Sus principales razones y principios han sido:

- Consistencia y clara conexión de los estados presupuestarios con la información financiera, la cual era prácticamente nula hasta el momento. De esta manera se facilita un buen juicio del uso de los recursos y de la posición financiera de las entidades. Además el Parlamento ahora puede comparar la performance planeada (presupuesto) y la real, la conseguida (estados financieros).

- Se aumenta la flexibilidad de los ministros y los gestores, en aras de conseguir unos mejores resultados.
- Se aumenta la claridad de las autorizaciones parlamentarias. Se facilita la lectura y comprensión tanto de las autorizaciones parlamentarias como de los estados presupuestarios de las agencias y departamentos, identificando como los fondos asignados son utilizados en términos de outputs producidos y sus impactos, outcomes. De esta manera el Parlamento tiene una base más sólida para considerar los resultados que producirán sus autorizaciones.

El proceso de implantación y sus resultados han sido calificados como altamente positivos¹³⁰. No hubo demasiados problemas, sólo las reticencias habituales de los funcionarios acostumbrados al tradicional sistema de caja, y de algunos gestores al modificarse su sistema de responsabilidades. Hubo una amplia aceptación y los políticos entendían claramente que era mejor el nuevo modelo que el tradicional de caja. La dirección a seguir era clara, lo que ayudó a que salieran pocas voces oponiéndose.

Sin embargo, como era de prever existieron problemas particulares, como la formación del personal, la adaptación de los sistemas de información, y la valoración y nueva forma de gestión de los activos. Tal como nos indicaba un miembro de la sección presupuestaria del DOFA, quizás el periodo probatorio y de formación debería haber durado un poco más.

En 2002 un subcomité del Comité de Gestión del gobierno australiano estaba finalizando una evaluación del nuevo marco de gestión y presupuestario. Revisiones y evaluaciones que se realizarán periódicamente, considerando que aún es pronto para realizar una evaluación global. Por ahora los resultados son positivos, existe una mayor disciplina en la gestión, mejor comprensión de los presupuestos, y mejor información para la toma de decisiones, destacando que la mayoría de las sugerencias realizadas por las agencias se refieren a su mayor desarrollo y no ha recortes del marco actual.

Sobre las impresiones que se tienen sobre las áreas a mejorar, podemos decir que los mayores retos a los que se enfrentan las agencias son:

- La gestión de resultados no está siendo bien definida en cuanto a la especificación de los outcomes. En algunos casos ello implicaría la definición de mayores outcomes, complementados en algunos casos con objetivos a corto plazo o impactos que facili-

¹³⁰ Entrevistas realizadas en julio de 1999 y abril 2002 a miembros del DOFA, el departamento de Aduanas y el PSASB.

tarían la elaboración de indicadores de performance. Igualmente hemos de decir que varias agencias tendieron el primer año a identificar demasiados outputs e indicadores, sobrecargando y retardando la información significativa sobre la gestión. Práctica que fue también común en algunos estados y jurisdicciones de Australia.

- Es necesario, y se está trabajando en ello, mejorar las medidas de performance de los outputs y elementos administrados.
- Debe continuarse fomentando las mejores prácticas en la gestión financiera y de resultados de las agencias.
- Debe seguirse trabajando para alinear la estructura de las organizaciones con la estructura de los outputs.
- Se necesita mejorar la documentación elaborada.
- Se necesita seguir insistiendo en el cambio cultural, el cual debe ser dirigido adecuadamente.
- Debe continuarse con el reclutamiento de personal financiero bien preparado y con la formación del existente.
- En el futuro debe mejorarse la atención en el balance y la gestión de tesorería.

En los siguientes apartados veremos como se estructura la gestión centrada en los outcomes y el sistema presupuestario.

7.3.2.2. *Gestión de Resultados*

La reforma del presupuesto australiano ha supuesto un cambio simultáneamente en dos vertientes: de un enfoque de caja a uno de recursos, y un presupuesto centrado en los outcomes y outputs.

Las autorizaciones de cada departamento se basan en los recursos necesarios para producir los outputs que contribuirán a conseguir los resultados que el gobierno pretende alcanzar. Ello se basa en una planificación por parte de los departamentos y agencias con los ministros sobre los resultados deseados y la manera de conseguirlos, ya sea produciendo ellos mismos los outputs o adquiriéndolos del exterior. La descentralización de la gestión es una de las características principales del sistema australiano. La mayor parte de las decisiones son tomadas a nivel de agencia, las cuales gozan de gran autonomía, incluso para gestionar sus propias cuentas bancarias. Además se les permite conservar parte de los beneficios, dependiendo de la cantidad y actividad que realice.

Tal autonomía hace que los gestores de las agencias y departamentos junto con los ministros sean responsables tanto por los outputs como por la contribución que hacen éstos a los outcomes planeados, siendo ésta una de las principales diferencias con el

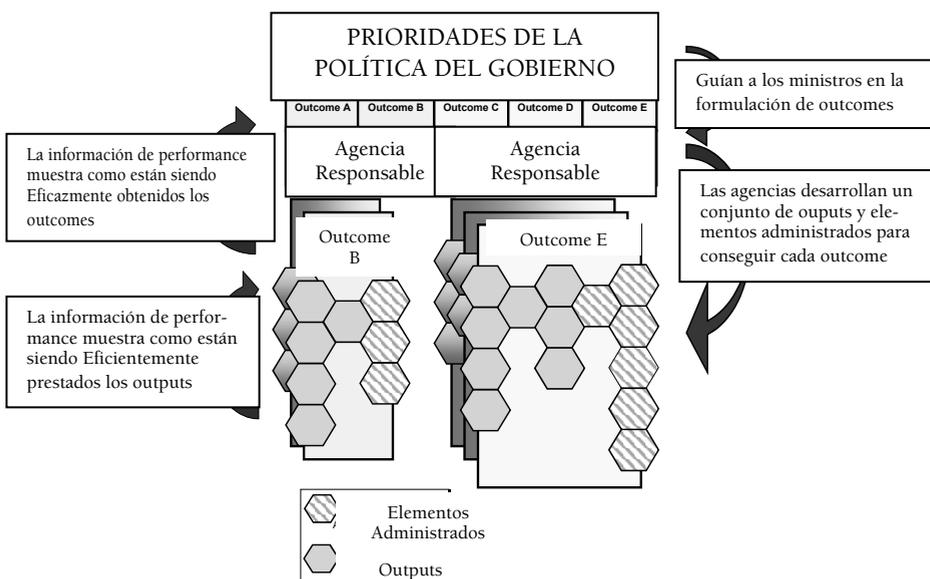
sistema de Nueva Zelanda, donde sólo son responsables por la consecución de los outputs acordados. Este sistema de responsabilidades hace del todo imprescindible un buen sistema de información de performance con sus consiguientes indicadores.

Este nuevo marco de gestión (DOFA, 2001) permite un enfoque en los resultados que se quieren conseguir y los que se logran, establecer incentivos a los gestores, establecer un entorno más competitivo, priorizar actividades, estructurar la organización en base a los outputs que se necesitan, identificar las áreas donde sean necesarias mejoras, establecer un adecuado sistema de accountability, aumentar la transparencia, y mejorar la presentación y utilidad de la información, tanto financiera como no financiera, de las actividades y resultados gubernamentales. Para ello se centra en tres pilares, tal como indica el cuadro 7.8, siendo el esquema de ello el que muestra el cuadro 7.9. Toda esta información se presenta tanto en los estados presupuestarios como en los estados anuales.

Cuadro 7.8 PILARES DE LA GESTIÓN DE RESULTADOS

• Qué influencia desea tener sobre la comunidad el gobierno	→	<u>OUTCOMES</u>
• Cómo desea el gobierno lograr dicha influencia	→	<u>OUTPUTS y ELEMENTOS ADMINISTRADOS</u>
• Cómo el gobierno y la comunidad conocen si la influencia está siendo lograda de un modo eficaz y eficiente	→	<u>INDICADORES de PERFORMANCE</u>

Cuadro 7.9 MODELO OUTCOME AUSTRALIA (DOFA, 2001)



El montante de las autorizaciones presupuestarias representa el precio total que el gobierno pagará a las agencias por sus outputs y los elementos administrados que contribuyen a cada outcome, teniendo en cuenta los posibles ingresos del exterior que puedan obtener las agencias. Todo ello está sujeto a la consideración del Comité Gubernamental de Revisión del Gasto (Expenditure Review Committee, ERC). Basado en las recomendaciones del ERC el Consejo de Ministros toma la decisión final sobre el nivel de financiación adecuado para cada outcome y como se distribuirá entre outputs de las agencias y elementos administrados. El destino concreto de los fondos a outputs individuales es un tema de gestión de las propias agencias, y la información que aparece de ello en los documentos presupuestarios es simplemente informativa.

7.3.2.2.1. Outcomes y Outputs

Se elaboran unos Estados de Outcomes conjuntamente por los ministros y las agencias, los cuales se incluyen en los estados presupuestarios de cada cartera. Para ello se consulta con los colectivos interesados, los clientes, el resto de ministros, el primer ministro y los comités del Senado. Posteriormente son supervisados por el ministro de finanzas y administración, que es el responsable de que los outcomes se enmarquen dentro de las prioridades políticas del gobierno. En estos estados también se debe especificar el motivo de la existencia de la organización y sus objetivos.

La Constitución australiana requiere que la naturaleza y motivos de las autorizaciones sean explícitos en las leyes presupuestarias, por ello los outcomes deben ser lo suficientemente detallados para servir a este propósito, debiéndose evitar el uso de términos subjetivos en la medida de lo posible.

El diseño de los outputs de las agencias requiere un proceso menos formal, donde las agencias tienen la responsabilidad principal en su especificación y provisión. En su diseño consulta con su ministro y otros colectivos interesados (comités, DOFA, agencias relacionadas, clientes), siendo necesaria la aprobación final del ministro correspondiente. Las agencias pueden redistribuir recursos entre sus outputs como crean necesario durante el año, con el único requisito de explicarlo en su informe anual.

En el presupuesto del ejercicio 2000-2001 (DOFA, 2001, p. 9) el número de outputs por agencia variaba entre 1 y 58, con una media de 7. La mayoría de las agencias han estructurado sus outputs en grupos para que reflejen las principales líneas de actuación. Dentro de la gestión de resultados las agencias deben planificar los aspectos de cantidad, calidad y precio de cada output, informar de ello y de cómo van a contribuir o han contribuido a los logros fijados. El DOFA ha elaborado una guía (2000, The

Outcomes & Outputs Framework Guidance Document) para estructurar los departamentos en outcomes y outputs y definirlos, para el establecimiento de indicadores, y para el seguimiento, evaluación e información de la performance.

Los cambios en los outputs pueden acordarse entre el ministro y el departamento, pero si se quieren cambiar los outcomes deben consultarlo y ser aprobado por el DOFA. Los cambios en la especificación de los outputs sólo podrán realizarse fuera de la aprobación de los estados presupuestarios si se han producido cambios sustantivos en la actividad de la agencia, como por ejemplo cambios en las disposiciones sobre planes administrativos (DOFA, 2000, p. 47). En esta situación deberán incluir los correspondientes indicadores de performance en el informe anual aunque no figuraran anteriormente en los estados presupuestarios.

El siguiente cuadro 7.10 es un ejemplo de los outcomes y outputs presentados en el presupuesto de la cartera de Defensa.

Cuadro 7.10 CARTERA DE DEFENSA

La Cartera de Defensa, que incluye el Departamento de Defensa y la Fuerza de Defensa Australiana, es responsable del desarrollo de la política, planificación, programas y actividades de defensa. Su principal función es desarrollar y mantener la capacidad de derrotar cualquier uso de la fuerza armada contra Australia y sus intereses, y promover un entorno regional y global seguro que aumente la seguridad de Australia reduciendo la posibilidad de un ataque armado contra Australia y sus intereses

El **OUTCOME** con el cual la Cartera de Defensa contribuye es:

Prevenir o derrotar el uso de la fuerza armada contra Australia y sus intereses.

Outputs de la Agencia: Para este outcome, la Cartera de Defensa tiene actualmente cinco outputs, que reflejan su estructura organizacional:

- *Operaciones de Defensa:* llevar a cabo operaciones efectivas y sostenibles para la defensa de Australia y sus intereses;
- *Capacidades Navales:* capacitar a la Marina para la defensa de Australia y sus intereses;
- *Capacidades de la Armada:* capacitar a la Armada para la defensa de Australia y sus intereses;
- *Capacidades de la Fuerza Aérea:* capacitar a la Aviación para la defensa de Australia y sus intereses; y
- *Asesoramiento Político:* proveer consejos de alta calidad, relevantes y a tiempo al Gobierno sobre la defensa de Australia y sus intereses.

Fuente: DOFA (2001)

7.3.2.2.2. Elementos Administrados

Para la consecución de los outcomes las agencias disponen de dos clases de elementos: sus propios outputs, o elementos departamentales, y los llamados elementos administrados¹³¹. Ello es debido a que las agencias y departamentos además de proveer sus propios productos y servicios públicos, son las encargadas de implantar las políticas del gobierno en nombre de éste.

Los elementos administrados no están bajo el control directo de las agencias o departamentos, son controlados por el gobierno y administrados en nombre de éste. Proviene de la legislación, contratos, acuerdos, programas gubernamentales u otras expresiones de las políticas del gobierno. Éstos pueden ser gastos, ingresos, pasivos y activos administrados. Los gastos administrados comprenden partidas como transferencias a los estados, subvenciones, subsidios y ayudas a la comunidad; los ingresos serían consecuencia del cobro de ingresos destinados a fines generales, como impuestos, multas o los ingresos aduaneros; los pasivos o deudas administradas comprenderían partidas como la deuda pública o la deuda por pensiones a los empleados que corresponde pagar al DOFA, mientras que los activos están relacionados con los impuestos recaudados, las deudas de otros gobiernos y las inversiones en entidades y empresas públicas.

Aunque estos elementos no sean del control directo de las agencias y departamentos, éstas deben describir sus características en los documentos presupuestarios y en los informes anuales con suficiente detalle para permitir su seguimiento y juzgar su contribución a los outcomes. De la misma forma deben elaborarse los mismos estados financieros y presupuestarios que se presenta sobre los ingresos, gastos, pasivos y activos propios de las agencias.

Las tres mayores agencias que actualmente gestionan elementos administrados son el Departamento de Servicios a la Comunidad y la Familia, el Departamento de Salud y Tercera Edad, y el Departamento de Educación, Formación y Juventud. Son departamentos en que la mayoría de sus programas incluyen subvenciones y beneficios a la población.

¹³¹ En estados como Victoria se denominan pagos hechos en nombre del Estado.

7.3.2.2.3. Evaluación de los Resultados

La evaluación de resultados y el seguimiento de la performance es un elemento clave en la adopción de una gestión de resultados. Sin ella no puede valorarse ni gestionarse como los outputs de las agencias contribuyen a la consecución de los outcomes deseados. Igualmente permite al Parlamento y al público en general evaluar las actuaciones del gobierno, evaluación de resultados que tiene dos vertientes: una interna, que se realiza de forma continua, y otra externa, que suele ser anual.

En este proceso es determinante la especificación de indicadores. Las agencias son responsables de informar y establecer correctos indicadores de efectividad y eficiencia de sus actuaciones. Para ello suelen consultar con el DOFA y otros agentes interesados. Los indicadores que se utilizarán y las medidas a alcanzar se especifican en el estado de outcomes de cada cartera, y posteriormente los resultados alcanzados en los estados financieros anuales.

Tanto el DOFA como la ANAO elaboran guías para ayudar a las agencias y departamentos en el diseño de indicadores. El diseño de indicadores es una de las áreas donde es necesario trabajar más, ya que su utilización generalizada aún está en proceso de implantación.

Se elaboran dos tipos principales de indicadores:

- Indicadores de efectividad, relación de los outputs y elementos administrados en la contribución a la consecución de los outcomes; e
- Indicadores de eficiencia, productividad de los outputs, y cuando sea posible también de los elementos administrados, en términos de cantidad, calidad y precio.

En cuanto a los indicadores de eficiencia, éstos se basan en tres atributos: Calidad, Cantidad y Precio, entre los cuales existe una relación de interdependencia ya que cada uno tiene efectos sobre los otros, debiéndose lograr el equilibrio entre los tres. Se fomenta que las agencias presenten entre 2 y 5 indicadores de calidad, un indicador como mínimo de cantidad, que si el output no es homogéneo debe acompañarse de una explicación adicional, siendo suficiente un indicador simple del precio (DOFA, 2001, p. 16).

En la determinación del Precio se introducen mecanismos de benchmarking para asegurar que el precio que una agencia carga al gobierno por un output se ha conseguido sobre una base de competencia. Se comparan continuamente los productos, servicios y resultados con los de otras organizaciones y la performance de éstas. Ello permite a los gestores identificar costes e ineficiencias e identificar áreas potenciales de mejora. Con

ello se mejora la toma de decisiones, especialmente en decidir si producir los outputs o contratarlos en el exterior.

Los indicadores de efectividad deben informar del progreso en la consecución de los outcomes, identificar la relación causal de los outputs y elementos administrados con los outcomes, y determinar qué parte del progreso alcanzado en la consecución de los outcomes es atribuible a los outputs de la agencia y cual a los elementos administrados. Estos indicadores no son siempre fáciles de diseñar, sobre todo cuando las relaciones son indirectas, en estos casos dichas dificultades deben indicarse. Se fomenta el uso de entre 2 y 6 indicadores por cada outcome (DOFA, 2001, p. 15).

7.3.2.3. *El Presupuesto de Recursos*

7.3.2.3.1. El Proceso Presupuestario

El presupuesto que se presenta al Parlamento y al Senado para su aprobación incluye todo el ámbito de la Administración Pública Central, excepto para las entidades empresariales públicas, tal como indica la Charter of Budget Honesty Act de 1998. Se estructura en carteras (portfolios) las cuales están asignadas a un ministro, pudiendo contener una o más agencias. En él se presentan las cifras del ejercicio que va a empezar y proyecciones de los próximos 3 años.

Al aprobarse el presupuesto se aprueban tres tipos de financiación a las agencias y departamentos:

1. el coste de sus outputs, según los recursos consumidos,
2. los gastos administrados y
3. las aportaciones de capital.

Las autorizaciones sobre los outputs son por el montante global necesario para la consecución de un outcome determinado. Siendo el reparto de los fondos entre outputs individuales una decisión de las propias agencias, el cual puede cambiar a lo largo del ejercicio si fuera necesario.

Las autorizaciones parlamentarias o Bills que se aprueban en el proceso presupuestario son: las referentes a los departamentos del Parlamento y Senado, la Bill 1 y Bill 2. Además de ellas existen autorizaciones especiales que se aprueban fuera del proceso presupuestario ordinario. Cada outcome tiene sus autorizaciones clasificadas según el tipo de Bill, y en ellas se diferencian los gastos propios de los administrados y las autorizaciones de capital.

En la Bill 1 se incluyen las autorizaciones para servicios ordinarios anuales, incluyendo la reposición de capital financiada con el fondo de amortización acumulada. El Senado las aprueba o rechaza en su totalidad, sin posibilidad de enmiendas. En cambio la Bill 2 puede ser modificada parcialmente por el Senado, y recogen nuevas propuestas de outcomes, las autorizaciones de capital y los pagos específicos a los estados. Indicar que estas autorizaciones sólo recogen el 25% de la financiación de las agencias, el 75% restante proviene de autorizaciones especiales y de ingresos propios.

Las Autorizaciones Especiales proveen fondos para fines específicos. En ellas se recogen la mayoría de gastos administrados, como por ejemplo el pago de pensiones a los ciudadanos o beneficios médicos. Suelen estar relacionadas con leyes y programas de alcance general con una incidencia superior a un año.

Con posterioridad a la aprobación del presupuesto, aproximadamente a los 6 meses, el gobierno emite un informe económico del semestre (Mid-Year Economic and Fiscal Outlook, MYEFO), el cual presenta la ejecución presupuestaria hasta el momento. Al mismo tiempo, si es necesario, se realizan estimaciones sobre las necesidades adicionales de financiación de las carteras. Estas necesidades adicionales se aprueban mediante las llamadas Bill 3 y Bill 4. A los tres meses de finalizado el ejercicio el Parlamento aprueba el Resultado Final Presupuestario (Final Budget Outcome).

Tanto en los estados presupuestarios como en la liquidación final se presenta información detallada de la performance planificada y real.

Una de las novedades del nuevo presupuesto de recursos es la separación de las autorizaciones o presupuesto de capital del de gastos e ingresos. De esta manera se diferencia claramente la financiación del coste de los outputs de las nuevas inversiones para aumentar los activos de las agencias los activos administrados o reducir su endeudamiento. Este nuevo enfoque del tratamiento de las inversiones tiene reflejo en la elaboración por parte de las agencias del Estado de Capital, y en las autorizaciones para nuevas inversiones incluidas en la Bill 2.

Una vez autorizada la compra de un activo en la Bill 2 la agencia puede reemplazarlo sin autorización, siempre que sus fondos por amortización se lo permitan. Al incluirse la depreciación en el coste de los outputs, ha ido recibiendo dichos fondos a lo largo de la vida útil del activo. También pueden financiarse las nuevas adquisiciones con beneficios de las operaciones de las agencias, autorizaciones de capital de años anteriores, y por las cantidades obtenidas en la venta de los activos poseídos. Igualmente si decide no reemplazarlo y dedicar los fondos de la amortización a otras tareas puede hacerlo, tiene total autonomía para ello. Si el coste de adquisición excede de la amorti-

zación acumulada, el resto deberá ser aprobado por el Parlamento, ya que supone una financiación externa de la entidad. Hay que señalar que el montante de las aportaciones de capital irá disminuyendo a lo largo del tiempo debido a que las agencias irán creando unos fondos de amortización acumulada, que inicialmente no poseían.

El nuevo enfoque de recursos hace que el modelo presupuestario gire en torno a 4 estados financieros:

- Estado Operativo Presupuestado. Recoge los ingresos y gastos presupuestados, permitiendo calcular los costes de las operaciones gubernamentales.
- Balance Presupuestado. El cual detalla los activos y pasivos, así como la Equidad de la entidad.
- Estado de Tesorería Presupuestado. Muestra los movimientos de tesorería previstos. En el que se detallan los motivos por los que se han recibido fondos, si para gastos de los outputs, gastos administrados o nuevas inversiones de capital.
- Estado de Capital Presupuestado. Detalla las adquisiciones de activo planeadas y como se financiarán dichas adquisiciones, ya sea por aportaciones presupuestarias, fondos propios o préstamos del Tesoro. En el presupuesto global forma parte del estado 7 del papel 1 (Budget Funding), mientras que en los estados específicos de las carteras aparecen como tales.

En cuanto a los papeles presupuestarios (Budget Papers) que se presentan a las cámaras legislativas estos son 4, estructurados en diferentes estados (statements).

El primero de ellos (Budget Strategy and Outlook) se divide en 8 estados y es el principal papel presupuestario. En él se indican las líneas generales y las principales políticas a seguir y las estimaciones. Destacar que explica las principales desviaciones del presupuesto anterior, y si fueron debidas a políticas que se implantaron o por desviaciones en las previsiones, y presenta una descripción detallada de los riesgos generales y específicos en que se incurre. El estado 8 (The Public Sector) presenta la estructura del sector público y los estados financieros según los criterios de la Contabilidad Nacional siguiendo la normativa de la Oficina de Estadística, la cual adopta los criterios del FMI (GFS).

El segundo y tercer papel presentan las medidas políticas que se adoptaran y su influencia en el presupuesto, y las relaciones con los gobiernos inferiores, respectivamente.

El cuarto (Agency Resourcing) incluye las autorizaciones anuales (Bills), así como los estados presupuestarios de las carteras (Portfolio Budget Statements). Los estados pre-

supuestarios de las carteras detallan la misión de las agencias, los outcomes a conseguir y los outputs previstos, indicando la cantidad, calidad y su coste a través de los oportunos indicadores. Junto a los cuatro estados presupuestarios centrales indicados anteriormente y sus notas explicativas, se presenta un resumen de los activos no financieros, y los mismos estados para los elementos administrados. Indicar que ninguna agencia puede aprobar un presupuesto con pérdidas a menos que esté aceptado por el ministro de Finanzas y Administración.

El cuadro 7.11 presenta un ejemplo del Balance presentado en los estados presupuestarios.

	Estimaciones		Proyecciones		
	1999-00	2000-01	2001-02	2002-03	2003-04
Activos					
Activos financieros	68075	56364	58004	55642	48822
Activos no financieros	55227	55432	56091	56651	57504
Total Activos	123302	111796	114095	112293	106326
Pasivos					
Deuda	88210	70999	56679	32193	11451
Provisiones y deudas a corto plazo	90623	91452	91736	91763	92082
Pasivo	178833	162451	148415	123955	103533
Activos Netos	-55532	-50655	-34319	-11663	2793
Total Equidad	-55532	-50655	-34319	-11663	2793

Fuente: Commonwealth of Australia (2000)

Los resultados finales obtenidos se presentan en dos grupos de documentos diferentes. A los tres meses de la finalización del ejercicio se presenta el Resultado Final Presupuestario (Final Budget Outcome, FBO), y a mediados del ejercicio los Estados Financieros Consolidados y Auditados de la Commonwealth. El FBO equivaldría a la liquidación del presupuesto al abarcar las mismas entidades que éste. En cambio los estados consolidados abarcan la totalidad del sector público tal como indica la normativa contable, y más concretamente la AAS 31.

En el FBO se presentan los estados siguiendo tanto los criterios contables de la AAS 31, como los de la Contabilidad Nacional (GFS), ambos bajo el criterio de recursos o devengo. En ellos se presenta además un avance de lo presupuestado y las previsiones para el año en que se están leyendo, el posterior de la liquidación. Presenta dos apéndices, indicando en el primero los conceptos presupuestarios y las diferencias y reconciliaciones entre los estados elaborados según criterios AAS 31 y los del GFS, así como la reconciliación entre el resultado del ejercicio y el saldo fiscal (fiscal balance) o necesidad de financiación.

Por otro lado los departamentos y agencias deben elaborar información financiera mensual, con lo que tanto el DOFA como la ANAO pueden detectar desviaciones rápidamente y aconsejar medidas correctoras si lo estiman conveniente.

7.3.2.3.2. Criterios y Saldo Presupuestario

Como hemos indicado los criterios presupuestarios son los adoptados por la contabilidad. Ahora bien, adoptar los PCGA en el presupuesto presenta dos vertientes, tal como indica la Charter of Budget Honesty Act de 1998: los criterios de Contabilidad Nacional (GFS) y las normas contables según la AAS 31 y demás normativa aplicable.

Las diferencias entre ambos criterios son mínimas y las cifras del GFS se emplean casi en exclusiva al elaborar los grandes agregados y estados financieros globales del presupuesto. Las diferencias se deben principalmente a las siguientes causas:

- Diferentes criterios en las revaluaciones de las pensiones.
- Valoración de ciertos activos financieros correspondientes a la participación en empresas públicas por el valor de mercado en la Contabilidad Nacional frente al de coste histórico en los estados financieros.
- Los activos militares se reconocen como gasto en la Contabilidad Nacional.
- Las pérdidas o beneficios de venta de activos son siempre revaluaciones y no resultados en la Contabilidad Nacional.

Sobre la aplicación de los PCGA en el presupuesto queremos destacar las siguientes operaciones, así como la presentación y cálculo del Saldo Presupuestario.

Revaluaciones y Diferencias de Cambio

No se presupuestan ni las revaluaciones de los activos ni las diferencias de cambio. En todo caso pueden considerarse las diferencias de cambio negativas del año del presupuesto, pero no sobre las proyecciones de los próximos tres años.

Pensiones

Las deudas por pensiones de los empleados públicos se incluyen en los presupuestos departamentales. Los departamentos pagan a un fondo centralizado de pensiones la pensión devengada de sus empleados, así como los posibles cambios que pueda haber en las estimaciones de la deuda. Dichas cantidades forma parte del coste de los outputs. El global del fondo figura en el pasivo de los estados y presupuestos consolidados del gobierno de la Commonwealth. En el presupuesto consolidado figuran dentro de los gastos por servicios generales, siendo el DOFA el encargado de su pago.

La deuda por las pensiones representa el valor presente de la deuda con los empleados por los servicios pasados calculada con estimaciones actuariales, y es minorada por el valor de mercado de los activos del fondo de pensiones creado.

Las pensiones generales a la población no son presupuestadas ni reconocidas en los estados financieros.

Carga de Capital

Las agencias y departamentos deben incluir una cantidad por el uso de sus activos como un mayor coste. De esta manera el coste de los outputs incluye un coste de oportunidad de poseer los activos, y se potencia más la competitividad entre el sector público y el privado. Las agencias que se financian exclusivamente mediante el cobro de tasas o precios públicos están fuera del ámbito de aplicación de las cargas de capital. En el estado operativo o de performance se muestra como un coste adicional tal como muestra el cuadro 7.12.

Cuadro 7.12 PRESENTACIÓN RESULTADO DEPARTAMENTAL.

Déficit/Superávit Neto

Carga de Capital

Déficit/Superávit Neto después de la Carga de Capital

La carga de capital se calcula sobre los activos netos de la agencia (no incluye los elementos administrados). El interés utilizado es el de los bonos a largo plazo, como indicativo del interés libre de riesgo, más una prima de riesgo del 6%¹³².

¹³² Varios estudios han sugerido que la media de prima de riesgo en el sector privado australiano está entre el 6 y el 8%.

La carga de capital se revisa anualmente al establecerse los presupuestos. Las asignaciones a los departamentos se calculan teniendo en cuenta la carga de capital según su base de activos netos a principio del ejercicio, y a final del ejercicio pagarán al gobierno según su base de activos netos en ese momento. El cálculo de la carga puede reestimarse si al conocerse el balance de apertura éste difiere de las previsiones hechas al elaborar los presupuestos. Igualmente, si reciben inyecciones de capital del gobierno central durante el ejercicio se les aumentará las cantidades a recibir, ya que ello influirá en aumentar el coste, y por lo tanto el precio de sus outputs. Además, si una agencia revalúa sus activos durante el ejercicio, dicha revaluación no se tendrá en cuenta a la hora de estimar el coste de capital definitivo. Ello es debido a que tal aumento de valor no está bajo el control de las agencias. Igualmente tampoco se tienen en cuenta las donaciones que puedan recibir.

Si al final del ejercicio el cálculo de los activos netos no varia pagará al gobierno central lo mismo que recibió, si es menor la agencia saldrá beneficiada, y si es mayor deberá desembolsar más.

Ingresos Tributarios

La AAS 31 aboga por el reconocimiento de los ingresos tributarios cuando se genera el beneficio o actividad económica que crea la deuda tributaria, siempre que ésta pueda ser calculada razonablemente. El gobierno considera que actualmente la mayoría de tributos no se pueden reconocer hasta que el contribuyente presenta la liquidación correspondiente o la Oficina Tributaria fija la cuantía de la deuda. En todo caso el impuesto sobre la renta de los trabajadores se va reconociendo a medida que los empresarios están obligados a ingresar las correspondientes retenciones, los impuestos sobre ventas al declararse éstas, y los ingresos por aduanas al entrar los productos en el mercado doméstico. Junto a su reconocimiento se realizan ajustes por los posibles impagos. Se espera en un futuro reconocerlos al devengarse el hecho imponible, pero por ahora no es una prioridad inminente.

Saldo Presupuestario

Hasta el ejercicio 1996-97 el Déficit/Superávit que se presentaba era el Saldo de Caja Principal (Headline Cash Balance). A partir del ejercicio 1996-97 la principal medida del déficit pasó a ser el Saldo de Caja Subyacente (Underlying Cash Balance). Sin embargo, tras la adopción del presupuesto de recursos en el ejercicio 1999-2000 la principal medida de referencia es el Saldo Fiscal (Fiscal Balance) o Necesidad/Capacidad de Financiación en términos de Contabilidad Nacional. El Saldo Fiscal siempre se presenta junto al Resultado Operativo del ejercicio.

En el cuadro 7.13 puede verse la presentación del resultado del ejercicio junto al saldo fiscal.

Cuadro 7.13 AGREGADOS PRESUPUESTARIOS (mil millones)				
	1999-00 real	2000-01 presupuestado 00-01	2000-01 estimado en Presupuesto 01-02	2000-01 real
Ingresos	166,6	153,5	161,0	161,5
% PIB	26,5	23,0	24,0	24,1
Gastos	154,4	150,3	157,6	156,8
% PIB	24,5	22,5	23,4	23,4
Saldo Operativo Neto	12,2	3,2	3,5	4,7
Inversión Neta de Capital	-1,2	-2,2	-0,2	-1,2
Saldo Fiscal	13,5	5,4	5,4	5,9
% PIB	2,1	0,8	0,8	0,9
Saldo de Caja Subyacente	12,7	2,8	2,3	5,6
% PIB	2,0	0,4	0,3	0,8
<i>Memorándum:</i>				
Saldo de Caja Principal	2,2	8,0	8,5	11,3
Fuente: Commonwealth of Australia (2001)				

Se siguen presentando las dos medidas anteriores de caja debido a que el cambio de criterio es reciente y para no olvidar el impacto a corto plazo. El Saldo de Caja Subyacente equivaldría al cálculo de la Necesidad/Capacidad de Financiación calculada con criterios de caja. En cambio el Saldo de Caja Principal incluye los flujos de caja provenientes de los movimientos con activos financieros para propósitos políticos, como privatizaciones o incrementos de capital de entidades vinculadas.

7.3.3. EL REINO UNIDO

7.3.3.1. Nuevo Marco de Gestión Pública

El Reino Unido ha sido uno de los países pioneros en las reformas de su sector público. Con la llegada al gobierno del partido conservador de Margaret Thatcher en 1979 se empezaron toda una serie de reformas encaminadas a reducir el tamaño del sector pú-

blico y su intervención en la economía así como de acercar la prestación de servicios al ciudadano. Dichas reformas continuaron con el gobierno de John Major en 1990, y en el caso de la adopción de un presupuesto de recursos, ha culminado con el nuevo gobierno laborista de Tony Blair, el cual alcanzó el poder en 1997.

El Reino Unido ha sido el tercer y más reciente país, primer europeo, en adoptar un presupuesto de recursos. El primer presupuesto de recursos se aprobó para el ejercicio 2001-2002. Aunque la concepción es la misma que en los otros dos países, presenta importantes diferencias, como el sistema de autorizaciones o los estados presupuestarios. En este sentido, hemos de indicar que la adopción del enfoque de recursos en la contabilidad de los gobiernos locales se ha producido a lo largo de la década de los 90.

Económicamente, las dos últimas décadas del siglo XX se caracterizan por unos años de recesión desde 1979 hasta 1981, con un crecimiento posterior que duró hasta 1990. Tras un breve estancamiento la economía británica ha estado en crecimiento desde 1992. Estos ciclos económicos y el importante volumen de gasto público provocaron la existencia de déficits públicos importantes desde mediados de la década de los 70 hasta mediados de la de los 80, con altos niveles de deuda en ambas décadas. Con la expansión económica empezaron a lograrse superávits, aunque pronto se volvió al tradicional déficit, no siendo hasta 1998 cuando se alcanzó de nuevo el equilibrio presupuestario. Sin embargo, se prevén déficits en los próximos años. Actualmente las cifras de deuda pública se mantienen por debajo del 40% del PIB.

Indicar que el mantenimiento de unos niveles de déficit mínimos y una reducida deuda pública se debe en parte a la pertenencia del Reino Unido a la Unión Europea, aunque su cumplimiento no es tan restrictivo como en el resto de países, al no formar parte de la unión monetaria.

A continuación veremos las reglas que dirigen la política presupuestaria y enumeraremos las reformas más importantes llevadas a cabo en el marco de la gestión pública.

Respecto a la estabilidad de las políticas económicas y fiscales del gobierno hay que destacar la aprobación en 1998 del Código de Estabilidad Fiscal (HM Treasury, Code for Fiscal Stability). Dicho código define en términos generales el marco fiscal y presupuestario bajo el que se ha de regir la política del gobierno, con los principios de transparencia y accountability como grandes normas a seguir. Para su elaboración el gobierno se basó en los códigos de buenas prácticas de Transparencia Fiscal del FMI (1998) y la OCDE (2001b), y normativa similar de Nueva Zelanda y Australia (FRA y Government's Charter of Budget Honesty Act, respectivamente).

En él se encomienda al gobierno especificar los principios de la gestión financiera y sus objetivos, establecer un ciclo informativo anual a través de la presentación de avances del presupuesto, informes de estrategia económica y fiscal, gestión de deuda pública y otra información presupuestaria, y adoptar las mejores prácticas contables, las cuales vienen determinadas por los PCGA.

Una de las características importantes de este código es que establece dos reglas que deben seguirse en la política presupuestaria y fiscal, que no tienen porque cumplirse anualmente, sino respetarse a lo largo de los ciclos económicos. Ambas recogen la idea de Equidad Intergeneracional y permiten mantener el nivel de inversiones en caso de fluctuaciones económicas. Las reglas se aplican a la totalidad del sector público y son las siguientes:

1. La regla de oro: el endeudamiento no será utilizado para financiar gastos corrientes.
2. La regla de la inversión sostenible: el nivel de deuda neta sobre el PIB se mantendrá en niveles estables y prudentes (actualmente definido por debajo del 40%).

Para seguir su cumplimiento es muy importante, y por ello se cambió el formato presupuestario, distinguir claramente entre los gastos corrientes y los de capital. Gastos corrientes que equivalen al consumo de recursos, y gastos de capital que equivalen a la inversión neta realizada.

Respecto a las reformas, en 1968 el informe Fulton evalúa por primera vez la idoneidad de la Administración Pública para cumplir sus objetivos, llevar a cabo las políticas del gobierno y prestar los servicios públicos, recomendando cambios importantes en la gestión y estructura de los servicios públicos. Sin embargo, la situación existente en 1979 era el de un sector público demasiado grande, con poco énfasis en los costes, excesiva normativa, y una gestión deficiente con escaso interés en los usuarios y los resultados.

Las principales reformas a nivel central, empezadas con el gobierno conservador, y continuadas en el mismo sentido por el actual laborista, son las siguientes:

- Iniciativa de Gestión Financiera, Financial Management Initiative 1982

La iniciativa de Gestión Financiera (Reino Unido, 1982, Cm 8616, Efficiency and Effectiveness in the Civil Service) tenía como objetivos principales promover en cada departamento (1) una organización y un sistema en que los gestores en todos los niveles tuvieran una clara visión de sus objetivos, calculando medidas de output y performance cuando fuera posible, (2) con una clara definición de responsabilidades, y (3) con la información y asesoramiento adecuados para realizar sus responsabilidades eficazmente. Supuso la introducción del seguimiento de objetivos y los indicadores de

performance, promoviendo el value for money (economía, eficacia y eficiencia) en los departamentos del gobierno central. Esta iniciativa recogía el testigo de anteriores como el PPBS o el PAR de los años 70, los cuales nunca llegaron a implantarse con éxito.

- Creación de agencias ejecutivas. Next Steps 1988

Ha sido definida como el cambio más significativo en la estructura del sector público británico desde las reformas de Northcote-Trevelyan en el siglo XIX (OCDE, 1999h). Su diseño es fruto de un informe del asesor del primer ministro Sir Robin Ibbs (Improving Management in Government: The Next Steps) publicado en 1988. El motivo de dicho informe fue que persistía la idea de que no se conseguía con la Administración todo lo que se pretendía a pesar de las reformas hechas hasta el momento. Recomendaba que las funciones ejecutivas del gobierno fueran llevadas a cabo por unidades menores de gestión llamadas agencias y bajo técnicas empresariales, con el fin de mejorar la gestión y prestar servicios de más calidad. Para lograr una mayor eficiencia se delegaron poderes de los departamentos, correspondiéndoles a éstos un papel más estratégico. Con esta delegación se ha conseguido aumentar la flexibilidad y dar una mejor respuesta en la prestación de servicios, además de aumentar la transparencia de la información al Parlamento y la ciudadanía.

Las agencias constituyen una unidad de gestión a las que se les asignan unos recursos para cumplir con unos objetivos, donde el reparto de funciones y responsabilidades entre la autoridad política y gestora está claramente definido. El ministro establece el marco de actuaciones, nombra al director ejecutivo, delega la autoridad, aprueba los planes, presupuestos y objetivos generales, y evalúa los resultados. El director bajo los principios de autonomía y responsabilidad selecciona al resto del personal, gestiona las operaciones, propone los planes, presupuestos y objetivos, utiliza los recursos e informa sobre la performance y los resultados obtenidos. Cada 5 años, aproximadamente, una comisión revisa las operaciones y resultados de la agencia, y decide si debe continuar, finalizar su actividad o ser reestructurada (Phippard 1994, Schick, 2001a). Anualmente el gobierno publica un informe sobre todas las agencias indicando sus objetivos y performance lograda, presentando comparaciones entre ellas.

Aproximadamente tres cuartas partes de los funcionarios públicos pertenece a una de estas agencias (OCDE, 1999h). Además, se han creado otros organismos públicos con gran autonomía, son los llamados NDPB (Non-Departmental Public Bodies, organismos públicos no departamentales) y los Fondos Comerciales (Trading Funds). Los NDPB se denominan también quangos (quasi governmental entities, entidades casi gubernamentales). Los Fondos Comerciales son organizaciones de diversa índole, como Correos, la Oficina de Patentes o la Agencia de Control Médico, que están fuera del sistema presupuestario, financiándose la mayoría de ellos con sus propios recursos.

- Introducción de un Mercado Interno en el Sistema Sanitario 1990

Tras la publicación del Libro Blanco sobre la Sanidad en 1989 (Department of Health, Working for Patients) y en relación con el conjunto de reformas emprendidas en el sector público, se creó un mercado interno (puede verse Ellwood, 1994) en el servicio de salud británico (NHS, National Health Service). Dicha reforma se formalizó en la National Health Service and Community Care Act de 1990.

- Competencia para la Calidad, Competing for Quality 1991

Este programa fue recogido en el documento Competing for Quality - Buying Better Public Services (Cm 1730) de 1991, donde se indica la necesidad de concentrar la actividad gubernamental en aquellas áreas donde sea esencial, introduciendo mayor competencia y elección de proveedores, para así lograr la mejor combinación de coste y calidad. En 1992 se introdujo la iniciativa PFI (Private Finance Initiative) de financiar proyectos, especialmente infraestructuras, mediante financiación privada, aumentando así la involucración del sector privado en la actividad pública. En 1994 se estableció que no se aprobará ningún proyecto a no ser que se hayan valorado las opciones de financiación privada.

- Programa de Carta de los Ciudadanos, Citizen's Charter Programme 1991

La Carta de los Ciudadanos publicada en julio de 1991 (Cm 1599, Citizen's Charter) señala los principios que deben seguirse en la prestación de los servicios públicos, así como el calendario para su implantación. La de 1991 fue el primer documento de los cinco publicados hasta hoy en día, siendo el último de 1998 denominado Service First. Obliga a que toda entidad que trate con el público debe elaborar y publicar normas de servicio, obligación que abarca incluso a aquellas entidades privadas que operen bajo régimen de monopolio.

- Reformas de la función pública 1994-1996

Con 4 documentos publicados entre 1994 y 1996 (1994, Cm 2627 Continuity and Change; 1995 Cm 2748 Taking Forward Continuity and Change; 1996, Delegation of Pay and Grading and other Terms and Conditions, y 1996, Senior Civil Service) se emprendieron toda una serie de reformas en la función pública reafirmando los principios de integridad, honestidad, objetividad, competitividad en el acceso, accountability, y la delegación de poderes ya iniciada con el Next Steps. La mayoría de decisiones, como la contratación y los salarios están descentralizadas, reservándose las funciones de elaborar guías generales y diseñar las políticas de inversión en personal al nivel central.

Con estas iniciativas se pretendió extender los principios de la iniciativa Next Steps a los departamentos. En este sentido destacar la elaboración en 1995 de planes de eficiencia departamentales para los próximos tres ejercicios.

- Revisión del Gasto Público, Comprehensive Spending Review 1997

En 1997 el nuevo gobierno llevó a cabo una revisión exhaustiva del gasto público (Comprehensive Spending Review, CSR) dentro de nuevo marco establecido por el Código de Estabilidad, como inicio de su programa de reforma del proceso y documentos presupuestarios.

- Modernización de los Servicios Públicos 1998

En julio de 1998 se publicó el documento sobre la modernización de los servicios públicos británicos (Cm 4011, Modern Public Services for Britain-Investing in Reform), el cual mostraba los resultados del CSR y los planes de gasto público para el periodo 1999-2002. Además de cambios en la confección del presupuesto, introdujo la elaboración por parte de los departamentos de un informe presupuestario sobre sus objetivos y la necesidad de informar de su consecución, con los indicadores de performance oportunos, son los llamados Acuerdos de Servicio Público (Public Service Agreements, PSA).

- Modernizando el Gobierno, Modernising Government 1999

La publicación de este documento o Libro Blanco (Cm 4310) sigue poniendo de relieve la necesidad de que el gobierno sea simple y más eficiente de cara al ciudadano y las empresas. Refuerza el papel de los PSA como reflejo de los objetivos del gobierno, pone énfasis en la prestación de servicios eficientes y de alta calidad, con un enfoque en los outcomes, y el establecimiento de una cultura de valoración y mejora continua del servicio público.

- Contabilidad y Presupuesto de Recursos, Resource Accounting and Budgeting RAB

Dentro del amplio programa de reformas hemos de destacar la adopción del enfoque de recursos y los PCGA en el presupuesto y el sistema contable de todo el gobierno central del Reino Unido. Dicha implantación empezó a tomar forma con la publicación del llamado Libro Verde (Cm 2626, Better Accounting for the Taxpayer's Money) en 1994, y ha culminado recientemente con la elaboración del primer presupuesto de recursos para el ejercicio 2001-2002. Ha supuesto un cambio radical en la gestión y presupuestación del sector público británico, especialmente a nivel microeconómico. La aplicación del RAB se vio reflejada en un cambio en la legislación relativa a la aprobación del presupuesto por parte de Parlamento, ley Government Resources and Accounts Act de 2000 (GRAA). De todo ello hablaremos en los próximos apartados.

El éxito en la implantación de estas reformas tiene (OCDE, 1999h) como factor clave el claro apoyo al más alto nivel político. Apoyo político que no fue tal en los años 70, lo que hizo que las reformas de entonces no tuvieran éxito. Hay que destacar que los dos partidos mayoritarios siempre han apoyado dichas reformas, incluso estando en la oposición, lo cual ha hecho posible que el cambio de gobierno no supusiera un freno, sino todo lo contrario.

Otros factores que han ayudado a las reformas son que se han basado en un modelo flexible, adaptable a las circunstancias de cada entidad, y la amplia aceptación y petición de cambio por parte de los gestores, Parlamento y público en general. La amplia consulta y debate de las propuestas, tanto con comités parlamentarios, departamentos y personal afectado, organismos auditores e interesados en general, ha ayudado a tan amplia aceptación.

Respecto a la influencia externa en las reformas hemos de indicar que se ha seguido con interés las experiencias en otros países, aunque el Reino Unido ha sido pionero en muchas de ellas. En particular se ha tenido en cuenta la experiencia de Suecia para el programa Next Steps, y la de Australia y Nueva Zelanda para el RAB. En cuanto a la aportación de académicos no puede decirse que su influencia haya sido decisiva, más bien se ha centrado en un análisis a posteriori, aunque algunos trabajos han sido utilizados como marco para el programa actual de modernizar el gobierno. Recientemente se ha creado con los Estados Unidos un foro de discusión compartido en Internet para intercambiar impresiones y discutir métodos en los programas de modernización del gobierno.

En cuanto a la implantación de las reformas hay que destacar la importancia de las dos agencias centrales, el Tesoro y la Cabinet Office. Dichas agencias han sido las encargadas de implantar y dirigir las reformas. Los departamentos crearon unidades internas para la implantación y coordinación, siendo de vital importancia el liderazgo de sus directores. También hay que señalar el importante papel que juega la Unidad de Performance e Innovación (Performance and Innovation Unit, PIU). La PIU es un organismo asesor que se creó en 1979 para promover el cambio cultural y ayudar a las diferentes agencias y departamentos en la implantación de reformas. Igualmente asesora directamente al Primer Ministro, aunque existe un estrecho contacto con el Tesoro y la Cabinet Office.

7.3.3.2. *Contabilidad y Presupuesto de Recursos, RAB*

7.3.3.2.1. Antecedentes y razones del cambio

La adopción completa del RAB entre 1999 y 2001 ha supuesto la mayor transformación en la gestión pública británica de los últimos 50 años. Ya indicaba un comentarista al Libro Verde del RAB (OCDE, 1997c, p. 8) que desde 1960 no había sido introducido un cambio de tal magnitud sin ser provocado por una crisis económica o financiera. En el mismo sentido la Oficina Nacional de Auditoría (NAO, 1995, p. 1 par. 3) señaló que representa la reforma más importante de la contabilidad y el presupuesto del gobierno central desde la reforma de Gladstone a mediados del siglo pasado.

Sin embargo, el enfoque de recursos ya había sido adoptado en otros ámbitos del sector público con anterioridad.

Las primeras presiones (Perrin, 1998) para un cambio se produjeron en 1974 con la reorganización del NHS y los gobiernos locales. Los cambios fueron lentos en la NHS hasta las reformas de gestión y mercados internos de 1990, los cuales requerían una rápida adopción de una contabilidad de devengo completo para las recientemente creadas fundaciones sanitarias. Durante esos años los tesoreros del NHS estaban autorizados a emitir cuentas anuales basadas en los ingresos y gastos, contabilizando algunas operaciones según su devengo, pero excluyendo cualquier partida por depreciación de activos. Un estado de reconciliación entre ese estado y el de tesorería era también publicado. Pero en los años 70 era muy difícil preparar balances con sentido porque faltaba mucha información sobre la cantidad, características y valoración de activos.

En los años 70 la opinión del Tesoro respecto a la adopción del enfoque de recursos en el gobierno central fue que era incompatible con la soberanía del Parlamento y por lo tanto inaceptable, el Parlamento votaba una financiación de caja de año en año, por lo que los controles principales, los informes y la rendición de cuentas debía hacerse sobre una base anual de caja. Sin embargo, reconoció que además de la información de caja, información sobre los ingresos y gastos podría ser beneficiosa para la gestión interna de largas y complejas operaciones gubernamentales, como por ejemplo las del Ministerio de Defensa o Sanidad. En esos años el Tesoro no tenía personal con buenos conocimientos y experiencia en contabilidad, lo que aún dificultaba más que se aceptara el enfoque de recursos como base para el sistema contable y presupuestario.

Pero la situación empezó a cambiar en los años 80. Con la Iniciativa de Gestión Financiera, la publicación en 1983 de la Ley Nacional de Auditoría y la creación de la NAO,

empezó a tener importancia la medida de la economía, eficacia y eficiencia en la gestión pública. Con ello se desarrolló en el Reino Unido la contabilidad de gestión y medidas de performance, aunque no supuso el abandono del criterio de caja para el gobierno central. En el gobierno central sólo se aplicaron pequeñas medidas (OCDE, 1993b, p. 51) para aproximarse al coste completo de los servicios, como la introducción de costes de oportunidad en los alquileres (1983) y la imputación a los departamentos de los pagos por pensiones de los funcionarios (1993). La creación de agencias ejecutivas (Next Steps) supuso que la mayoría de éstas elaborara cierta información basada en el consumo de recursos en 1993, pero aunque existían recomendaciones para que se informara de los activos, muy pocas agencias y departamentos lo hacían. En este sentido hemos de destacar las recomendaciones efectuadas por el Comité de Cuentas Públicas (Public Accounts Committee, PAC) y el Comité del Tesoro y Servicio Civil (Treasury and Civil Service Select Committee, ahora Treasury Committee) del Parlamento en sus diversos informes¹³³, sobre la elaboración de información financiera y medidas de performance.

Desde la introducción del mercado interno la NHS viene aceptando el marco general de los PCGA del sector privado, siendo aceptada la normativa elaborada por el sector profesional siguiendo las indicaciones del Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), aunque su regulación contable es competencia de la Secretaría de Estado de Sanidad. Hay que destacar el reconocimiento como coste de una carga de capital, con el objetivo de promover una competencia justa. En cuanto a los Fondos Comerciales, la mayoría de NDPB, las agencias ejecutivas y las empresas públicas, vienen adoptando los principios del sector privado, con pequeñas adaptaciones cuando su legislación específica así lo requiere.

En cuanto a los gobiernos locales, el proceso ha sido bastante diferente. La normativa y criterios eran bastante dispares¹³⁴ y no fue hasta los años 70 cuando empezaron a realizarse esfuerzos para su armonización. La legislación local¹³⁵ recoge el marco general, siendo aceptada la normativa elaborada por el sector profesional siguiendo las indicaciones del CIPFA. Respecto a la base en que se elaboran los presupuestos, éstos se elaboran en cierta medida utilizando un enfoque de recursos, debido especialmente

¹³³ A destacar los informes del PAC correspondientes al ejercicio 1986-1987 y 1988-1989, citados en NAO, 1995.

¹³⁴ Para un mayor desarrollo puede verse Jones y Pendlebury (1982).

¹³⁵ Para profundizar en las normas contables británicas y su aplicación en el sector público local, puede verse Glynn (1993) y Archibald (1994).

a que los presupuestos municipales tienen como función principal el cálculo de las tasas, las cuales se basan en el coste de los servicios y productos prestados. Respecto a la auditoría, indicar que existe un organismo público auditor de los gobiernos locales para Inglaterra y Gales (Audit Commission) y otro para los escoceses (Commission for Local Authority Accounts in Scotland).

Respecto a los órganos de Escocia, Irlanda del Norte y Gales, de manera similar al gobierno central, llevan una contabilidad y presupuesto de recursos, Gales entra dentro del ámbito de la GRAA, Irlanda del Norte ha aprobado su propia versión de la GRAA, mientras que en Escocia se aplica un acuerdo entre el Tesoro y el ejecutivo escocés.

En cuanto a las razones por las que se decidió implantar el RAB en el gobierno central del Reino Unido podemos citar las siguientes:

- La continuidad del proceso de reformas emprendido. El RAB es imprescindible para modernizar el gobierno, y necesario para una verdadera accountability al Parlamento.
- El movimiento hacia una contabilidad de recursos en otros ámbitos del sector público británico.
- El reconocimiento de las limitaciones del sistema de caja. El sistema de caja no era el adecuado para la gestión de resultados y medida de la eficiencia que se pretendía, se veía como fácilmente manipulable y podía crear desincentivos a la inversión en capital.
- Su desarrollo en otros países, especialmente Nueva Zelanda. Sin embargo, hemos de recordar que al tomarse la decisión, entre 1993 y 1995, aún no estaba implantado en ningún país el presupuesto de recursos, sólo Nueva Zelanda estaba a punto (1994). Ahora bien, una vez tomada la decisión, la adopción de un enfoque de recursos y su buen funcionamiento en otros países dio el coraje suficiente para seguir adelante.
- La disponibilidad de la tecnología adecuada. Con la tecnología actual es mucho más sencillo cambiar los tradicionales sistemas de información existentes.

7.3.3.2.2. Características del RAB

La adopción del RAB no debe mirarse de forma aislada, sino en el conjunto del resto de reformas llevadas a cabo, y el Libro Blanco (1995, Cm 2929, Better Accounting for the Taxpayer's Money The Government Proposals Resource Accounting and Budgeting in Government) por el cual se implantó lo define de la siguiente manera:

La Contabilidad de Recursos comprende un conjunto de técnicas contables basadas en el devengo para informar sobre el gasto del gobierno central y un marco de análisis del gasto por metas departamentales y objetivos relacionados con los outputs cuando sea posible.

Asimismo el Presupuesto de Recursos abarca la planificación, gestión y el control del gasto público sobre la base de una contabilidad de recursos. Además sirve como base del marco fiscal distinguiendo entre el consumo de recursos y la inversión en capital, y requiriendo a los departamentos relacionar los costes incurridos con los servicios prestados.

EL RAB es el reflejo del deseo del gobierno central de mejorar la gestión de performance y la relación entre inputs y outputs, además de suponer un nuevo marco de planificación, gestión y control del gasto público. Las características del RAB son las siguientes:

- Adopción de los PCGA adaptados al contexto del sector público. Los departamentos elaborarán estados financieros de manera similar a los que se producen en el sector privado, siendo esta información la base para la planificación y control del gasto público.
- Creación de un organismo encargado de aconsejar sobre la aplicación de los principios y normas contables, el Financial Reporting Advisory Board (FRAB).
- Determinación del Perímetro de Consolidación del departamento. Las cuentas y presupuestos del departamento se presentan de forma consolidada incluyendo todas las agencias de él dependientes.
- El debate de las autorizaciones parlamentarias se basa en los recursos consumidos. El detalle de los planes departamentales debe ser debatido y votado en base a recursos, siendo la necesidad de caja autorizada de forma global para cada departamento.
- Nuevo tratamiento del gasto de capital. Mejor tratamiento de las inversiones de capital, con cargos por depreciación y coste del capital para incentivar su uso más eficiente.
- Enfoque en los Resultados. Se establece una gestión centrada en los resultados, con un análisis sistemático de los objetivos, outcomes y outputs. Junto con los estados presupuestarios los departamentos elaboran sus intenciones de objetivos, cómo van a lograrlos y cómo medirán su performance. Todo ello a través de los denominados Acuerdos de Servicio Público (Public Service Agreements, PSA), desarrollados en los Acuerdos de Prestación de Servicio (Service Delivery Agreements SDA).
- Nuevas medidas macroeconómicas. El enfoque de recursos también sustituye al de caja como criterio de las medidas macroeconómicas. Además permite una mejor conexión entre la Contabilidad Nacional y el presupuesto, y se poseen mejores datos para su elaboración.
- De acorde con la gestión de resultados el control parlamentario no debe ser demasiado rígido, aunque ello no supone ninguna merma en el control que debe ejercer sobre el ejecutivo, sino un cambio de enfoque.
- Creación del Registro Nacional de Activos (National Asset Register, NAR), publicado por primera vez en 1997. La base de él será el registro de activos que obligato-

riamente deben llevar todos los departamentos. El NAR se considera vital para la mejora de la eficiencia, transparencia y accountability del sector público, ya que permitirá mejorar la toma de decisiones sobre los activos públicos.

Sobre el proceso de adopción del RAB podemos decir que empezó en noviembre de 1993 cuando el ministro de finanzas anunció la adopción de un enfoque de recursos en los próximos años. Fruto de esta decisión se publicó en 1994 para su discusión el llamado Libro Verde (Cm 2626), donde se anunciaba la intención clara de aplicar los PCGA, pero sin indicar cómo variaría el sistema de presentación de los presupuestos al Parlamento. En general las respuestas y comentarios fueron positivos, destacando por su importancia el informe de la Oficina Nacional de Auditoría (NAO) de 1995 (Resource Accounting and Budgeting in Government). Dicho informe destacaba las ventajas del nuevo enfoque frente al tradicional de caja, además de analizar todas las propuestas del Libro Verde. Las medidas propuestas fueron confirmadas y especificadas en el Libro Blanco de julio de 1995 (Cm 2929), el cual explica el nuevo proceso presupuestario y contable, sus ventajas, el nuevo enfoque en los outputs y outcomes, el control parlamentario, propone los cambios en la forma en que el Parlamento aprueba los gastos y cuentas del gobierno, todo ello ilustrado con ejemplos.

El calendario previsto en los libros Verde y Blanco, y reforzado por acuerdos posteriores puede verse en el cuadro 7.14.

Cuadro 7.14 CALENDARIO RAB

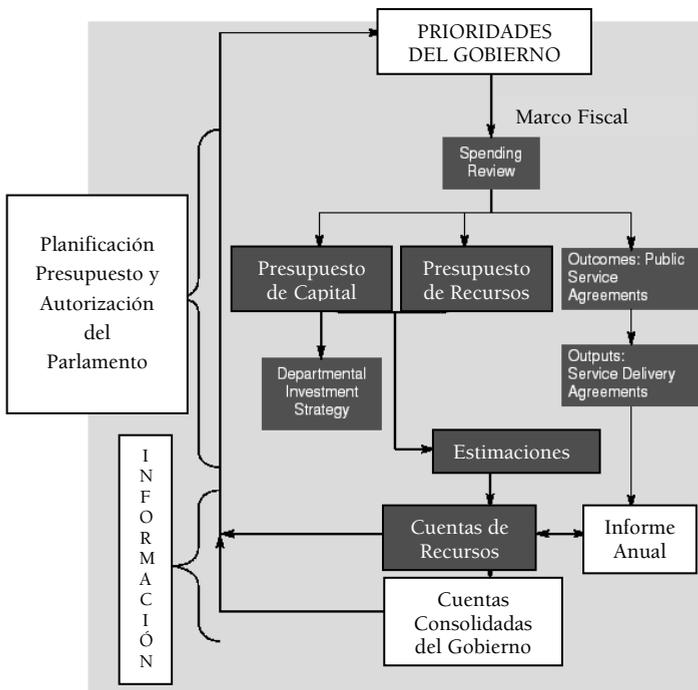
- Ejercicio 1997-1998 49 sistemas departamentales aplican el RAB en su contabilidad
- Elaboración en 1997 del manual de contabilidad, publicado en 1998
- Cuentas del ejercicio 1998-99 bajo el sistema RAB como prueba, además de las tradicionales de caja. No fueron auditadas, aunque la NAO realizó un seguimiento y se informó con detalle de ello al PAC en mayo de 2000.
- Primeras cuentas de los departamentos bajo el RAB correspondientes al ejercicio 1999-2000, publicadas en enero de 2001.
- Primer presupuesto de recursos para el ejercicio 2001-2002, aprobándose el primer Presupuesto de Gastos (Spending Review, SR) emitido en julio 2000 para los ejercicios 2001-2002 hasta el 2003-2004.
- Primeras estimaciones (presupuestos) de recursos de los departamentos para el ejercicio 2001-2002, reemplazando las tradicionales cuentas de autorizaciones.
- Consolidación del gobierno central para el ejercicio 2003-2004.
- Cuentas Completas del Sector Público, incluyendo a los gobiernos locales, para el ejercicio 2005-06.

Todo ello se ha visto reforzado en el Código de Estabilidad Fiscal de 1998, el cual contiene compromisos específicos de adoptar las mejores prácticas contables siguiendo los

PCGA, y la aprobación a finales de julio de 2000 de la GRAA, sustituyendo la legislación que había estado en vigor desde 1866. De esta manera se dió dando rango legal a las modificaciones relativas al papel del Parlamento en el RAB, así como se establecieron indicaciones para la elaboración de las cuentas completas del gobierno para los próximos años y el seguimiento de los PCGA, con las adaptaciones que sean necesarias.

El nuevo sistema presupuestario y de rendición de resultados se puede ver en el cuadro 7.15. La primera parte muestra el proceso de planificación, presupuesto y autorización parlamentaria. Las principales políticas y prioridades de gasto del gobierno se recogen en el Spending Review (SR), que analizaremos en un próximo apartado, el cual incluye tanto el presupuesto de capital como el de recursos del gobierno, que posteriormente se recogen en las estimaciones que debe aprobar el Parlamento para cada departamento. Además se presentan los outcomes y outputs de cada departamento en los PSA y SDA, y los planes de inversión en el DIS (Departmental Investment Strategy). Al finalizar el ejercicio tanto los estados contables como el informe anual de resultados de los departamentos, y en el futuro las cuentas consolidadas del todo el gobierno, se presentan al Parlamento para su aprobación final.

Cuadro 7.15 ELEMENTOS DEL RAB



Fuente: HM Treasury (2001a)

7.3.3.2.3. Resultados y beneficios del RAB

Aunque es pronto para evaluar los resultados del RAB, ya se han producido beneficios significantes¹³⁶. Los beneficios que aporta los podemos agrupar en los siguientes (Cm 2929; HM Treasury, 2001a, 2001h; Likierman, 1997) según el beneficiario:

Departamentos

- Se mejora sustancialmente la gestión de recursos al separar claramente el consumo de recursos y las inversiones de capital, conociendo los costes completos de sus actividades, costes que son independientes de los movimientos de tesorería.
- Control y gestión de su presupuesto con mayor precisión.
- Incentiva la disciplina de un mayor énfasis en los outputs y en el logro de los objetivos.
- Permite establecer incentivos a la mejora de la eficiencia, permitiendo comparaciones entre entidades y el tiempo.
- Decisiones de inversión mejor informadas y mejor gestión de activos al tener un coste de oportunidad la posesión de activos.
- Mejora clara en la gestión de deudores, acreedores y existencias.
- El RAB permite preparar la información necesaria para la gestión, la cual es más completa.
- Permite una integración completa del ciclo de planificación, presupuestación, seguimiento e información.

Parlamento

- Mejora la transparencia, consistencia y credibilidad de la información.
- No sólo reciben información de cuánto está siendo gastado, sino cómo los objetivos departamentales están siendo conseguidos y qué está siendo obtenido con el dinero que se gasta.
- En general se aumenta la accountability.

Gobierno Central

- Oportunidad de tomar decisiones mejor informadas sobre las prioridades del gasto público dentro del contexto de los objetivos macroeconómicos, al tratar las inversiones de capital y los gastos corrientes de la mejor manera para reflejar su significado económico.

¹³⁶ Entrevista al director general del área de contabilidad gubernamental del Tesoro, marzo 2002. Ejemplos concretos en departamentos pueden encontrarse en la guía *Managing Resources: Better Decision Taking in Departments* (HM Treasury, 2001b).

- Mejora en la planificación y control del gasto público.
- Posibilidad de un control de caja a un nivel superior.
- Permite centrarse más en los recursos consumidos y no sólo en el dinero gastado.
- Contribuye a la agenda de modernización del gobierno.
- Mayor consistencia con los principios del marco fiscal.
- Reduce los efectos perversos de la anualidad.
- Mejor conocimiento del valor total de los activos del gobierno.

Economía General

- Mejor gestión del gasto público, con mejoras tanto para el contribuyente como para la economía en su conjunto.
- Mejoras en la información de los activos poseídos por el gobierno, lo que implica más calidad en la información de la Contabilidad Nacional y un mejor uso de los recursos nacionales.
- Nuevos agregados macroeconómicos.

7.3.3.2.4. Implantación y aceptación del nuevo modelo

Las respuestas a las propuestas tanto del Libro Verde como del Libro Blanco fueron bastante favorables (Barell y Britton, 1999, p. 51). Así (Likierman, 1996) los comités del Parlamento, PAC (1995) y Comité del Tesoro (Treasury Select Comité, 1996), señalaban claramente las ventajas y necesidad de adoptar el RAB. Apoyo que ha continuado a lo largo de los años como puede observarse en el informe del PAC de 2000 al indicar que la contabilidad y el presupuesto de recursos deben ser la base para la gestión financiera de los departamentos si se quieren obtener todos los beneficios que de su aplicación se derivan.

Se recibieron comentarios favorables de asociaciones de profesionales de contabilidad, firmas de auditoría, académicos, grupos de interés y particulares. Si hubo algunas reservas a la propuesta fueron especialmente sobre el cambio del sistema de aprobaciones parlamentarias. Hubo también algunas discrepancias (Cm 2929) en torno al perímetro de consolidación, comentarios sobre el diseño de los estados que no tienen comparación con los del sector privado, el tiempo de aplicación, algunos opinaban que debía ser mayor, otros menor, y sobre la carga de capital, concepto nuevo y que no supone desembolso monetario.

Hubo algunas críticas generalizadas como las de George Jones (1997) y Mellett (1997). Las primeras las podemos considerar como críticas a todo el modelo de reformas y de gestión de resultados más que concretamente al RAB. Así indicaba que el sector públi-

co tiene sus propias necesidades y características, y que es una pérdida de tiempo intentar implantar estas reformas. Opina que los políticos se preocupan de gobernar y no del RAB, que no pueden fijarse objetivos porque mucha gente puede no estar de acuerdo con ellos, que la evaluación de la calidad siempre comporta juicios políticos, y que los ciudadanos se mueven por modas y no por la eficiencia del servicio público. En cuanto a Mellett, éste centraba sus críticas a la adopción de los PCGA por el sector público y al problema que suponían las revaluaciones de activos.

En el momento actual, tras escasamente un año de implantación completa y aunque aún es pronto para evaluar los resultados y ver las dificultades que puede presentar, podemos decir, como nos indica el director del Tesoro encargado del RAB¹³⁷, que el proceso va bien y los indicadores muestran que se está logrando un presupuesto más sofisticado que el que se podía ofrecer sólo con el criterio de caja. Claramente es el camino a seguir y se realizarán redefiniciones del proceso presupuestario según lo aprendido. Existieron algunas pequeñas dificultades en la implantación, pero no una oposición a ellas. Los funcionarios involucrados en el proceso han entendido bien los beneficios de los cambios, y ha existido un apoyo y liderazgo político en todo momento. Este apoyo político ha sido de vital importancia. Cambiar el gobierno en 1997, en pleno proceso de implantación, no supuso un retroceso ni una dificultad, sino que se puso mayor énfasis en él, ya que era completamente consistente con las propuestas fiscales y de control del gasto del nuevo primer ministro.

Para la adopción con éxito del RAB se desarrollaron una serie de puntos clave o etapas de implantación los cuales serían seguidos para cada departamento con la finalidad de disponer de tiempo suficiente para afrontar y resolver los problemas que pudieran ir surgiendo.

1. El Tesoro debía recibir conformación de los departamentos de que éstos poseían políticas contables y sistemas de información capaces de elaborar estados de recursos.
2. Balances de apertura para el ejercicio 1999-2000.
3. Auditoría por parte de la NAO de las cuentas departamentales del ejercicio 1999-2000.
4. Confirmación de que los departamentos estaban preparados para elaborar los estados presupuestarios “sombra” (provisionales) para el ejercicio 2000-2001.

¹³⁷ Entrevista marzo 2002.

Este diseño permitía que en cada etapa se pudiera ralentizar el proyecto o cambiar algunos elementos de él. El seguimiento del proceso hizo que no se produjeran retrasos debido los departamentos más rezagados. Hay que señalar que el periodo de implantación se adaptó (HM Treasury, 2001h) para acomodar los cambios en los sistemas informáticos de los departamentos al ciclo de reposición de éstos.

En la implantación del RAB el papel principal lo ha llevado el Tesoro, con el continuo asesoramiento del FRAB y de la NAO, aunque los departamentos han tenido bastante autonomía para diseñar el proceso de la manera que creyeran más conveniente, siempre con la supervisión de la NAO. En este sentido, se ha implantado un proceso de consulta continuada entre el Tesoro y los departamentos, principalmente mediante reuniones de grupos interdepartamentales compuestos por los oficiales involucrados, además de discusiones bilaterales sobre temas concretos. Además, durante la implantación se realizó un seguimiento semanal o diario de los posibles riesgos que podían surgir. Para evitar esos posibles riesgos algunos departamentos elaboraron estados de recursos piloto desde 1997, siendo obligatorio con simulacros del presupuesto de recursos para todos en el ejercicio 1998-1999.

Igualmente se informa y escucha al Parlamento como representante de los ciudadanos de la evolución en la adopción del RAB. Para ello (HM Treasury, 2001h) se han creado dos grupos de contacto que van informando de sus evoluciones a los comités del Parlamento (PAC y Comité del Tesoro), el interdepartamental Grupo de Implantación del RAB (Resource Accounting and Budgeting Implementation Grup, RABIG) y el Grupo de Consulta Presupuestario (Budgeting Consultation Group, BCG). Este último incluye cuatro directores financieros y representantes del Tesoro.

El tema de la formación del personal es de gran importancia, tal como indica el Libro Blanco (Cm 2929, par. 4.7), para que una reforma de este tipo tenga éxito. Para ello el Tesoro impartió cursos, seminarios, creó grupos de trabajo, y elaboró Guías al respecto. En muchos casos se realizaron de manera descentralizada para que fuera cada departamento el que diseñara su propia formación. Señalar que, como parte de la tercera etapa, los departamentos debían asegurar al Tesoro que la adecuada formación de su personal había sido impartida, para ello el Tesoro elaboró la llamada Guía Rosa (HM Treasury, 2001f). El siguiente cuadro 7.16 muestra las guías elaboradas por el Tesoro dentro de la serie denominada Gestión de Recursos (Managing Resources).

Cuadro 7.16 GUÍAS DEL RAB

- a) Guía Azul: Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting (Implementación Completa del RAB), abril 2001
- b) Guía Verde: Better Decision Taking in Departments (Mejor toma de decisiones en los Departamentos), junio 2001.
- c) Guía breve Roja: Analyzing Resource Accounts: an Introduction (Una introducción al análisis de las cuentas de recursos), junio 2001.
- d) Guía Roja: Analyzing Resource Accounts: User's Guide (Guía del usuario para analizar las cuentas de recursos), junio 2001.
- e) Guía Violeta: Maximizing the Benefits for Departments (Maximizar el beneficio de los Departamentos) 2001.
- f) Guía Rosa: A Strategic Approach to Finance Training (Un enfoque estratégico para la formación financiera) 2001.
- g) Guía Naranja Case Studies (Casos) 2001.
- h) How the Resource Accounting and Budgeting project was managed (Cómo el proyecto RAB ha sido gestionado), diciembre 2001.

En cuanto a los problemas y barreras encontradas podemos destacar las siguientes (HM Treasury, 2001h):

- Algunos departamentos veían el RAB más como un fin que como un medio para proveer de información de mejor calidad para la toma de decisiones. Ello en parte fue debido a que la implantación a veces fue llevada a cabo por los que estaban relacionados con los sistemas de información y no por los usuarios de ella.
- La no familiaridad con algunos conceptos como los activos. Surgieron dificultades aparentes debido a la poca prioridad que se había dado hasta entonces a los conocimientos contables, con lo que era más difícil hacer comprender las ventajas del nuevo sistema.
- El Tesoro no tenía constancia de los pobres y deficientes sistemas de información de muchos departamentos.
- La implantación fue más difícil allí donde los gestores no se involucraron o donde los departamentos veían al Parlamento con poco interés en ellos.

Por todo ello el proceso de implantación fue mucho más complejo que como se había anticipado. El Tesoro reconoce que podría haber sido conveniente desarrollar unos requisitos mínimos que debieran haberlos cumplido todos los departamentos para pasar al nuevo sistema, además de haber insistido más en el necesario cambio cultural.

En cuanto a los próximos pasos a dar, como indica la última guía del Tesoro (HM Treasury, 2001h), éstos son:

- Desarrollar mejor el uso diario del RAB, así como la gestión de activos y del capital circulante.
- Mejoras más profundas en los sistemas de información.
- Prestar mejor formación a los empleados.
- Seguir mejorando y asegurando la correcta aplicación de los Presupuestos de Gastos (SR) sobre la base de recursos, y
- Publicar las primeras cuentas consolidadas del gobierno central para el ejercicio 2003-2004 y para todo el Sector Público en el 2005-2006.

7.3.3.2.5. Estados a elaborar

Las cuentas de recursos de los departamentos consisten en los siguientes estados:

1. Resumen de Ejecución Presupuestaria
2. Estado de Costes Operativos (al que se ha añadido el Estado de Beneficios y Pérdidas Reconocidas)
3. Balance de Situación
4. Estado de Tesorería
5. Estado de Recursos, identificando el coste de los recursos del departamento con sus metas y objetivos
6. Notas Explicativas

A ellos se añadiría un análisis de los resultados de las actuaciones del departamento comparados con los objetivos previstos, el cual no es auditado.

A continuación explicamos dichos estados. Se basan en los estados del sector privado, excepto el 1 y 5 que son propios del RAB. El 1, 2 y 4 se presentan también como estados presupuestarios con unas notas explicativas.

Los estados financieros anuales empiezan con una introducción, explicando los objetivos y misión del departamento además de otras explicaciones que puedan ser necesarias, un estado sobre las responsabilidades del director en su elaboración, un estado sobre el sistema de control interno, y el informe de auditoría de la NAO.

Estado 1: El Estado de Ejecución Presupuestaria (cuadro 7.17)

Es el estado de control de las autorizaciones parlamentarias, muestra tanto los recursos necesarios/consumidos como las necesidades de tesorería. Sólo es requerido por aquellos organismos sujetos a financiación presupuestaria. No es necesario tampoco

para las agencias, siempre que no tengan una autorización presupuestaria individual, ya que la autorización parlamentaria es para todo el departamento.

Se presenta una comparación de las estimaciones presupuestarias y lo realmente consumido (Outturn). Cada departamento puede tener más de un voto o Requerimiento de Recursos (Request for Resources, RfR). Incluye una reconciliación entre los recursos aprobados y las necesidades de financiación, principalmente debido a los costes nocionales, la depreciación y los cambios en las provisiones, además de la inversión neta nueva que pueda realizarse.

Cuadro 7.17 ESQUEMA ESTADO 1: EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA						
Estimaciones			Real			Diferencia
Gasto Bruto	Menos AinA	Necesidad Neta de Recursos	Gasto Bruto	Menos AinA	Necesidad Neta de Recursos	
RfR 1					A ¹³⁸	
RfR 2					B	
Total Recursos					C	
Reconciliación entre necesidad de recursos y de tesorería						
Ajustes por gastos no monetarios (por ejemplo, depreciaciones)						
Compra Neta de Activos Fijos						
Nuevos Préstamos						
Cambios en Capital Circulante:						
Caja						
Otras partidas						
Pago Neto por IVA						
Necesidades Netas de Tesorería					D	
Explicaciones de las causas de las diferencias entre las estimaciones y lo real.						

En las cuentas también se presenta un pequeño resumen de los ingresos que deben devolverse al Fondo Consolidado. Si el departamento se autofinancia, puede ser que los importes que reciba en exceso no se los pueda quedar y tenga que devolverlos al Fondo Consolidado del Gobierno.

¹³⁸ Las letras implican las mismas cantidades en los cuadros 7.17 a 7.21.

AinA (Appropriation in Aid) son los ingresos de las operaciones que un departamento es autorizado a retener. Suele estar afectado a unos gastos concretos y debe ser aprobado por el Parlamento, por lo que también se recoge en este estado. Cuando no corresponde a ingresos de las operaciones y no necesita de autorización parlamentaria, por ejemplo venta de activos, se denomina Ingresos no Operativos AinA. De esta manera no se fomenta el gasto desproporcionado a final del ejercicio para completar el presupuesto, ni se corre el peligro de que los departamentos se queden con grandes cantidades de dinero sin el control parlamentario.

Estado 2: Estado de Costes Operativos (cuadro 7.18)

Muestra los recursos consumidos durante el ejercicio, comprendiendo los gastos de administración y los correspondientes a los programas departamentales, todos ellos netos de lo correspondientes ingresos.

Los costes de administración corresponden a recursos consumidos directamente por el departamento y agencias en proveer servicios del gobierno central. Las principales causas son salarios y otros costes de funcionarios, alquileres, mantenimiento, gastos administrativos, y la depreciación y cargas de capital de los activos relacionados con dichos servicios.

Los costes de los programas son los de las funciones específicas del departamento, incluyendo subvenciones y programas de mantenimiento, como el de carreteras.

Cuadro 7.18 RESUMEN ESTADO 2 COSTES OPERATIVOS

Costes Administrativos

Costes de Personal

Otros Costes

Total

Coste de los Programas

RfR1-

Menos Ingresos

RfR 2-

Menos Ingresos

Total

Costes Netos Operativos E

Ingresos no Operativos AinA

Y otros gastos/ingresos sin autorización

Empleo Neto de Recursos C

Además al presentar los estados financieros se añade el Estado de Beneficios y Pérdidas Reconocidas, donde se incluyen las revalorizaciones y otros benéficos y pérdidas extraordinarias o ajustes relativos a anteriores ejercicios. El coste neto operativo sólo se incluye en este estado en aquellas entidades con objetivo financiero y cuando dicho coste no se financia con recursos aprobados por el Parlamento.

Estado 3: Balance de Situación (Cuadro 7.19)

Muestra los Activos, Pasivos y la Equidad del Contribuyente al final del ejercicio. La Equidad comprende el Fondo General, la Reserva por Donaciones recibidas y la Reserva de Revaluación.

Cuadro 7.19 RESUMEN ESTADO 3 BALANCE

Activos Fijos
 Activos Corrientes
 Pasivo
 =Equidad de los Contribuyentes

Estado 4: Estado de Tesorería (cuadro 7.20)

Analiza los movimientos de tesorería del departamento durante el ejercicio. Incluye una reconciliación con los costes operativos del estado 2 y un análisis de los gastos de capital, la inversión financiera y de la financiación.

Cuadro 7.20 RESUMEN ESTADO 4 TESORERÍA

Entradas Netas por Operaciones
 Pagos de Capital e inversiones financieras
 Pagos al Fondo Consolidado
 Financiación recibida F
 = Disminución de tesorería en el ejercicio G

Nota: Análisis de la financiación y reconciliación con la necesidad neta de tesorería

Financiación del Fondo Consolidado F
 Disminución de tesorería en el ejercicio G
 = Necesidades Netas de Tesorería D

Estado 5: Estado de Recursos por objetivos (cuadro 7.21)

Analiza los gastos del departamento por objetivos. No se requiere para aquellas agencias dependientes del departamento, cuyos objetivos no son diferentes a los de éste. En el PSA y SDA se describen los objetivos más detalladamente, en términos medibles e indicando cómo el departamento los pretende conseguir.

Cuadro 7.21 RESUMEN ESTADO 5 DE RECURSOS POR OBJETIVOS			
Objetivos	Año 01-02		Año 00-01
	Objetivo 1		
Subobjetivo a	x		
Subobjetivo b	x		
Subobjetivo c	x		
Objetivo 2		X	
Subobjetivo a	y		
Subobjetivo b	y		
		Y	
TOTAL			E

Notas explicativas

En las notas se muestran los detalles de todos los estados anteriormente descritos. Además queremos destacar la siguiente información:

- Personal, con los costes que se destinan a cada objetivo, y las pensiones devengadas.
- Reconciliación de diversas magnitudes de los distintos estados.
- Análisis del estado 1 por funciones.
- Análisis de los gastos capital por RfR.
- Reconciliación entre el coste neto operativo y la variación del Fondo General. Recordamos que no presentan cuenta de pérdidas y ganancias como tal, por ello la variación del Fondo General corresponde al dinero recibido disminuido por el coste neto de las operaciones ajustado por la no inclusión de los costes nocionales, más otros resultados no operativos, como por ejemplo los beneficios por venta de inmovilizado.
- Movimientos y operaciones entre la entidad y sus entidades vinculadas fuera del perímetro de consolidación.
- Notas de accountability, explicando las diferencias entre las estimaciones y lo realizado.

Además, de acuerdo con la guía gubernamental Next Steps Agencies-Guidance on Annual Reports (HM Treasury, 1998b) las agencias deben presentar además en su infor-

me anual: sus metas y objetivos, un resumen anual de la actividad, una comparación de resultados y performance frente a los objetivos, un resumen de los resultados del cumplimiento de las normas del Service First para aquellas que traten directamente con el público, información sobre las actividades comerciales, e información sobre la estrategia de futuro.

Sin embargo, como hemos indicado y veremos al analizar la aprobación del presupuesto de los departamentos, el análisis de los estados debe realizarse en conjunto con el resto de información elaborada. Esto es, con el Acuerdos de Servicio Públicos (PSA), el Acuerdo de Prestación de Servicio (SDA), los Planes de Inversión del Departamento (DIS), las Estimaciones Presupuestarias (Supply Estimates) y otra información relevante.

7.3.3.2.6. Criterios

En el Reino Unido las normas contables del gobierno central son emitidas por el Tesoro. Tras la publicación del Libro Blanco (Cm 2929) se creó en 1996 el Financial Reporting Advisory Board (FRAB) como organismo asesor del Tesoro en la aplicación de las normas. El FRAB introduce un elemento de independencia en el proceso de elaborar las normas financieras gubernamentales. Lo componen miembros de los departamentos, de organismos auditores del sector público, del organismo normalizador del sector privado, del Tesoro, y de la profesión contable. Recientemente ha empezado a aconsejar también a los gobiernos de Escocia e Irlanda del Norte y a la NHS (IFAC, 2002a, par. 52).

En cuanto a los criterios en los que deben basarse los departamentos en la elaboración de sus estados financieros y presupuestos, éstos aparecen recogidos en el Manual de Contabilidad de Recursos (HM Treasury, 2000a, Resource Accounting Manual, RAM). El manual fue uno de los primeros trabajos que tuvo que hacer el Tesoro tras la decisión de adoptar el RAB, siendo su primera versión de 1998. La intención inicial era realizar también un manual presupuestario, pero se decidió que al adoptar los mismos criterios y el mismo sistema, un único manual era suficiente para todo el RAB.

El manual es de cumplimiento obligatorio, y salvo circunstancias excepcionales llevará a que los estados financieros reflejen la imagen fiel de la entidad. En circunstancias excepcionales y en aras a mostrar la imagen fiel se podría no aplicar alguna disposi-

ción del manual. Señalar que su estructura es similar a la de un plan de cuentas típico de la Europa continental, y que indica las normas del sector privado¹³⁹ que se aplican, su alcance y las matizaciones oportunas, debiendo ser consultadas para una comprensión detallada de los requisitos que se piden. Así mismo incluye una serie de anexos con ejemplos de su aplicación y estados a elaborar.

A continuación vamos a describir aquellos criterios que nos parecen más importantes como distintivos del presupuesto de recursos del Reino Unido.

Aplicación y Perímetro de Consolidación

Éste es un ejemplo de la interpretación diferente de algunos PCGA, ya que no se basa en el criterio de control como indica la ASB (1992), sino en la planificación y control del gasto público, por lo que sólo se incluyen en los presupuestos departamentales las entidades comprendidas en sus autorizaciones presupuestarias.

Ello incluye los NDPB ejecutivos donde el departamento pueda enmendar sus presupuestos. El libro verde excluía todos los NDPB debido a su independencia de los departamentos. Diversos comentarios como los de la NAO (1995, p. 7) no estaban de acuerdo con dicha decisión, ya que había una relación directa con las actividades del departamento, y en muchos casos una parte importante de sus ingresos provenían de subvenciones del departamento.

De esta manera se consolidan, y por lo tanto se les aplica el RAM, las agencias, los NDPB no ejecutivos, los NDPB ejecutivos cuando haya razones de control para ello, y los compradores de servicios al NHS. El manual no se aplica, ni se consolidarán, a la NHS, algunos NDPB ejecutivos, las empresas públicas, los Fondos Comerciales (Trading Funds), gobiernos locales, universidades, determinados fondos centrales¹⁴⁰, ni a los fondos de recaudación de impuestos gestionados por el departamento de Recaudación. Estas entidades u organismos y fondos tienen sus normas especiales, y, como hemos indicado en puntos anteriores, suelen seguir los PCGA. Actualmente el Tesoro está preparando guías especiales para los NDPB consistentes con el RAM.

¹³⁹ El organismo normalizador es el Accounting Standards Board (ASB). En él participan la mayoría de organismos profesionales y el CIPFA. Las normas, principalmente orientadas al sector privado, se denominan desde 1990 Financial Reporting Standards (FRS).

¹⁴⁰ Principalmente se trata del Fondo Consolidado (Consolidated Fund) y el Fondo de Deuda Pública (National Loans Fund). El Fondo Consolidado es una cuenta en el Banco de Inglaterra, siendo sus entradas principales los ingresos tributarios y sus salidas los fondos destinados a los departamentos. El Fondo de Deuda está relacionado con el anterior, siendo sus principales movimientos fruto de la emisión y reembolso de deuda pública.

Activos

Aplicando los PCGA se reconocen todos los activos poseídos y controlados, incluyendo los histórico-culturales y las infraestructuras. Sin embargo, no todos los activos histórico-culturales tienen la obligación de reconocerse: colecciones de galerías y museos existentes a 31 de marzo de 2000, incluidos archivos nacionales, y los monumentos, estatuas y sitios históricos, debido a las dificultades en su valoración. Sin embargo, información de todos ellos debe reflejarse en las notas explicativas. En todo caso, las nuevas adiciones sí que deben reconocerse.

Las nuevas adquisiciones de activos deben aprobarse por el Parlamento ya que los departamentos no poseen los fondos de la amortización acumulada, y la mayoría de los ingresos de ventas de inmovilizado deben ser devueltos al Fondo Consolidado.

Los activos recibidos mediante donación o financiados mediante subvenciones de capital tienen como contrapartida una cuenta de Reservas, la cual se va imputando a resultados a medida que el bien se amortiza.

El criterio de valoración es denominado coste histórico modificado (Modified Historical Cost Accounting, MHCA), por el cual todos los activos deben reflejar sus valores actuales. En el Reino Unido se considera que el valor corriente de los activos es más relevante que el coste histórico para obtener una medida más realista de los costes, ya que provee una medida de coste de oportunidad y facilita las comparaciones. Los activos fijos se valoran por el menor del coste de reposición o del de recuperación, siendo este último el mayor entre el realizable neto y el valor en uso. El valor en uso puede ser asimilado al coste de reemplazar el servicio potencial prestado por el activo, equivaldría al valor de privación de Australia. Los terrenos y edificios deben valorarse al menos cada 5 años por profesionales. En el caso de infraestructuras se acepta el método de contabilidad de renovación como alternativo a la amortización.

Los activos histórico-culturales no operativos que estén capitalizados y no tengan mercado se valoraran por el coste de reposición depreciado, y si no pudiera ser físicamente reconstruido, a valor cero.

Las inversiones financieras se valoran por su valor mercado, y los cambios se imputarán a la Reserva de Revaluación, excepto si disminuye por debajo del coste de adquisición, en cuyo caso se imputarán al resultado operativo del ejercicio.

Los cambios de valor van a la Reserva de Revaluación, o de Donaciones o Subvenciones si corresponden a un activo adquirido de esa forma. La reserva si se aplica, por ejemplo se vende el activo, se puede destinar al Fondo General. Cuando se producen

pérdidas de valor irá al resultado del ejercicio si es definitiva, y si es por fluctuaciones de mercado a las reservas.

Asignaciones al Departamento

El departamento recibe la necesidad de financiación aprobada por el Parlamento, la cual corresponde a las necesidades de tesorería que tendrá. Por ello no recibe cantidad alguna por provisiones, depreciación de inmovilizado y los denominados costes nacionales. En este caso no se produce una relación de compra de outputs de manera similar a Nueva Zelanda o Australia, aunque está en estudio una futura reforma en este sentido.

La financiación al departamento aprobada por el Parlamento no se considera como un ingreso de las operaciones sino que aumenta el Fondo General del departamento, y se denomina financiación proveniente del Fondo Consolidado. En general las cantidades sobrantes serán devueltas, aunque el Parlamento puede aprobar que se queden con cierta cantidad (AinA).

Los ingresos generales del gobierno, como los impuestos, no se imputan como ingresos al departamento encargado de su recaudación, los cuales son fruto de contabilidad en un fondo especial.

Ingresos Tributarios

Para imputar los tributos y contribuciones a la Seguridad Social al presupuesto se sigue aún el criterio de caja.

Ajustes en las Cifras Presupuestarias

Al presentarse las cifras del Presupuesto General aparece una partida denominada Ajustes Contables. Son ajustes para acercar los criterios del RAB a la Contabilidad Nacional. Principalmente se refieren a diferencias temporales en el reconocimiento de ingresos por impuestos y contribuciones a la Seguridad Social, diferente tratamiento conceptual de las contribuciones a la Unión Europea y algunos beneficios fiscales. También se eliminan los costes nacionales.

Costes Nacionales

Como característica novedosa del sistema del presupuesto de recursos, el Reino Unido imputa como coste de los servicios los llamados Costes Nacionales o Teóricos. Dichos costes comprenden conceptos como la carga de capital o los costes de auditoría, y permiten una mejor comparación con las actividades del sector privado. Son costes que tendría cualquier entidad, pero que al pertenecer al sector público no suponen desembolso alguno ni en el presente ni en el futuro. Al igual que la depreciación o las

provisiones, no se recibe financiación por ello, pero deben ser aprobados por el Parlamento al aprobar los costes operativos del departamento.

Estos costes no se consideran para el Superávit/Déficit del presupuesto del gobierno central.

Actualmente los costes nocionales y los que no suponen desembolso, como la depreciación y las provisiones, se presupuestan transitoriamente cada año, a diferencia del resto de costes departamentales que se realiza por periodos de tres años cada dos. Esta distinción con la presupuestación del resto de costes es debida a que los departamentos necesitan un tiempo para familiarizarse con su cálculo y control.

Carga de Capital

Para poder tomar mejores decisiones de inversión y sobre la posesión de los activos, se incluye como coste una carga de capital sobre los activos netos del departamento. El objetivo es asegurar una tasa de retorno de la equidad de los contribuyentes, es un coste de oportunidad. En el estado de coste operativo se distribuye entre los costes de administración y de programas en función de la dedicación de los activos.

Su imputación en el sector público no ha supuesto una novedad, ya que se venía adoptando en el NHS y especialmente en los gobiernos locales.

Es un porcentaje sobre los activos netos, el cual a diferencia de otros países, no supone ni desembolso por parte del departamento ni del Tesoro. Los únicos que se pagan, por ahora, son los correspondientes a propiedades estatales (se paga su alquiler y la carga de capital, si es el caso). El porcentaje lo determina de forma general el Tesoro. Para activos fijos que son inversiones en una entidad pública será la tasa de retorno requerida para dicha entidad en cuestión. Actualmente se aplica un 6%¹⁴¹ (HM Treasury, 2000b, anexo B). Se calculan valores medios diarios, pudiéndose calcular medias de tiempo superior para aquellos no sean tan volátiles. No se incluyen los activos recibidos en donación o subvencionados, ni los histórico-culturales no capitalizados. Tampoco se tienen en cuenta las cantidades que deben devolverse al Fondo Consolidado del Gobierno.

¹⁴¹ Porcentaje que ya se venía aplicando en el cálculo de precios del mercado interno del NHS.

Pensiones de los Empleados y Provisiones

Las posibles provisiones se reconocerán como coste del ejercicio y las contingencias deben indicarse en las notas explicativas, tanto en los estados financieros como en el presupuesto.

Respecto a las pensiones de los empleados públicos, cada departamento paga una contribución derivada de un cálculo actuarial por los costes anuales de las pensiones de sus empleados, resultando una transferencia intergubernamental. El fondo de pensiones central será el encargado de pagar dichas cantidades a los beneficiarios.

Las pensiones y otros beneficios generales a la ciudadanía funcionan mediante el sistema de caja, por lo que el presupuesto refleja los pagos correspondientes al ejercicio.

7.3.3.3. Funcionamiento del Presupuesto de Recursos

A continuación hablaremos del nuevo proceso presupuestario bajo el enfoque de recursos. Para ello distinguiremos entre la aprobación y presentación de los presupuestos globales del gobierno central y la aprobación de los de cada departamento.

Hay que indicar que el ejercicio económico empieza el 1 de abril y finaliza el 31 de mayo del siguiente año. Si bien no existe un presupuesto como tal, es decir un único documento por el que se aprueba toda la actuación de la Administración para el próximo ejercicio, sí que deben aprobarse por el Parlamento tanto los ingresos como los gastos gubernamentales. En todo el proceso ejerce un papel predominante el Tesoro. El Parlamento no puede aumentar los gastos propuestos, y suele aceptar el presupuesto presentado al ser el gobierno miembros del partido mayoritario, existiendo sólo dos partidos principales.

7.3.3.3.1. Los Presupuestos Generales

El Reino Unido elabora varios documentos con previsiones para los próximos años.

El documento que ellos denominan Presupuesto (Budget), explica la evolución previsible de la economía y, aunque presenta cifras generales sobre los gastos, se centra sobre todo en aspectos tributarios. Dicho documento consta de dos grandes partes, el Informe de Estrategia Económica y Fiscal (Economic and Fiscal Strategy Report, EFSR) y el Informe Presupuestario y Estado Financiero (Financial Statement and Budget Report, FSBR).

Las previsiones de gastos se contemplan en el Informe o Presupuesto de Gastos (Spending Review, SR). Con el sistema anterior se denominaba Informe de los Desembolsos Públicos (Public Expenditure Survey, PES). En él se incluyen los estados de objetivos, PSA, SDA y DIS de los departamentos. El SR comprende las previsiones de gastos e inversión para los próximos tres años y es aprobado cada 2. Las cifras se establecen sobre una base anual, y no de forma global para los tres años.

El nuevo proceso presupuestario y los documentos que deben elaborarse parten de la reforma que emprendió el nuevo gobierno con el Código de Estabilidad Fiscal. Durante el otoño (normalmente noviembre) se presenta un presupuesto previo al Parlamento como avance del definitivo, que se presenta durante la primavera (normalmente marzo).

Si el presupuesto propone nuevos impuestos o cambios en los existentes, deberán aprobarse en la denominada Ley Financiera Anual. Con la particularidad que si empieza el ejercicio y la Ley Financiera aún no se ha aprobado, la nueva normativa fiscal puede empezar a aplicarse sin esperar a ello.

En cuanto a los presupuestos o estimaciones de cada departamento, son aprobados por el Parlamento antes de empezar cada ejercicio y corresponde a la aprobación formal de los planes recogidos en el SR. La aprobación parlamentaria incluye la aprobación de los recursos y la necesidad de caja de cada departamento, como se recoge en el estado 1.

A diferencia de Australia y Nueva Zelanda, la adopción del presupuesto de recursos no ha supuesto un cambio significativo en la presentación general del presupuesto en el Reino Unido. Así no se elaboran estados financieros previsionales globales, y éstos sólo se presentan para los departamentos de forma individual. Sin embargo, sí que se presentan cifras globales de los activos, el endeudamiento y la Riqueza Neta.

Como característica a destacar está la división del gasto público en dos componentes, uno departamental y uno general, además de la clasificación clásica entre gasto corriente, o consumo de recursos, y de capital, o inversión neta.

En cuanto a la inversión neta, ésta incluye las transferencias de capital y la inversión nueva disminuida por el producto obtenido por las posibles enajenaciones y por la depreciación, la cual se incluye en los gastos corrientes, y como tal se financia con los ingresos corrientes. De esta manera las cifras se aproximan bastante a los criterios de la Contabilidad Nacional. Un ejemplo puede verse en cuadro 7.22 que muestra el presupuesto corriente y de capital.

Cuadro 7.22 PRESUPUESTO CORRIENTE Y DE CAPITAL (mil millones)							
	Real	Estimado		Proyecciones			
	1999-00	2000-01	2001-02	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06
Presupuesto Corriente							
Ingresos Corrientes	358.7	383.2	398	416	432	453	473
Gastos Corrientes	325.3	346.0	367	386	407	426	446
Depreciación	14.6	14.9	15	16	17	17	18
Superávit Corriente (incluyendo WTAS ¹)	18.7	22.3	16	14	8	9	9
Superávit Corriente²	19.2	23.1	17	15	8	9	9
Presupuesto de Capital							
Inversión Bruta	23.0	26.3	30	35	39	41	43
<i>menos venta activos</i>	-4.8	-4.1	-4	-4	-4	-4	-4
<i>menos depreciación</i>	-14.6	-14.9	-15	-16	-17	-17	-18
Inversión Neta	3.5	7.4	11	15	19	20	21
Endeudamiento Neto (incluyendo WTAS ¹)	-15.2	-15.0	-5	2	10	11	12
Endeudamiento Neto²	-16.0	-16.4	-6	1	10	11	12
Deuda Neta del sector público a final del año	340.1	307.5	307	314	330	347	365
<i>Memos:</i>							
Endeudamiento General Neto del Gobierno ³	-15.8	-15.6	-5	1	10	11	12
Deuda General Neta del Gobierno ³	396.7	383.7	372	375	388	405	423
1 Cobros de Impuestos extraordinarios (<i>Windfall tax receipts</i>) y gastos asociados							
2 Excluyendo el cobro de Impuestos extraordinarios y gastos asociados							
3 Medidas del Tratado Europeo							
Fuente: HM Treasury (2001i)							

Hay que señalar que los costes notacionales no se consideran para el cálculo del superávit/déficit del presupuesto.

Otra característica es la clasificación según cual sea su gestión. Así, el gasto total (Total Managed Expenditure, TME) es la suma del denominado Límites de Gasto Departamental (Departmental Expenditure Limits, DEL) y el Gasto Gestionado Anualmente (Annually Managed Expenditure, AME). Tanto el DEL como el AME tienen parte de gasto corriente y parte de capital.

El DEL comprende los distintos gastos gestionados por los departamentos. Se aprueban por periodos de tres años y se revisan cada dos¹⁴².

El AME corresponde a aquellos gastos que deben ser gestionado anualmente debido a que su estimación o control por el departamento es más complicado que el gasto calificado como DEL. Incluye gastos como los relacionados con la Seguridad Social, subvenciones a la vivienda, gastos de la política agrícola común de la Unión Europea, pagos a la Unión Europea, subvenciones a empresas públicas, pago de pensiones, gastos financiados con los ingresos de la lotería nacional, los intereses de la deuda y la financiación a los gobiernos locales.

Hemos de indicar que la adopción del RAB a nivel del presupuesto general se ha establecido en dos fases:

1. La primera, que incluye el SR 2000 (2001-2002 al 2003-2004), afecta a los gastos administrados anualmente (AME). Los gastos departamentales que no suponen desembolso, como la depreciación, provisiones y los costes nocionales se incluirán dentro del AME. De esta forma estas partidas deberán calcularse anualmente. El objetivo es que los departamentos adquieran experiencia en su cálculo y gestión.
2. La segunda fase implicará el modelo definitivo y afectará a los DEL. Se aplicará al aprobarse el SR 2002 (desde el ejercicio 2003-2004 al 2005-2006). A partir de entonces todos los gastos atribuibles a los departamentos se incluirán en el DEL. Actualmente el Tesoro está manteniendo contactos con todos los departamentos para comprobar el correcto desarrollo de esta segunda fase.

La siguiente tabla 7.4 muestra las cuatro clasificaciones del gasto, mostrándose en los presupuestos las cifras globales de todos ellos y desglosadas para cada departamento. El gasto AME no corresponde a ningún departamento. Para mostrar las cifras globales (TME) se realizan ciertos ajustes, ya que se corresponden con la Contabilidad Nacional.

¹⁴² Hasta 1997 se revisaban anualmente.

Tabla 7.4 CLASIFICACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

	DEL	AME	
Presupuesto de Recursos	X	X	Total P Recursos
Presupuesto de Capital	X	X	Total P Inversión Neta
	Total DEL	Total AME	TME

En cuanto a la medida fiscal de referencia, hasta 1998 era la Necesidad de Tesorería. Sin embargo, tras el cambio de formato con el nuevo gobierno laborista y para poder seguir el cumplimiento de las dos reglas fiscales, además de la implantación del SEC-95, la medida de referencia es la Necesidad Neta de Endeudamiento (equivalente a la Capacidad/Necesidad de Financiación del SEC-95).

También se le da mucha importancia al Déficit/Superávit corriente (enfoque recursos) y a la Deuda Neta como porcentaje del PIB, para seguir el cumplimiento de las reglas fiscales. Igualmente se presenta la Riqueza Neta, aunque (HM Treasury, 2001i) la información es aún imperfecta, sobre todo por las estimaciones relativas a los activos fijos (valor, vida útil, etc.). A lo largo del tiempo se irá mejorando debido a la introducción del RAB en los departamentos, lo cual mejorará la calidad de la información disponible.

Respecto a los documentos del presupuesto, indicar que la primera parte, el EFSR, explica el marco económico y fiscal para los próximos años, así como los objetivos del gobierno, los pasos que se han dado para lograrlos y en que medida el presupuesto contribuirá a cada uno de ellos. Indicar que se incluyen proyecciones a cinco años de las principales medidas, así como de los principales gastos e ingresos, y proyecciones a largo plazo de las principales medidas macroeconómicas tanto del gobierno central como de la economía en su conjunto, tal como indica el Código de Estabilidad, con sus efectos sobre la estabilidad y la Equidad Intergeneracional. Destacar que presenta un anexo con un análisis de sensibilidad de los efectos de escenarios fiscales y económicos alternativos, y un resumen de cuentas generacionales a 30 años elaboradas por el Instituto Nacional de Investigación Económica y Social¹⁴³ (National Institute of Social and Economic Research, NIESR).

¹⁴³ El NIESER se creó por el Tesoro en colaboración con el Banco de Inglaterra y el Consejo de Investigación Económica y Social.

En cuanto a la segunda parte, el FSBR presenta tres bloques o capítulos. El denominado A que enumera las decisiones presupuestarias que se van a adoptar, el B de contenido preeminentemente económico, y el C sobre las Finanzas Públicas. Es en este último donde se muestra con más detalle los efectos del presupuesto en el déficit público y el resto de magnitudes, comparando las cifras presentadas en el presupuesto preliminar, y mostrando previsiones a 5 años.

Dicha información se completa con explicaciones de las diferencias con la Contabilidad Nacional, los criterios y magnitudes utilizados, tanto en el presupuesto como en la Contabilidad Nacional, y algunas explicaciones sobre los cuadros y tablas presentados.

Como fundamento de las estimaciones y proyecciones se presentan las previsiones macroeconómicas efectuadas. Previsiones como los ingresos futuros por privatizaciones, la tendencia del PIB, el nivel de desempleo, los tipos de interés, el nivel de precios, la composición del PIB o el precio del petróleo, todas ellas auditadas previamente por la NAO, siendo ésta una característica peculiar del presupuesto del Reino Unido.

En cuanto al Informe o Presupuesto de Gastos (Spending Review, SR), lo podemos considerar como el verdadero presupuesto, el que determina las actuaciones del gobierno para los próximos ejercicios. El SR 2000 para los ejercicios 2001-2002 hasta el 2003-2004 es el primero elaborado con el nuevo marco del presupuesto de recursos. Contiene cinco secciones y dos anexos.

Tras la introducción del Primer Ministro, la primera sección realiza un resumen de la situación económica y de las actuaciones a realizar. La sección segunda explica los grandes ejes de la política gubernamental que se pretende llevar a cabo: (1) aumentar las oportunidades, (2) construir comunidades seguras y responsables, (3) Aumentar el desarrollo sostenible y productivo y (4) asegurar un papel internacional moderno para el Reino Unido. A continuación, en la sección tercera, cuarta y quinta respectivamente, se presentan los planes de actuación y presupuestos de cada departamento, los de la administración delegada a Escocia, Gales e Irlanda del Norte, y los objetivos interdepartamentales, como por ejemplo la reducción del crimen, el cuidado de la tercera edad o el control de drogas ilegales. Para cada departamento u objetivo se incluyen los PSA, SDA y DIS correspondientes.

El anexo A muestra a través de tablas los planes de gasto globales y desglosados por departamentos, DEL y AME y en presupuesto de recursos y de capital, presentándose las cifras comparadas con el ejercicio en curso y el pasado, y reconciliaciones con la Contabilidad Nacional.

El anexo B explica en que consiste el presupuesto de recursos, ya que un cambio tan importante se debe explicar para su correcta comprensión por el usuario del presupuesto.

7.3.3.3.2. Presupuesto de Recursos y Gestión de Resultados en los Departamentos

Hemos visto que muchas de las ventajas del RAB se obtienen en la gestión departamental, a continuación vamos a explicar como se estructura el presupuesto de recursos de los departamentos y la gestión de resultados que se ha adoptado.

Las estimaciones que debe aprobar el Parlamento para cada departamento presentan tres partes y corresponden a la aprobación formal de los planes recogidos en el SR. La primera contiene las cantidades netas de recursos y tesorería, una descripción de los servicios que se van a financiar y el departamento afectado. El estado que se presenta en esta primera parte corresponde básicamente a las grandes cifras del estado 1. La segunda parte corresponde a la primera presentada de forma detallada según las actividades o funciones que va a realizar el departamento, y divididas en DEL y AME. Esta segunda parte presenta la reconciliación entre los recursos netos aprobados y las necesidades de tesorería. La tercera parte presenta un detalle de los ingresos que se espera recibir durante el ejercicio. Todo ello se acompaña por los estados presupuestarios 2 y 4, coste de las operaciones y tesorería, y diversa información explicativa.

Como indicamos, los departamentos pueden tener más de un voto o requerimiento de recursos, aunque el número de éstos va decreciendo en los últimos años. La idea es llegar a que cada departamento suponga un solo requerimiento de recursos (RfR).

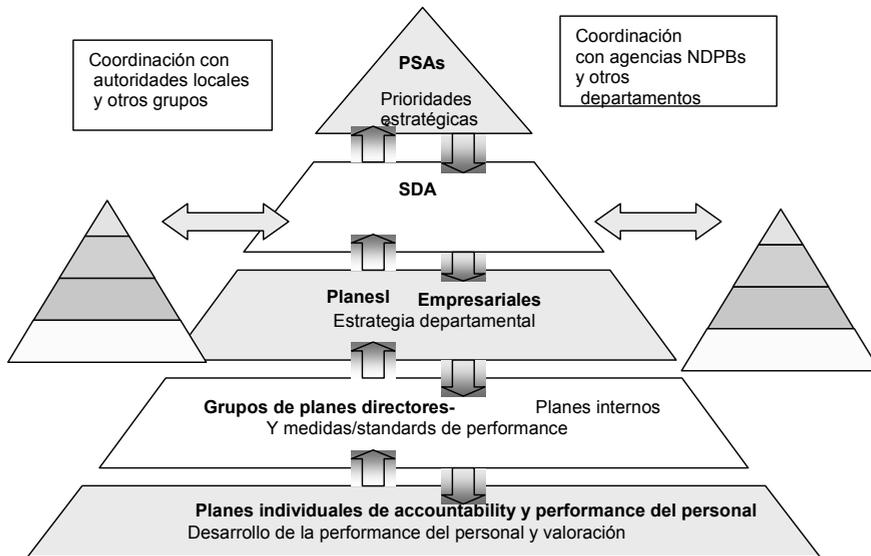
La financiación que reciben del Fondo Consolidado corresponde a las necesidades de caja. Los costes nocionales, incluidas las provisiones y depreciación, no son financiados pero sí que deben ser aprobados por el Parlamento. En caso de que sean necesarias aportaciones adicionales el gobierno presentará estimaciones suplementarias al Parlamento durante el ejercicio. Los cambios sustanciales que cambien los globales aprobados necesitan en todo caso autorización parlamentaria.

Debido a que el RAB se enmarca dentro de un proyecto de presupuesto de resultados, se presentan además los planes y resultados obtenidos y previstos a través de los PSA, SDA y DIS de cada departamento. Principalmente el PSA y SDA complementan al estado 5 informando de cómo el departamento mide el éxito en la consecución de sus objetivos.

El actual modelo de gestión de resultados, si bien se contemplaba como una de las medidas del RAB, fue una innovación del nuevo gobierno y se introdujo en 1998 (HM Treasury, 1998c) para los ejercicios 1999-2000 al 2001-2002. El segundo se emitió en julio de 2000 junto al SR 2000 para los años 2001-2004. (HM Treasury, 2000c), siendo la primera vez que se elaboraron los SDA (HM Treasury, 2000d).

El esquema de la planificación por objetivos puede verse en el cuadro 7.23. En él se ve el desglose y jerárquica de los planes, situándose en la parte superior los grandes objetivos y aumentando el detalle a medida que se desciende. El actual PSA contempla 160 objetivos¹⁴⁴ de performance (targets), de los cuales 28 compartidos por más de un departamento. Los departamentos en su informe anual compararán sus logros con los objetivos previstos.

Cuadro 7.23 DE LOS PSAs A PLANES DETALLADOS



Fuente: Ellis y Mitchel (2001)

¹⁴⁴ El primer PSA contenía 387.

Para alinear los objetivos del gobierno central y de los gobiernos locales existe una iniciativa denominada Acuerdos de Servicio Público Local (Local Public Service Agreements, LPSA) (Ellis y Mitchel, 2001).

Cada PSA muestra el objetivo o propósito general del departamento (Aim), una serie de objetivos (u outcomes) comprendiendo todas las áreas del departamento, unos objetivos más concretos (PSA performance target), además debe determinarse un objetivo para mejorar la eficiencia (o value for money), y finalmente se presenta un Estado de Responsabilidad indicando qué departamento y ministro son responsables en la consecución de dichos objetivos, incluyéndose detalles de aquellos objetivos en los que se comparten responsabilidades. Además se incluye la página web del departamento donde puede encontrarse junto al SDA, y donde se muestra en detalle como se lleva su seguimiento, datos, definiciones y otra información necesaria. Los departamentos menores no lo elaboran, presentando dicha información en su SDA. Existen también PSA interdepartamentales en aquellas áreas donde varios departamentos deben trabajar conjuntamente para la consecución de un objetivo gubernamental.

El PSA final es un acuerdo entre el ministro responsable y el ministro del Tesoro, siendo discutido con un comité del gobierno y la Oficina del Primer Ministro. En cambio, la determinación de los SDA es un acuerdo directo entre el departamento y el Tesoro. El responsable final de la prestación de los servicios contemplados y de la consecución de los objetivos con la adecuada performance es el ministro del departamento correspondiente.

El proceso de determinar objetivos y medidas de performance en el PSA varía entre departamentos y entre objetivos. En general se consulta con los proveedores de servicios, agencias, gobiernos locales, etc., sobre la formulación, medida y nivel de las metas. El Tesoro produce guías para elaborar los PSA y definir objetivos, además revisa y supervisa los PSA elaborados, y propone mejoras.

Se recomienda (Ellis y Mitchel, 2001) que, en general, los departamentos no tengan más de 10 objetivos de performance, los departamentos con múltiples o complejas funciones entre 10 y 15, y los de funciones simples entre 3 y 5. Actualmente muchos departamentos tienen más que los recomendados, aconsejándose para su reducción centrarse más en los outcomes que en los procesos, cuando sea posible.

Por otro lado, el SDA presenta con más detalle la consecución de objetivos del PSA. En él se describen los outputs y objetivos de proceso. En línea con el Libro Blanco sobre Modernizar el Gobierno (Cm 4310), se compone de las siguientes secciones principales:

- Accountability: quién es responsable de llevar a cabo el acuerdo de prestación de servicio.
- Consecución de los resultados: cómo el departamento logrará los objetivos marcados en su PSA y a través de qué organismos. Igualmente se explica cómo la información sobre el progreso en su consecución es validada y a qué controles está sujeta dicha información. En algunos casos se incluyen factores fuera del control del departamento que pueden afectar a la obtención de los objetivos.
- Mejora de la performance: cómo se llevan a cabo reformas internas para ello.
- Enfoque en el consumidor: formas en que el departamento aumentará la comprensión del consumidor y su accesibilidad al servicio.
- Gestión de las habilidades del personal: cómo se motivará y modernizará al personal para conseguir las ventajas establecidas en las reformas para modernizar el gobierno y la función pública.
- Gobierno electrónico: siguiendo la obligación de que todos los servicios estén en Internet en el 2005.
- Política y Estrategia: cómo se fomentará la investigación estratégica y la mejora del diseño de políticas.

En cuanto a los Planes de inversión o DIS, estrechamente relacionados con el estado 3 ó Balance, indicar que en ellos se detallan las necesidades de activos nuevos, según la categoría y calidad necesaria para prestar los servicios públicos.

Actualmente el DIS presenta cuatro secciones:

- Contexto estratégico: el papel que juega la inversión nueva en la consecución de los objetivos del departamento y en su estrategia a largo plazo, además de los detalles de la inversión a lo largo del periodo de tres años que cubre el SR.
- La base de activos existente: el ámbito y condición de los activos existentes, incluyendo el mantenimiento diferido, planes de utilización, indicando si se compartirá su uso con el sector privado, y planes para su enajenación.
- Inversión nueva: nueva inversión prevista indicando si será financiada por el sector privado.
- Sistemas y procesos: el proceso que adoptará el departamento para asegurar que se maximizará el uso de los activos actuales y se conseguirá la mejor performance de la nueva inversión.

Para finalizar, queremos comentar el establecimiento de los objetivos y las medidas de performance.

En este sentido en el Reino Unido las medidas de performance están más arraigadas en los gobiernos locales, debido a la tradición en su utilización, y en la NHS, principalmente debido a su funcionamiento mediante un mercado interno.

En cuanto a los departamentos del gobierno central, indicar que en principio el diseño del sistema se centraba especialmente en los outputs, pero cada vez más los objetivos evolucionan hacia los outcomes. En 1998 sólo el 15% de los objetivos eran sobre outcomes y en 2000 un 68% (como ya indicamos en el capítulo 2, cuadro 2.3).

Cada trimestre el Tesoro realiza un seguimiento del cumplimiento de los objetivos definidos en los PSA y presenta un informe al respecto al gobierno. Actualmente el gobierno está estudiando la presentación regular de información sobre el progreso en la elaboración de objetivos en las páginas de Internet.

Existe un debate sobre si la NAO debe auditar el PSA o no (Bowerman y Humprey, 2001). La NAO argumenta que debería ser auditado para que así el Parlamento tenga una opinión independiente sobre si los departamentos han usado el dinero público para los propósitos encomendados. En este sentido, los comités del Parlamento, PAC y el Comité del Tesoro, presionan (NAO, 1995, 2001b) para que se validen las medidas de performance presentadas, siendo la NAO el organismo más adecuado para ello. Sin embargo, el gobierno opina lo contrario e indica que estando en las primeras fases del nuevo proceso la intervención de una auditoría externa sería costosa y no mejoraría la robustez de los datos ni la transparencia. La idea es que se requiere aún tiempo para mejorar la calidad y cobertura de la información elaborada.

Sin embargo, a pesar de que el PSA no se audite, la NAO realiza informes al respecto, promoviendo la mejora en las medidas de performance utilizadas por los departamentos y agencias. En este sentido, sus conclusiones son en general bastante positivas, indicando que el Reino Unido (NAO, 2001a) está entre los países líderes en el establecimiento de medidas de performance, aunque el proyecto aún está en sus primeras fases. Áreas como la calidad, la comparabilidad y consistencia de las medidas; la definición de outcomes, principalmente aislar aquellos factores externos que pueden influir en su consecución (Ellis y Mitchel, 2001), y la integración de los outcomes en el proceso de toma de decisiones, deben ser objeto de mejora.

PARTE IV:
EL PRESUPUESTO DE RECURSOS

8. NECESIDAD DE REFORMAR LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS. EL PRESUPUESTO DE RECURSOS

Nunca tengas miedo de intentar algo nuevo. Recuerda, los aficionados construyeron el arca, los profesionales construyeron el Titanic.
Anónimo

8.1. INTRODUCCIÓN

Hasta ahora hemos visto que el entorno y las nuevas necesidades de la moderna gestión pública (capítulo 2), el papel del presupuesto tradicional (capítulo 3), el entorno macroeconómico en que se mueven las finanzas públicas (capítulo 5), y las ventajas que aporta la adopción del enfoque de recursos (capítulo 6) han hecho plantearse a algunos países una reforma presupuestaria, con la adopción de un presupuesto de recursos por parte de tres de ellos. Aunque las experiencias son muy recientes y aún no se pueden evaluar sus resultados completamente, consideramos que es el camino a seguir.

En el presente capítulo analizaremos con más profundidad las necesidades que llevan a esta reforma, sus implicaciones, las aportaciones y posibles reticencias que aporta, así como qué condiciones se han dado en los países en que se ha adoptado y los requisitos para una exitosa aplicación. Adopción del presupuesto de recursos que puede realizarse conjuntamente con la adopción de un sistema contable de recursos (países que lo han adoptado) o en una fase posterior (camino a seguir por la mayoría de países que pueden implantarlo). Para todo ello nos basaremos en el análisis efectuado en los capítulos anteriores, y especialmente en la situación internacional.

En el próximo capítulo analizaremos con detalle la metodología, las principales decisiones que deben tomarse en su implantación, así como las soluciones que proponemos a diversos problemas que han surgido en los países que lo han adoptado, para en el último capítulo proponer el modelo de presupuesto que consideramos más conveniente y cómo debe implantarse.

El NPM y la existencia de importantes déficits públicos han sido los principales impulsores de las recientes reformas presupuestarias. Sin embargo, el presupuesto de recursos no es sólo una consecuencia de las reformas que se están llevando a cabo en la gestión pública, sino un instrumento de apoyo a ellas. No debe ser visto como un fin, sino como un medio para proveer de información de mejor calidad para la toma de decisiones. Es esencial que este nuevo enfoque llegue a la gestión diaria y no se quede en un simple formalismo para elaborar información anual fruto de las exigencias legales.

Las experiencias con el enfoque de recursos en diferentes ámbitos del sector público, como pueden ser las empresas públicas, e incluso su aplicación en la contabilidad gubernamental, así como las experiencias internacionales de Nueva Zelanda y Australia, han ayudado a resaltar las ventajas que puede suponer su adopción en el presupuesto. Entre otras cosas, el nuevo sistema propuesto mejorará la gestión de los recursos públicos y permitirá comparar la “performance” de un ejercicio a otro. Además aportará una visión más precisa de los costes que se incurren al realizar las actividades, presentando a los contribuyentes qué se pretende producir y para qué propósitos, y dará una mejor visión del impacto de las actuaciones gubernamentales a medio y largo plazo.

La necesidad de un presupuesto de recursos la podemos ver en los siguientes tres puntos, en relación con los capítulos anteriores.

- Carencias del presupuesto actual, capítulo 3: Objetivos y Fines Tradicionales del Presupuesto.
- Las nuevas necesidades del NPM, capítulo 2: Las Reformas de la Gestión Pública.
- El nuevo entorno macroeconómico, capítulo 5: Magnitudes Presupuestarias. El Déficit Público y la Equidad Intergeneracional.

- Carencias del Presupuesto Actual

Dentro del nuevo marco de gestión pública y el actual entorno macroeconómico el presupuesto debe continuar ejerciendo un papel central. Por ello no se puede continuar con los viejos moldes presupuestarios. Como hemos venido comentando, el presupuesto tradicional presenta bastantes carencias si realmente se quiere que sea útil para las actuales necesidades, tanto de gestión como de instrumento para la estabilidad de las finanzas públicas.

Estas limitaciones son un importante motivo para una reforma presupuestaria. Reforma en dos sentidos, cambiando el enfoque hacía un enfoque de resultados y cambiando los criterios de imputación de las transacciones desde el tradicional criterio de caja hacía el de los recursos consumidos en la realización de las actividades públicas. Adopción de un presupuesto orientado a resultados que ha sido o está siendo adoptado por bastantes países que han optado por una gestión integral orientada a resultados. Sin embargo, el siguiente paso, el de adoptar el enfoque de recursos, presenta actualmente algunas reticencias.

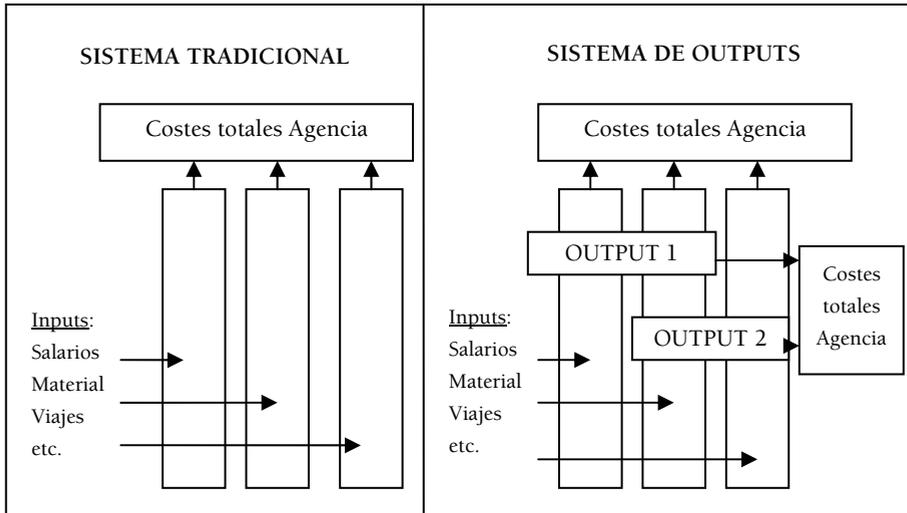
A modo de resumen comentamos las limitaciones y problemas que presenta el presupuesto tradicional.

- Visión limitada y sesgada del ámbito público, tanto por no incluir en él todas las operaciones y entidades públicas, como por su énfasis en el cumplimiento de la legalidad y visión a corto plazo.
- Atención casi exclusiva en los inputs, en lugar de en las actividades necesarias para conseguir los objetivos de la entidad. El cuadro 8.1 muestra que el sistema tradicional se centra en valorar sólo los inputs que se reciben y no las actividades o productos que realmente aporta la entidad. Como en la gestión, en el presupuesto es necesario un cambio de enfoque hacía los resultados que se pretenden alcanzar.
- Excesivos controles detallados sobre el cumplimiento de la legalidad y dificultad para realizar una adecuada evaluación de performance. Hay una concentración excesiva en controlar si se ha gastado correctamente, en lugar de si los gastos han sido eficientes o han logrado sus propósitos.
- El presupuesto ha de servir para la toma de decisiones. En este sentido el criterio de caja es del todo insuficiente, no provee información útil ni fomenta una gestión eficiente de los recursos públicos.
- Los actuales sistemas presupuestarios son demasiado rígidos. Solamente si los gestores poseen la flexibilidad suficiente en la gestión de sus recursos podrán ser responsables de sus éxitos o fracasos.
- El tradicional control de cumplimiento con la legalidad y el énfasis en los movimientos de tesorería no es suficiente para asegurar una adecuada disciplina fiscal. La limitada visión a corto plazo no muestra la verdadera repercusión de las decisiones tomadas.
- Incompatibilidad con los modernos sistemas contables y con los actuales criterios de la Contabilidad Nacional, con lo que se convierte aun más en un instrumento solitario y aislado.

Estas rigideces podían tener sentido cuando la administración pública no había alcanzado la madurez de hoy en día. Sin embargo, actualmente la democracia se ha consoli-

dato, las administraciones públicas han adoptado un nuevo papel y han sabido adaptarse a las nuevas necesidades. Y es en este marco actual donde el presupuesto debe jugar su papel.

Cuadro 8.1 CAMBIO DE ENFOQUE PRESUPUESTARIO



Fuente: MAB (1997)

• Las nuevas necesidades del NPM

Hemos visto como en las últimas décadas la mayoría de países occidentales han reformado, y están aún en ello, su organización pública y su forma de gestión. Reformas que han llevado a una nueva concepción y filosofía de la gestión pública (NPM), con unos nuevos requisitos y necesidades de instrumentos de gestión.

El presupuesto, como instrumento de gestión, debe permitir y formar parte de las reformas que se quieren llevar a cabo. Vimos en el capítulo 2 que el NPM se centra en 10 ejes, los cuales repercuten directamente en las necesidades que tiene que satisfacer el sistema presupuestario, siendo evidentes las limitaciones de un criterio de caja como el actual. De esta manera vemos la existencia de una demanda de un presupuesto flexible, descentralizado, que permita la competencia y sistemas de incentivos basados en los resultados y performance, con una visión a largo plazo, transparente, clarificando la accountability, y con el ciudadano como principal destinatario.

Esto nos lleva al Presupuesto de Resultados como el adecuado y adoptado dentro del amplio programa de reformas que supone el NPM. Presupuesto de Resultados que se centra no en cuánto gasta el gobierno, sino cómo de eficiente el gobierno usa estos recursos. El presupuesto especifica los objetivos, (qué queremos conseguir), los programas a través de los cuales se van a alcanzar (qué estamos haciendo para lograr estos objetivos), los recursos necesarios (cuáles serán los costes), las disponibilidades financieras, y cómo se evaluará su realización y consecución. Ello propicia el necesario cambio de debate y enfoque presupuestario hacia una visión más amplia y fiel de los objetivos y actuaciones del gobierno de forma global y de los departamentos de forma individual. Cambio de debate tanto en los gestores y personal, al tener que implantarlo, como en las discusiones parlamentarias.

Dentro del Presupuesto de Resultados el criterio que mejor se adapta a sus objetivos es el criterio de recursos y no el actual de obligaciones o caja, especialmente al permitir la imputación completa del coste de los recursos consumidos en relación con los servicios prestados y los resultados logrados en las actividades gubernamentales. Así el presupuesto de recursos que proponemos adoptar ayudará a una mejor consecución de los objetivos del NPM, ayudando al necesario cambio cultural que se pretende implantar. No puede conseguirse plenamente un cambio en la cultura, filosofía, tanto de los empleados públicos, gestores, políticos o parlamentarios, si la información que más utilizan, el presupuesto, no se adapta a ella.

Sin embargo, el NPM supone un reto al tener que compaginar la flexibilidad presupuestaria que propugna con la necesaria disciplina financiera. De esta manera, la vertiente financiera del presupuesto ha de garantizar la estabilidad mediante el control de las grandes magnitudes monetarias, tema que tratamos a continuación.

- Nuevo Entorno Macroeconómico

El entorno macroeconómico internacional en el que se mueven actualmente los países industrializados es un entorno basado en la disciplina y estabilidad fiscal. El presupuesto desde su perspectiva macroeconómica debe dar credibilidad y estabilidad a las políticas fiscales del gobierno mediante el adecuado control del gasto público.

Como ya hemos dicho, los procedimientos e instituciones presupuestarias tienen un impacto significativo sobre los resultados fiscales. En este sentido, como un instrumento al servicio de la estabilidad económica, el presupuesto debe ser reflejo real de todas las transacciones económicas realizadas, independientemente de que tengan efectos a corto o a largo plazo.

Actualmente existe un énfasis en el déficit público, el cual no debería calcularse con el tradicional criterio de caja, dado que es frecuente fuente de confusiones y manipulación para dejar operaciones y entidades fuera de la información presentada. Veremos que establecer reglas de equilibrio y medidas fiscales con el presupuesto de recursos que proponemos ayuda a un adecuado control de las finanzas públicas permitiendo contemplar los efectos a largo plazo y la equidad intergeneracional. En este sentido, señalar que los requisitos de la información de Contabilidad Nacional están avanzando en esta dirección.

8.2. ¿QUÉ SUPONE ADOPTAR UN PRESUPUESTO DE RECURSOS? IMPLICACIONES MACRO Y MICROECONÓMICAS

Básicamente el presupuesto de recursos es aplicar los PCGA en la elaboración y seguimiento de los presupuestos del sector público. Pero también es algo más. Ello lo podemos ver desde dos puntos de vista, a nivel agregado, macroeconómico, y a nivel de gestión, microeconómico.

Hemos de diferenciar (Anthony y Young, 1999, p. 445) lo que sería el presupuesto global, legislativo, que se presenta al Parlamento para su aprobación y los presupuestos detallados de cada departamento y agencia.

A nivel macroeconómico supone un nuevo marco de planificación, gestión y control del gasto público. Supone una nueva presentación de la información y el enfoque en unas nuevas medidas y magnitudes presupuestarias. Ello permite realizar un sólido análisis de la situación y las actuaciones que prevé realizar un gobierno, lo que permite una mejor toma de decisiones. Equilibrar activos y pasivos es esencial para un presupuesto equilibrado y un futuro financiero seguro (Chan, 2001b; Schick 2001a).

A nivel microeconómico supone un cambio radical en la gestión de los departamentos y agencias públicas. Los presupuestos de gestión deberán incorporar información de performance y de los objetivos a conseguir, y deberán adaptarse a criterios basados en el consumo de recursos y un enfoque de resultados.

Las cifras presupuestarias que llegan al Parlamento puede que no sean muy diferentes a las presentadas con los criterios actuales (Anthony, 1996), al poder ser bastante si-

milares¹⁴⁵ los totales de obligaciones que se prevén contraer y los gastos a devengar. Pero sí que las implicaciones son especialmente importantes en niveles inferiores, donde además la mejora de la gestión es fácilmente apreciable.

El presupuesto de recursos puede adoptarse o tener repercusiones sólo a nivel microeconómico (casos de Estados Unidos y Holanda), aunque recomendamos adoptarlo en toda su extensión para recoger las ventajas que tiene a nivel macroeconómico. En este sentido consideraremos si las autorizaciones parlamentarias deben variar junto al modelo, o por el contrario deben continuar como hasta ahora con el tradicional sistema de caja.

8.2.1. IMPLICACIONES MACROECONÓMICAS

La presentación del presupuesto supondrá un cambio importante tanto de formato como de las medidas de referencia de la estabilidad fiscal. Todo ello para dar una visión global de la actuación y situación del gobierno, del déficit real, la Equidad Internacional y su variación, de los activos y de la Deuda Pública.

Los estados presupuestarios son más completos al introducirse el balance previsional, el presupuesto de resultados económicos y el presupuesto de tesorería. Especialmente con la introducción del balance se posee información sobre los activos, financieros y no financieros, las deudas, incluidas aquellas devengadas por pensiones a los empleados públicos, y los pasivos contingentes del gobierno.

Tal como indica Allen Schick (2001a), esta introducción de los estados financieros convencionales en el presupuesto y la utilización del balance como medida de la condición fiscal supone una “Revolución Copernicana” en la gestión financiera, transformando la tradicional relación entre el presupuesto y los otros procesos financieros. Las decisiones no sólo se tomarán en cuenta según su impacto en el déficit/superávit anual, sino también según su impacto en el balance. Incorporar el balance al debate presupuestario es una gran novedad e implicará una mejor evaluación de la salud financiera del gobierno a largo plazo.

¹⁴⁵ Ésta es una de las razones por las que el Congreso de los Estados Unidos no ve como necesario el cambio a un presupuesto de recursos.

Respecto a la presentación de los resultados se establece una clara diferencia entre el resultado corriente basado en el consumo de recursos y el derivado de las operaciones de capital o inversión. En los próximos capítulos analizaremos la mejor forma y los requisitos de la presentación del nuevo presupuesto de recursos.

El segundo cambio que supone el presupuesto de recursos son las nuevas medidas macroeconómicas que se toman como referencia. Las medidas se calcularán según el criterio de consumo de recursos y no el tradicional de caja, con lo que además de mostrar una imagen más real, permite una mejor conexión con la Contabilidad Nacional.

Cuatro medidas proponemos como básicas:

1. Resultado del ejercicio, calculado bajo la base del devengo o consumo de recursos. Siendo la principal medida de evaluación de la sostenibilidad de las políticas públicas. Se divide en dos componentes, Resultado Ordinario y Resultado Extraordinario. Este último compuesto básicamente por los beneficios de la venta de inmovilizado.
2. Variación de la Equidad Intergeneracional, principalmente debido al Resultado del ejercicio.
3. Necesidad/Capacidad de Financiación, obtenido con criterios parecidos a la Contabilidad Nacional. Equivaldría al resultado ajustado por las inversiones netas.
4. Déficit/Superávit de caja.

La otra gran consecuencia de la adopción del presupuesto de recursos es el cambio de enfoque en el debate de las autorizaciones parlamentarias. De esta manera las autorizaciones parlamentarias a los departamentos se basarán en el coste global de producir los servicios públicos y las necesidades que puedan tener éstos para nuevas inversiones.

El debate debe basarse en los recursos consumidos para los objetivos propuestos y no limitarse sólo a las necesidades de tesorería de los diferentes departamentos y agencias.

8.2.2. IMPLICACIONES MICROECONÓMICAS

El presupuesto de recursos supone implicaciones que transforman la gestión departamental y la prestación de servicios públicos. Los departamentos y agencias se (1) financiarán y (2) gestionarán sobre la base de los outputs producidos de acuerdo con el coste completo de éstos.

Supone la introducción definitiva de los PCGA como base para la planificación y control, y la introducción de medidas y evaluación de la performance en la gestión diaria

de los departamentos. Junto con el enfoque en los resultados (outputs y outcomes) supone un medio para proveer de información de mejor calidad para la toma de decisiones, con una clara distinción entre los recursos consumidos y las inversiones de capital, suponiendo una mejor medida del coste completo de las actividades del departamento.

En cuanto a su financiación, será principalmente debido a dos motivos:

- El coste de los bienes y servicios por ellos producidos, además de lo que corresponda a gastos administrados en nombre del gobierno, como por ejemplo el pago de pensiones o subvenciones a gobiernos locales.
- La nueva Inversión Neta, teniendo en cuenta la posible existencia de fondos propios o de la venta de inmovilizado, y que la amortización es financiada a través del coste de los servicios.

8.3. APORTACIONES

Aunque ya en el capítulo 6 analizamos las ventajas generales¹⁴⁶ de adoptar el enfoque de recursos, a continuación incidiremos en cuestiones concretas y aportaciones adicionales de su aplicación en el presupuesto. Aplicación que ha supuesto beneficios y aportaciones tanto a nivel de gestión macroeconómica como microeconómica en los tres países que lo han implantado, tal como hemos visto en el capítulo anterior. Sin embargo, hemos de matizar que es difícil aislar las ventajas del presupuesto de recursos de las que derivadas de otros cambios de la amplia reforma que se está llevando a cabo en la gestión pública.

8.3.1. PILAR BÁSICO DE LA GESTIÓN DE RESULTADOS

La mayor parte de los países que han apostado decididamente por un presupuesto de resultados han apostado también por un presupuesto de recursos, Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido, y en breve Suecia y Holanda. Sin embargo, países como Canadá y Estados Unidos aún no han optado por ello. Canadá ya se ha dado cuenta de

¹⁴⁶ Las ventajas generales que comentamos fueron: información más completa, mejora en la gestión, transparencia y responsabilidad, conocimiento del coste total, control y gestión de los activos, gestión y conocimiento del impacto de la deuda pública, permite obtener una medida de la equidad intergeneracional, y facilita la armonización internacional y con la Contabilidad Nacional.

las ventajas que puede aportar y está en avanzado estudio la aplicación total del enfoque de recursos. Mientras que los Estados Unidos están introduciendo algunas modificaciones en los presupuestos departamentales, como por ejemplo el fondo de adquisición de activos, donde los departamentos pagarán un alquiler y de esta manera se imputará el coste del uso de los activos al coste global de las actividades del departamento.

Lo ideal es adoptar el enfoque de recursos si se opta por una gestión y un presupuesto de resultados, lo cual no debe ser visto sólo como una consecuencia de las reformas, sino un instrumento de apoyo a ellas. Para que las reformas emprendidas consigan todos sus objetivos no es suficiente sólo con implantar el enfoque de recursos en el sistema contable, sino también en el presupuestario, al ser inevitablemente uno complementario del otro.

Existen técnicas de gestión capaces de mejorar la eficacia y eficiencia del sector público, y el enfoque de recursos es una de ellas, y como tal no se ha de menospreciar. Tal como se indica en un estudio de la OCDE (2002), el enfoque de recursos o devengo es de interés para la conexión entre la gestión de resultados y el presupuesto porque la contabilidad y el presupuesto de recursos son vistos como un prerrequisito para una valoración exacta y fiel del coste de los outputs y outcomes. Así el enfoque de recursos en el presupuesto realiza las siguientes aportaciones, todas ellas aspectos esenciales de una gestión y presupuesto de resultados.

- Conocer el coste total de los outputs. En el sistema establecido es de vital importancia conocer el coste exacto y completo de los outputs, coste que incluye la depreciación por el uso de los activos y el coste de oportunidad del capital. Además permite a los gestores considerar diferentes combinaciones de inputs cuando el precio de éstos varía respecto a las previsiones realizadas.
- Ayuda a que las decisiones se centren más sobre los recursos consumidos en la producción de los outputs y no exclusivamente en el dinero efectivamente desembolsado, permitiendo una mejor toma de decisiones. Así se pueden analizar las implicaciones de tomar opciones diferentes. Con el actual sistema las decisiones políticas se pueden decantar por proyectos con bajo coste inicial frente a otros con un coste total menor. A modo de ejemplo, si un aumento de las pensiones futuras de los funcionarios afecta al presupuesto, se pueden tomar mejores decisiones porque tiene un efecto similar a un aumento de los salarios de ese año. Si se siguiera con el criterio de caja sólo afectaría al presupuesto un aumento de salarios, con lo que los gestores podían declinarse por ofrecer beneficios futuros desorbitados a los empleados, con peligrosas consecuencias en las futuras finanzas públicas.

- Mejora la presentación y entendimiento de los resultados logrados. Así, por ejemplo, el presupuesto de un departamento puede aumentar porque aumentan los costes, pero no el volumen de los servicios prestados. En un presupuesto de caja centrado en los inputs cuesta ver esta relación.
- Elemento clave en el proceso de compra establecido. El correcto cálculo del coste es decisivo en la relación gobierno financiador, ministerios compradores y departamentos proveedores de servicios, que se establece en la gestión de resultados. Para que esta relación funcione las decisiones de compra deben ser claras e informadas. Desde la perspectiva de los responsables políticos como compradores de bienes y servicios, sólo conociendo el coste completo de éstos, incluidos los que no representan salida inmediata de tesorería, pueden evaluar el rendimiento de una organización y tomar las correctas decisiones.
- Conocer el coste completo es imprescindible para realizar correctas comparaciones. Comparaciones de costes y precios con otros proveedores, ya sean públicos o privados, y a lo largo del tiempo. Comparaciones necesarias para una mejora en la eficiencia y para un correcto reparto de los recursos disponibles en aras a la consecución de los outcomes deseados.
- El enfoque de recursos es del todo necesario para elaborar adecuados indicadores de performance y así poder evaluar una entidad, realizar comparaciones con otras y analizar su evolución a lo largo del tiempo.
- Facilita el establecimiento de un adecuado sistema de accountability e incentivos al poder establecer correctas medidas de performance. En esta sentido, permite delegar responsabilidad en los gestores en la descentralización que se está produciendo. Así, a modo de ejemplo, utilizando medidas basadas en el criterio de caja se puede argumentar que un departamento tiene buenos resultados porque tiene un excedente de tesorería, o ha disminuido su endeudamiento, y que los tiene malos cuando ha adquirido nuevos activos que van a repercutir positivamente durante los próximos años. Igualmente, la venta de un activo puede suponerle un mayor beneficio. Todo ello no ocurre con un presupuesto de recursos, las compras y ventas de activos no influyen y son los resultados económicos reales los tenidos en cuenta.
- Aumenta el papel del ciudadano como eje central. Teniendo como referencia la equidad intergeneracional, el ciudadano deberá pagar por los servicios recibidos, consumidos.

Aunque algunos argumenten que la mejora en la gestión ya se consigue con una reforma en la contabilidad, sin embargo, ello no es cierto. En la mayoría de casos la contabilidad en la administración pública se tiene muy poco en cuenta y tiene escasa relevancia a la hora de tomar decisiones políticas y de gestión. El papel predominante lo sigue teniendo el presupuesto. Los beneficios de la contabilidad de recursos depende-

rán en parte de cómo se haya ampliado el enfoque de recursos al presupuesto y a los objetivos de la gestión.

8.3.2. NECESIDAD DE INTEGRAR PRESUPUESTO Y CONTABILIDAD

Para la adopción completa y exitosa de las reformas en la gestión pública es necesario no sólo reformar y adaptar el sistema contable, sino también el presupuestario, al ser inevitablemente uno complementario del otro. La planificación, presupuestación, asignación de recursos, contabilidad y evaluación forman parte de un todo indivisible y deben concebirse con un criterio unitario y unificador. La necesaria coordinación de todos los elementos de los sistemas de información y gestión es un requisito necesario para impulsar el cambio cultural que se desea.

Para ser efectivo (IFAC, 2001a, par. 276) el presupuesto necesita estar integrado con la contabilidad. Si la misma base es adoptada por ambos proveerá un marco de información que permitirá una base más racional para la planificación y control del gasto público y las decisiones de financiación. En este sentido, ya la ONU en su estudio de 1984 (par. 164) establecía que la integración de los sistemas presupuestario y contable es un prerrequisito para la buena gestión. En la toma de decisiones el gobierno ha de saber claramente qué efecto tendrán en la posición financiera, y esto sólo es posible si el presupuesto y la contabilidad se presentan basándose en los mismos criterios.

Existe una opinión bastante unánime de que el presupuesto debe complementarse con el resto de sistemas de información y basarse en los mismos criterios. El presupuesto no ha de ser una figura aislada. La adecuada coordinación aumenta la consistencia de la información presupuestaria, especialmente porque uno de los objetivos de la contabilidad (FASAB, 1993, par. 112-150; IGAE 1994a, p. 30, 176; IFAC, 1991, par. 032-061; GASB, 1987, par. 77-79) es el seguimiento del presupuesto. Seguimiento que se complica considerablemente si se adoptan bases diferentes. Así el GASB señala que (2000b, par. 1700.117):

“Preparar el presupuesto con una base no consistente con los PCGA complica la gestión financiera”.

En los países que han adoptado el presupuesto de recursos, una de las razones ha sido el deseo de usar un conjunto constante de normas para la información financiera y para el presupuesto. Sin embargo, ésta no es la situación más frecuente hoy en día.

Actualmente se da la situación contraria a la de anteriores reformas que no tuvieron éxito. Reformas pasadas que no tuvieron éxito, en parte, debido a que se pretendía re-

formar el presupuesto pero no los sistemas de información y gestión que se poseían. Sin embargo, ahora se ha pretendido reformar la gestión pública adaptando la contabilidad pero sin modificar apenas el presupuesto. Y esta débil conexión entre la información financiera y la evaluación de resultados con el presupuesto es una de las razones para que el impacto de las reformas no haya sido todo el esperado. Si no se utiliza la información real para la elaboración de los presupuestos, éstos pierden bastante de su utilidad.

Además existe una dificultad añadida. No es sólo que los formatos y criterios sean diferentes, sino que son elaborados por distintas personas. Incluso en muchos casos existe un reparto de competencias entre diversos departamentos respecto a la elaboración de la normativa. Si hay más de una entidad que elabora las normas o si éstas no trabajan conjuntamente, es más probable que se aumente la diversidad.

La consistencia con los principios de la información financiera es del todo necesaria para mejorar la gestión de los recursos públicos, aumentando la coherencia del modelo y mejorando la información que se facilita al gestor y al ciudadano. Consistencia que ya se da, por ejemplo, en las entidades empresariales. Sus presupuestos consisten en los estados financieros previsionales y las cantidades consignadas en el Presupuesto General suelen ser subvenciones a sus resultados negativos, calculados con los PCGA.

En este sentido, la utilidad de la información financiera se ve claramente menguada si no se puede comparar con las previsiones y obligaciones determinadas a priori en el presupuesto. Si se utilizan criterios diferentes en la elaboración del presupuesto y de los estados financieros, no hay comparación posible y puede llevar a bastantes confusiones a los usuarios de la información. El Parlamento ha de poder comparar los resultados planeados y los realmente conseguidos. Comparación y comprensión del presupuesto que se facilita si se utilizan unos criterios ampliamente aceptados para las transacciones económicas (PCGA). Ahora bien, debería saberse si realmente interesa o no esta mejor comprensión. Los países que han adoptado el presupuesto de recursos lo tiene claro.

Tampoco debemos olvidarnos de la relación que debe existir con la Contabilidad Nacional. La fiabilidad de la Contabilidad Nacional depende de la fiabilidad de los datos microeconómicos de que se disponen. Adoptando la Contabilidad Nacional el enfoque de recursos, su adopción también en los presupuestos públicos facilita su coordinación y comprensión. En este sentido, recordar que las recientes leyes de estabilidad presupuestaria aprobadas en España especifican sus requisitos con criterios de Contabilidad Nacional.

8.3.3. SU NO APLICACIÓN PUEDE DESINCENTIVAR LA BUENA GESTIÓN

A lo largo del trabajo hemos venido indicando las importantes mejoras en la gestión que implica la adopción de un enfoque de recursos. Sin embargo, hemos de puntualizar que no sólo se mejoraría la gestión, sino que incluso su no adopción en el presupuesto puede acarrear consecuencias no deseadas.

Si se adopta el enfoque de recursos en la contabilidad pero no en el presupuesto, los movimientos de tesorería seguirán teniendo el protagonismo y no se conseguirá el máximo éxito en las reformas emprendidas. Si se mantiene el presupuesto de caja (IFAC, 2000, par. 87) la información financiera es percibida como un requisito externo más que como un elemento para la toma de decisiones. Los incentivos fruto del proceso de asignaciones presupuestarias hacen que los gestores continúen centrándose en la información de tesorería. Con ello se dificulta la gestión y se crean incentivos contrarios a los deseados. Para que se utilice la información generada de la mejor manera, los gestores deben ser financiados y su accountability exigida en base al mismo criterio sobre el que elaboran su información de resultados y gestión.

Como hemos indicado, aunque se elabore información financiera en base a los PCGA, ésta no se utiliza en la gestión diaria si el presupuesto continúa con criterios de obligaciones o caja. Por ello no se puede hablar de dualidad en estos casos, sino simplemente de información que no se utiliza. En algunos casos sólo se realizan ajustes a final del ejercicio para presentar los preceptivos estados financieros de recursos. En muchos casos se acepta el cambio en la contabilidad sin mayores reticencias al no cambiarse el sistema presupuestario, que es el que se utiliza, se tiene de referencia y el que marca las actuaciones diarias.

A menos que el presupuesto y las autorizaciones estén basados en los recursos, los gestores no se centrarán en dicha información. Para que las reformas tengan éxito y tanto gerentes como el personal crean en ellas, deben implantarse en el presupuesto. Si no se obliga a cambiar el presupuesto el cambio de la contabilidad, además de no conseguir todas las ventajas, no motiva ni convence tanto (JCPA, 1995a; IFAC, 2002b, par. 249; Young, 1997, Auditor General of Canada, 2001). Los gestores se han de involucrar en este sistema que se pretende implantar basado en la accountability y los resultados. Sólo cuando las normas contables estén sustancialmente incorporadas en el presupuesto y los directores sean responsables de controlar los costes de sus programas y de tomar acciones para cubrir las expectativas establecidas, quedará el potencial del enfoque de recursos integrado en todo el proceso de la gestión.

Así el presupuesto de recursos no sólo aportará las ventajas del presupuesto, sino también las de la contabilidad de recursos, ya que esta última se empezará a utilizar como debiera. Se ha demostrado en países como Nueva Zelanda y Australia (MAB, 1997, p. 23) que el uso y utilidad de la información de recursos aumenta mucho tras su adopción en el presupuesto. En este sentido, para que se produzcan los efectos deseados de la reforma los cambios han de ir acompañados por un cambio en la cultura organizativa y de gestión de las administraciones públicas (Pina, 1998). Cambio de cultura al que contribuye la adopción del enfoque de recursos también en el presupuesto.

La adopción del presupuesto de recursos es el gran impulso que se necesita. Así vemos (cuadro 8.2) que no sólo un cambio cultural es necesario para la adopción de un presupuesto de recursos, sino también a la inversa, el presupuesto de recursos facilita el cambio cultural que implica el NPM.



8.3.4. ACCOUNTABILITY

Introducir el enfoque de recursos en el presupuesto facilita las relaciones de accountability que sería ideal implantar bajo el NPM. Accountability que para que se dé es necesario el cambio de debate desde lo que se gasta a lo que se produce y a qué coste, cambio facilitado con la adopción del presupuesto de recursos. El gobierno, el público y el Parlamento están mejor informados para juzgar los resultados y exigir las correspondientes responsabilidades.

A nivel interno es necesario dotar de mecanismos para evaluar los resultados de la gestión al implantarse una mayor flexibilidad. El enfoque de recursos permite valorar la responsabilidad de los distintos gestores más allá de la simple apropiación y uso de tesorería. Sin el conocimiento de los costes completos y su relación con los objetivos del gobierno no es posible una adecuada exigencia de accountability. Accountability que se detalla en los diferentes estados:

- Accountability por los ingresos y gastos → Estado Operativo o de Resultados
- Accountability por la gestión de activos y pasivos → Balance
- Accountability por la financiación y liquidez → Estado de Tesorería

A nivel externo, el presupuesto de recursos es especialmente importante de cara a los ciudadanos en general y el Parlamento en particular.

El presupuesto de recursos supone una mejor explicación al ciudadano de las actuaciones y objetivos del gobierno. Hace el presupuesto más interesante y atractivo, aumentando la transparencia, consistencia y credibilidad de la información.

El Parlamento tiene una base más sólida para considerar los resultados que producirán sus autorizaciones presupuestarias. Recibe información no sólo de los desembolsos exigidos, sino además de cómo los objetivos departamentales están siendo conseguidos y qué está siendo obtenido con el dinero que se gasta. Con ello se aumenta la claridad y comprensión de las autorizaciones parlamentarias.

Incorporar la información del balance en el debate del presupuesto supone una gran novedad. De esta manera se muestra el impacto también a largo plazo y sobre la equidad intergeneracional de las decisiones gubernamentales. En este sentido el ciudadano conoce si los tributos que paga son suficientes o no para cubrir los servicios recibidos.

Para finalizar este punto queremos hacer hincapié en una de las funciones del Parlamento: el requisito de que el Gobierno no puede incurrir en obligaciones financieras sin la aprobación del Parlamento. Con el sistema actual las obligaciones que se aprueban son las que suponen salida de tesorería en el corto plazo, pero no el resto. En muchos casos el Parlamento podría estar obligado a aceptar en futuros presupuestos desembolsos por obligaciones surgidas en años anteriores. Con un presupuesto de recursos el Parlamento es informado y debe aprobar operaciones como los contratos de arrendamiento financiero, la creación de beneficios como las pensiones de los empleados públicos, la concesión de créditos, la creación de coberturas de riesgo, etc., cosa que no sucede con el presupuesto de caja actual.

8.3.5. IMPACTO REAL EN LA ECONOMÍA. DÉFICIT Y DEUDA PÚBLICA

Como hemos venido indicando, no sólo se producen beneficios a nivel de gestión departamental, sino también a nivel de información macroeconómica.

Hasta ahora la situación de las finanzas públicas era analizada casi exclusivamente desde una perspectiva: los movimientos de tesorería en el corto plazo. Integrar la información de los estados financieros en el proceso presupuestario nos da una visión más completa de la situación y actividad global del gobierno y de los efectos a largo plazo de sus políticas. De esta manera se presenta una mejor y más completa información al Parlamento y los ciudadanos, y se mejora el proceso de toma de decisiones.

Centrarse en los recursos consumidos y no sólo en el dinero gastado permite mejoras en la planificación y control del gasto público dentro del contexto de los objetivos macroeconómicos del gobierno. Como hemos indicado el criterio de caja provee oportunidades para tergiversar las actuaciones financieras reales, mientras que el enfoque de recursos muestra (FMI, 2001, par. 3.47) la mejor estimación del impacto macroeconómico de las políticas financieras del gobierno.

Los datos patrimoniales que nos ofrece el balance permiten conocer el endeudamiento, total y neto, los activos que se poseen, y el patrimonio neto o equidad, todas ellas magnitudes necesarias para conocer la situación y salud financiera de un gobierno. Autores como Blejer y Cheasty (1991, 1993b), Robinson (1998), OCDE, (1993) o Chan (2001b) sostienen que la información del balance es la mejor medida del déficit o superávit fiscal, siendo esencial un equilibrio entre activos y pasivos para equilibrar el presupuesto y tener un futuro financiero sólido.

Al introducir el criterio de recursos y el balance en el presupuesto, se introduce la información a largo plazo en la toma de decisiones. Ya dijimos en el capítulo 3 que entre los nuevos objetivos del presupuesto está el proveer información sobre el impacto a largo plazo de las decisiones adoptadas, así como su función previsora y planificadora. En este sentido, el presupuesto de recursos provee dicha información permitiendo una mejor planificación. Se puede tomar decisiones sin que produzcan una salida de tesorería en el corto plazo, pero de las cuales resultarían años después importantes desembolsos que los contribuyentes tendrían que pagar. Los costes a largo plazo de las decisiones deben incorporarse al proceso presupuestario. Con el sistema actual sólo aparecen en el presupuesto los costes del primer año de un nuevo programa, pudiendo haber incentivos para presentar aquellos con mucho coste inicial y luego descendente para poder gozar en los venideros de una asignación mayor de la necesaria. El presupuesto de recursos permite conocer los compromisos reales devengados por el gobierno, tanto las deudas a corto plazo como las de mayor vencimiento, así como también las que son previsibles (provisiones).

Por otro lado, para evaluar la solvencia del sector público la riqueza neta o equidad cobra importancia. Además de dar una visión de lo que los antiguos contribuyentes

han dejado a los actuales (equidad intergeneracional o interperiodo), su variación supone la media más ajustada del resultado producido. La necesidad de financiación, y más si es de caja, es una medida engañosa al poseer un enfoque exclusivo a corto plazo. Con el presupuesto de recursos operaciones como las diferencias de cambio, que aumentan la deuda, o las ventas de inmovilizado, tienen el reflejo adecuado en el déficit/superávit del ejercicio, disminuyéndose la posibilidad de manipular las magnitudes por parte de los gobiernos.

Hoy en día es aceptado que el movimiento de las fechas de cobros y pagos no varía la situación y necesidades financieras de una entidad. Por ello las nuevas medidas del déficit público, especialmente la necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional, han abandonado el criterio de caja. Por ello creemos que tiene poco sentido mantener los criterios presupuestarios de caja si se establecen las exigencias de estabilidad presupuestaria según los requisitos internacionales.

8.3.6. CONTROL DE TESORERÍA Y ACTIVOS

Uno de los principales argumentos o reticencias en contra de adoptar el presupuesto de recursos es la supuesta pérdida de control de los movimientos de tesorería y en la gestión de activos. Pérdida de control que no tiene porqué ser tal.

Las preocupaciones se centran en la posible dificultad en conocer las necesidades de efectivo al: existir operaciones que no los necesitan, disminuir el control sobre la compra de activos, la realización de estimaciones subjetivas, y especialmente que al aumentar la flexibilidad de gestores se aumente la discreción a los departamentos en el uso de sus recursos financieros.

Sin embargo, ya hemos indicado que algunos de estos problemas no son tales. Así por ejemplo, vimos que en los países analizados las inversiones nuevas deben ser aprobadas por el Parlamento o Ministerio de Hacienda, y sólo en casos (Australia, agencias holandesas y en cierta medida Nueva Zelanda) donde los fondos acumulados por la amortización son suficientes puede adquirir nuevo inmovilizado el departamento o agencia por decisión propia.

Con el presupuesto de recursos toda la información obtenida con el criterio de caja se puede obtener fácilmente, con lo que no supone una merma. Así el estado de tesorería es uno de los estados principales que deben elaborarse y ser aprobados por el Parlamento.

La necesidad de una buena gestión de tesorería no cambia. Con el presupuesto actual el problema de conocer las necesidades exactas de tesorería también se da. Con el presupuesto de caja deben elaborarse igualmente estados de previsiones de las necesidades de tesorería y endeudamiento a lo largo del ejercicio, al existir diferencias temporales entre los cobros y pagos gubernamentales.

Que haya más o menos problemas con la tesorería dependerá de la articulación que se dé al nuevo sistema presupuestario y de control. Se tendrá que decidir qué nivel de control se tendrá, determinando, por ejemplo, las restricciones y limitaciones en la compra de activos y si los beneficios que puedan tener las agencias y/o departamentos pueden retenerse y en qué porcentaje o ser devueltos.

En cuanto a la gestión de activos, actualmente las decisiones se centran principalmente en el momento de su adquisición y no existen incentivos para una gestión eficiente. Aparecen con coste cero en el presupuesto a lo largo de su vida útil, con el consiguiente sesgo en la toma de decisiones.

Con el presupuesto de recursos se poseerá de mejor información sobre los activos, su valor, condición y uso. Su adquisición podrá financiarse como mejor convenga a la entidad, y no caer en elecciones menos eficientes sólo por su posible impacto inmediato en la cifra de deuda pública. Además permite que las necesarias reparaciones no se pospongan en el tiempo con el objetivo de no tener efecto presupuestario.

8.3.7. MEDIDA DEL EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO

8.3.7.1. *Equilibrio según el Consumo de Recursos*

En referencia con la estabilidad presupuestaria, nosotros abogamos por que el equilibrio propuesto, y por tanto la medida fiscal principal, refleje el consumo de recursos en relación con los ingresos exigidos a los ciudadanos, lo cual conlleva la idea de equidad intergeneracional. De esta manera el equilibrio reflejaría el mantenimiento de la equidad, al menos en lo referente a lo causado por las operaciones del ejercicio. Con un presupuesto de recursos se obliga a destinar parte de los ingresos corrientes a financiar la parte de las inversiones que se consumen anualmente en la prestación de bienes y servicios y que a largo plazo deberán reponerse.

Ahora bien, que deba obtenerse el equilibrio o se permitan déficits, por ejemplo en aquellas regiones donde exista una clara necesidad de infraestructuras, es ya una deci-

sión política. Nosotros estamos discutiendo qué medida refleja mejor el equilibrio entre ingresos y gastos.

Hemos de destacar, que la regla que nosotros proponemos no se corresponde con la que siguen algunos gobiernos al establecer un equilibrio de los gastos e ingresos corrientes, los criterios de imputación y concepto de gasto son diferentes. En aquellos casos que la base adoptada se aproxima a la del devengo no suelen incluirse las amortizaciones como gasto del ejercicio. La diferencia de financiar la amortización con ingresos corrientes o no tenerla en cuenta es bastante importante. Incluyendo las amortizaciones, el resultado corriente u operativo se ve sustancialmente reducido, con lo que el equilibrio sería mucho más restrictivo que la actual regla de oro de déficit corriente cero.

La medida propuesta no puede argumentarse que supone menores gastos que las medidas tradicionales. Dependerá de las nuevas inversiones frente al stock acumulado y de la relación entre las pensiones devengadas de los funcionarios públicos y los pagos a los ya jubilados, además de las cuantías destinadas a provisiones. Hemos de tener en cuenta, en contra de los que parece a primera vista, que el activar el inmovilizado el efecto que tiene en el déficit son dos y los dos lo reducen: mayor gasto por amortización y un menor benéfico por ventas¹⁴⁷, en su caso.

8.3.7.2. *Ventajas que aporta*

Presupuesto de Recursos y Equidad.

El equilibrio propuesto refleja la filosofía de pagar por los servicios recibidos. Así, en relación a los activos se pagaría por la amortización, que representa el uso que se ha hecho durante el ejercicio. Tal como indica Robinson (1996, p. 54), la idea de que el déficit entendido como la necesidad de financiación es un sobregasto parece particularmente superficial. Sin embargo, el principio de equidad intergeneracional provee el fundamento intelectual para un principio de equilibrio presupuestario alternativo y más sensato.

¹⁴⁷ Los beneficios de las ventas de inmovilizado pueden incluirse o no en la medida elegida como referencia del equilibrio presupuestario propuesto.

En una entrevista realizada al Ministro de Hacienda español D. Cristóbal Montoro Romero (Revista cuenta con IGAE nº 1 junio 2001) sobre la nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria se indicaba que:

“Estas Leyes recogen el deseo de la sociedad, lleno de sentido común, de que los gobiernos, como las empresas y familias, acomoden sus gastos a los ingresos, no se endeuden irresponsablemente y sigan seleccionando cuidadosamente las prioridades de inversión para no dejar facturas pendientes a las generaciones futuras”.

Como vemos, se señala el uso del sentido común y no caer en un endeudamiento irresponsable, que es exactamente lo que lleva el equilibrio que nosotros proponemos, y no la necesidad de financiación cero, que implica la total financiación de inversiones con ingresos corrientes. Siguiendo con las asimilaciones, lo que debe pagar el ciudadano es similar al siguiente ejemplo: en un restaurante un cliente paga lo que come, y si estrena una mesa recién adquirida no deberá pagar el precio de adquisición de la mesa.

El único problema que puede existir con la equidad intergeneracional se da en los casos en que los intereses de la deuda suponen una parte considerable del presupuesto, con lo que los ciudadanos están financiando unos importantes gastos que no les suponen una prestación de servicios directa y tangible.

Efecto sobre la Inversión y Deuda Pública

Se puede criticar que establecer el requisito de equilibrio presupuestario, si éste se calcula con el criterio de devengo o enfoque de recursos, no implica un equilibrio como tal. Así se argumenta que si sólo una fracción del coste de adquirir un activo es reconocida en el presupuesto esto podría conducir a una erosión de la disciplina fiscal, ya que los desembolsos por nuevas inversiones son una partida bastante importante en los presupuestos de la mayoría de las administraciones públicas y deberían financiarse recurriendo al endeudamiento.

Pero ello no es del todo cierto. Con un presupuesto de recursos se obliga a destinar parte de los ingresos corrientes a financiar la parte de las inversiones que se consumen anualmente en la prestación de bienes y servicios y que a largo plazo deberán reponerse.

El principal objetivo de establecer requisitos de equilibrio presupuestario es no caer en un endeudamiento irresponsable y no fijar una necesidad de financiación cero, que supone en muchos casos una importante limitación. En este sentido, no debemos centrarnos excesivamente en el objetivo de reducir la deuda, y considerarla como un mal que debe evitarse a toda costa. Si sólo nos limitamos a que no haya deuda, por ejemplo

las decisiones de alquiler/compra estarían sesgadas a favor del alquiler, lo cual puede llevar a una ineficiencia en las decisiones de gestión pública.

Este equilibrio es también más adecuado que la tradicional Regla de Oro. La Regla de Oro implica financiar los gastos corrientes con ingresos corrientes, pero siguiendo criterios de Caja. En nuestro caso también las amortizaciones se financiarían mediante ingresos corrientes. Con ello las nuevas inversiones sólo necesitan de financiación adicional en la medida que superen los fondos correspondientes a la amortización acumulada y el producto de las ventas, en su caso. Como puede verse en el cuadro 8.3 bajo la concepción tradicional de equilibrio del déficit corriente de caja las inversiones se financian en su totalidad mediante deuda, bajo el concepto de necesidad de financiación mediante ingresos corrientes, y mediante el resultado de devengo sólo lo que supera la amortización es necesario financiarlo mediante deuda o superávits de años anteriores.

Cuadro 8.3 FINANCIACIÓN DE LAS INVERSIONES

$$\begin{array}{l}
 \text{Déficit corriente de caja} \rightarrow \text{Inversión nueva} = \text{Deuda} \\
 \text{Necesidad de financiación} \rightarrow \text{Inversión nueva} = \text{Ingresos corrientes} \\
 \text{Resultado} \rightarrow \text{Inversión nueva} = \left\{ \begin{array}{l} \text{Amortización} = \text{ingresos corrientes} \\ \text{Deuda} \end{array} \right.
 \end{array}$$

Los ingresos que se obtienen para financiar la amortización, serían utilizados para devolver deuda emitida, en su caso, al realizar la inversión. Con lo que el equilibrio propuesto no niega la posibilidad de reducción de la deuda. Incluso la aportación de fondos para otros gastos que no suponen salida de caja como las posibles provisiones servirán para disminuir la deuda, si se cree conveniente. Todo ello supone un importante paso para el control de la deuda pública y el equilibrio intergeneracional o interperiodo.

Sólo si la inversión está en expansión supone una necesidad de endeudamiento. Aumento de la inversión que termina imputándose a resultados vía amortización, con lo que al final se financia totalmente con ingresos corrientes, implicando sólo una diferencia temporal con el equilibrio sobre la necesidad de financiación.

Por otro lado, si fuera necesario realizar grandes inversiones en un momento puntual, no se estaría obligado a realizar un gran aumento de los impuestos el año de la inver-

sión para seguir cumpliendo la regla del equilibrio, con lo cual se consigue una mayor estabilidad fiscal.

Sobre la deuda pública, indicar que bastantes gobiernos presentan hoy en día unos altos niveles, los cuales es conveniente reducir. En este sentido, estamos de acuerdo en que no debe mantenerse un nivel de deuda excesivo. Ya hemos indicado que un problema que puede presentarse respecto a la equidad intergeneracional es que además de pagar por los servicios recibidos se paguen unos intereses excesivos por un gran endeudamiento anterior, y no poder destinar dichos fondos a servicios actuales. Por ello, tal como indica Robinson (1996), la regla de equilibrio presupuestario con devengo junto con un límite de deuda/PIB parece ser lo más razonable. Deuda que debe ser el endeudamiento global del gobierno, y no sólo la deuda pública emitida.

Mejora la comprensión por parte de los ciudadanos.

Con el presupuesto de recursos los ciudadanos tienen una mejor visión de los efectos de las actuaciones públicas, al conocer el coste de los servicios recibidos y si ha sido necesaria la aportación de financiación adicional.

Este planteamiento no implica que el objetivo de endeudamiento cero nos parezca mal fundamentado, ni que sea incoherente, dependerá de la situación financiera de cada entidad o gobierno. Ahora bien, si quiere hablarse de déficit cero debe ser con criterios de los recursos consumidos. Si la necesidad de financiación se considera que debe ser nula, entonces ello puede implicar un superávit o resultado positivo en años de gran inversión. De esta manera si un año la construcción de nuevas infraestructuras es mayor que la suma de amortizaciones de las existentes, los ciudadanos verán claramente que se ha aumentado la equidad y que financian ahora servicios que disfrutarán en el futuro.

El problema puede surgir si los ciudadanos al conocer ese superávit devengado no lo acepten y pidan una disminución de impuestos. En este sentido, la adopción de un presupuesto de recursos se enmarca dentro de toda una nueva cultura de gestión pública, que debe ser bien explicada y entendida por los ciudadanos. Si hablamos de déficit en términos de consumo de recursos, está claro y es fácil de entender, lo que ha de estar equilibrado es pagar por lo que se consume.

8.3.7.3. Cuestiones a considerar y posibles críticas

Existen algunas críticas y cuestiones a tratar respecto a nuestro planteamiento. A continuación vamos a tratar brevemente algunas de ellas.

Diferenciación entre inversión y gasto

Algunos gobiernos, como el federal de los Estados Unidos (OMB, 2002), consideran que las inversiones han de formar parte del cálculo del déficit y del equilibrio presupuestario al ser como cualquier gasto más del gobierno, aunque tengan un impacto a largo plazo. Argumentan que también tienen impacto a largo plazo los gastos en educación e investigación, y no se tratan de manera diferente al resto.

Es cierto que la adquisición de activos tiene un impacto en la economía, pero por ello ya se presenta la necesidad/capacidad de financiación. Si sólo se presentara dicha medida se estaría mermando de información muy importante, especialmente sobre la equidad intergeneracional.

Como ya indicamos en el capítulo 3, existen argumentos para incluir los gastos de investigación o educación como gastos de capital, pero al ser activos inmateriales no ha habido un consenso para incluirlos como tales. Podría considerarse que al ser partidas que se realizan cada año, periódicamente, es mejor su inclusión como gastos corrientes. Hemos visto también que la información que se obtiene de las técnicas de Contabilidad Generacional intenta solventar, en parte, este problema.

En todo caso, aunque sus efectos tengan lugar en el futuro, a largo plazo, son servicios que se reciben ahora, por lo que incluirlos como gastos y que se financien con ingresos del ejercicio no rompe la idea de equilibrio. Situaciones parecidas se dan en otros gastos como las revisiones médicas o una buena alimentación, los cuales también tienen efectos en el futuro.

No supone un cambio sustancial

Se argumenta (por ejemplo, OMB, 2002) que la sustitución de la inversión neta por el gasto en amortizaciones no sería significativa, y en todo caso supondría una cifra de déficit menor.

La tabla 8.1 muestra la inversión neta y la amortización para España en los años 1998 y 1999, según cifras de la Contabilidad Nacional. Puede verse como si se financiara la amortización con ingresos corrientes, dicha cantidad cubriría una parte importante de la nueva inversión realizada. De este modo la renovación de los activos no supondrá la necesidad de recursos nuevos, excepto por el posible aumento en su precio de adquisición.

Pero la cuestión no debe centrarse en si las cifras son similares o en qué sentido se produce la desviación, sino en el significado de dicha medida y por qué debe estar equilibrada.

Tabla 8.1 AMORTIZACIÓN E INVERSIÓN (miles millones pesetas)		
	1998	1999
Adquisición Neta Activos No Financieros No Producidos + Formación Bruta Capital Fijo	745 (-25 + 770)	817 (35 + 782)
Consumo de Capital (equivaldría a la amortización)	626	648
Fuente: IGAE		

Criterios de imputación y ámbito de la medida

La consecución del equilibrio y su significado pueden variar considerablemente según la consideración que se haga de determinadas operaciones y elementos del activo y pasivo, como los activos de uso público, el tratamiento de las ventas de inmovilizado, las provisiones, pensiones de los funcionarios, contingencias, o las pensiones y otras transferencias a los ciudadanos. Temas que trataremos con más detalle en el próximo capítulo.

Al especificar una medida de referencia en un requisito de estabilidad presupuestaria, una cuestión a determinar es si los beneficios por ventas de inmovilizado forman parte del saldo presupuestario propuesto o no. Ya vimos que, por ejemplo, el SEC excluye del cálculo de la necesidad de financiación la privatización de empresas públicas, y otros gobiernos el producto de cualquier venta de activos.

El enfoque de recursos supone dar el mismo tratamiento a cualquier venta de activos, sea financiero o no, y no como sucede actualmente con la necesidad de financiación de la Contabilidad Nacional. Ahora bien, hemos de decidir si los beneficios de las ventas se consideran como cualquier otro beneficio del ejercicio o como un beneficio extraordinario, y como tal no afectar a la consecución de la situación de equilibrio propuesta. Como comentaremos en el próximo capítulo, nos decantamos por un equilibrio sobre el resultado ordinario, destinándose el resultado extraordinario a nuevas inversiones y/o reducir el nivel de deuda existente y/o dotar los fondos de reservas, como el de la Seguridad Social, si es el caso.

De todas maneras, con el criterio de recursos el dilema es menor que con los criterios actuales, debido a que sólo nos estamos refiriendo al beneficio, no al ingreso total de la venta. Así, la parte correspondiente a la recuperación de coste pendiente de amortizar no supone beneficio, con lo que no puede destinarse a cubrir gastos corrientes sin que implique un mayor déficit. Beneficio que es nulo o mínimo en caso de que el criterio de valoración no sea el coste histórico.

8.4. CONDICIONES PARA SU ADOPCIÓN

Hemos visto la necesidad y aportaciones que realiza el presupuesto de recursos. Pero ¿cuáles son las condiciones que se han dado en los países que lo han adoptado?, y ¿cuáles los condicionantes que consideramos que deben darse para su adopción? Para ello intentaremos contestar a tres preguntas:

1. ¿Cuál es su ámbito de aplicación?
2. ¿Es una consecuencia de la adopción de un presupuesto de resultados?
3. ¿Cuáles son las condiciones y requisitos necesarios?

En este sentido, hay que señalar que actualmente se cumplen los condicionantes para que una reforma presupuestaria como la que proponemos tenga éxito, frente a los fracasos de las reformas llevadas a cabo en los años 60, 70 y 80. La reforma presupuestaria hacia un presupuesto de recursos que proponemos y que se ha dado en Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido, se da dentro del marco de una amplia reforma de la gestión pública y no de forma aislada como antaño. El NPM, y en cierta medida la necesidad de disminuir y controlar el déficit público, es lo que ha propiciado las reformas presupuestarias. Es por ello que si no se pretende adoptar una gestión pública acorde con el NPM y realizar todas las reformas necesarias, no es necesario plantearse reformas presupuestarias. Éstas no se podrían aplicar y estarían condenadas al fracaso.

8.4.1. ADOPCIÓN: ÁMBITO Y FASES DE APLICACIÓN

Como hemos visto la adopción de un presupuesto de recursos se limita actualmente a 3 gobiernos centrales, siendo la adopción en la contabilidad mucho más aceptada. En la tabla 8.2 vemos la evolución a lo largo del final del siglo XX de los principales acontecimientos en la adopción del enfoque de recursos en la gestión pública, y los acontecimientos previstos durante la primera década del siglo XXI.

Tabla 8.2 EVOLUCIÓN Y FUTURO	
1984	- Estados Financieros (no consolidados) Partida Doble España
1989	- Estados Financieros Consolidados NSW (Australia)
1990	- Estados Financieros Devengo Modificado Canadá
1991	- Contabilidad y Presupuesto de Recursos Departamentos de Nueva Zelanda
1992	- Estados Financieros Devengo Modificado Islandia - Contabilidad de Recursos Gobierno Nueva Zelanda
1993	- Contabilidad de Recursos totalidad Sector Público Suecia
1994	- Presupuesto de Recursos Consolidado Nueva Zelanda
1995	- Primeros Estados Financieros (no consolidados) Devengo Modificado (plan actual) España
1996	- Presupuesto de Recursos ACT (Australia)
1997	- Primeros Estados Financieros Consolidados y Auditados Estados Unidos. - Primeros Estados Financieros Consolidados y Auditados Australia
1998	- Presupuesto Devengo Modificado Islandia
1999	- Presupuesto de Recursos Australia
2000	- Primeros Estados Financieros de Recursos Departamentos Reino Unido
2001	- Presupuesto de Recursos Reino Unido - Primeros Estados de Recursos Estados y Entidades Locales Estados Unidos
2003 (previsto)	- Presupuesto y Contabilidad Recursos Canadá - Consolidación Reino Unido
2004	- Presupuesto de Recursos Suecia
2007	- Presupuesto y Contabilidad de Recursos Holanda

Allí donde el enfoque de recursos es el adoptado en todo el sistema de gestión, primero se ha aplicado a la contabilidad y luego al presupuesto. Lo que no es posible es que haya un presupuesto de recursos sin una contabilidad de recursos. Ya vimos en el capítulo 4 que al intentar implantar las reformas presupuestarias no se tenía el sistema contable adecuado, se quiso reformar el presupuesto sin avanzar en la contabilidad, con lo que se fracasó. Ahora son bastantes los países con una contabilidad moderna de recursos, y por lo tanto pueden decidir también modificar el presupuesto.

En algunos países las reformas contable y presupuestaria se han realizado con un mayor desfase y en otros menos. Y en algunos casos, como Holanda, y en cierta medida los Estados Unidos, las reformas han sido principalmente a nivel microeconómico, a nivel departamental y de agencia, sin afectar al gobierno de forma global.

En la tabla 8.3 vemos el ámbito de aplicación del enfoque de recursos en los países analizados, y si la decisión de su adopción en el presupuesto se hizo conjuntamente o no con la decisión de su adopción en el sistema contable.

Tabla 8.3 ÁMBITO DE APLICACIÓN ENFOQUE RECURSOS					
Gobiernos Centrales	Contabilidad Gobierno	Presupuesto Gobierno	Contabilidad Departamentos	Presupuesto Departamentos	Decisión Adopción Presupuesto Recursos
EEUU	Sí	No	Sí	No*	No objetivo
Canadá	No** ***	No** ***	No** ***	No** ***	Decisión conjunta P y Cont Incorporación paulatina de conceptos
Islandia	No**	No**	No**	No**	Decisión inicial Cont, con una decisión posterior de reforma conjunta P y Cont
Holanda	No	No	Sí (agencias)	Sí (agencias)	Decisión conjunta P y Cont. Primero agencias, próximo paso todo el gobierno
España	Sí	No	Sí	No	No objetivo
Nueva Zelanda	Sí	Sí	Sí	Sí	Decisión inicial Cont, con una ampliación posterior al Presupuesto
Australia	Sí	Sí	Sí	Sí	Decisión conjunta P y Cont
Reino Unido	No***	Sí	Sí	Sí	Decisión conjunta P y Cont
Suecia	Sí	No***	Sí	No***	Decisión P al tener ya consolidada la Cont

* Ciertas operaciones ** Sí, pero no capitalizan los activos *** En breve

La decisión de adoptar el enfoque de recursos se realizó de forma conjunta en la mayoría de estos países, aunque no su implantación. La implantación en el presupuesto suele esperar unos años para tener consolidada la contabilidad. En este sentido, indicar que en Nueva Zelanda la decisión de su aplicación al presupuesto fue posterior (1989 en los estados financieros, 1994 en el presupuesto global), pero su adopción se realizó en muy poco espacio de tiempo. Así, los primeros estados financieros del gobierno se emitieron en 1992 y el primer presupuesto de recursos dos años después.

La adopción conjunta parece lo más adecuado, tal como sugirió la JCPA (1995a) del Parlamento de Australia. Decidir al unísono o en breve espacio de tiempo la adopción

en la contabilidad y el presupuesto supone darse cuenta de todas las ventajas que aporta y de que no tiene sentido limitar su aplicación.

Ahora bien, aunque lo aconsejable es decidirse por la aplicación conjunta, ello ya no es posible en muchos países, donde la contabilidad ya se elabora con el criterio de recursos. Por ello hemos añadido a los países analizados en las tablas Suecia. Suecia muestra el caso de un país que inicialmente sólo se decantó para adaptar su sistema contable y posteriormente ha decidido aplicarlo al presupuesto.

En los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos, aunque la decisión y preparación tuviera lugar 4 ó 5 años, la adopción se ha realizado de golpe, en un corto espacio de tiempo, no por etapas. En estos casos ha supuesto una auténtica revolución, principalmente porque la reforma ha sido contable y presupuestaria a la vez. Pero esto no será así donde ya hay implantada una contabilidad de recursos, o en países como Canadá, dónde ya se ha ido introduciendo paulatinamente el enfoque de recursos en el presupuesto.

También vemos que en algunos casos (por ejemplo Holanda) se suelen aplicar las reformas primero a nivel departamental o de agencia, como paso previo (o único) a su adopción en la totalidad del gobierno. En este sentido, hemos de hacer referencia al Gobierno Federal de los Estados Unidos, donde cada vez se introducen más elementos del enfoque de recursos en la contabilidad gubernamental y en el presupuesto de los departamentos y agencias. Sin embargo, la contabilidad y el presupuesto no van en el mismo sentido ya que no tienen el objetivo de adoptar un presupuesto de recursos. Si se introdujeran todas las modificaciones previstas en los presupuestos de los departamentos, su funcionamiento sería similar a la situación actual de Holanda respecto a las agencias.

Nosotros opinamos que existe una demanda de una implantación completa de un sistema de contabilidad y un sistema presupuestario basados en un enfoque de recursos. Si se realizan avances manteniendo el tradicional sistema presupuestario o sólo añadiendo nuevos elementos, se incrementan las posibilidades de riesgo y fracaso. No debería implantarse, o no tiene sentido, adoptar una contabilidad de recursos sin adoptar un presupuesto de recursos. Tampoco se debería adoptar sólo el enfoque de recursos para agencias o departamentos determinados. Todo ello, como hemos venido indicando, merma sustancialmente los beneficios potenciales de las reformas que se están o pretenden llevar a cabo.

Para poner un símil, tenemos un ejemplo de reconocimiento de la necesaria ampliación del ámbito de aplicación del enfoque de recursos al reconocer sus ventajas en el

FASAB de los Estados Unidos. El FASAB era claramente partidario de no activar los activos militares y actualmente ha rectificado (FASAB, 2003a). El número de opiniones a favor actuales, frente a la inmensa mayoría en contra (FASAB, 1995c) de la activación cuando se discutió la norma original, demuestra que a veces el rechazo al enfoque de recursos es por desconocimiento. Actualmente, al haber comprobado los beneficios que aporta, no se entiende su no aplicación a los activos militares. De manera similar, los gobiernos con una contabilidad de recursos pueden darse cuenta de que están limitando su potencial y decidir en un futuro adoptar dicho enfoque también en el presupuesto.

8.4.2. ¿CONSECUENCIA INEVITABLE DE LA ADOPCIÓN DE UN PRESUPUESTO DE RESULTADOS?

Ya hemos indicado que la reforma presupuestaria se engloba dentro de un amplio programa de reformas del sector público y por ello ha de ser congruente con ellas. Ahora bien, hemos de analizar si la adopción de un enfoque en los resultados en la gestión y presupuesto es un requisito imprescindible o no para adoptar el presupuesto de recursos.

Según la tabla 8.4 parece que los países que han adoptado un presupuesto de recursos lo han hecho dentro de un marco presupuestario de resultados o lo han adoptado al adoptar éste. Pero no tendría porqué suceder así. Ello se debe principalmente a que al adoptar el presupuesto de resultados se dan todas las circunstancias favorables y necesidades para que se adopte el criterio de recursos tanto en la contabilidad como en el presupuesto. Por ello, si un gobierno decide moverse hacia un presupuesto de resultados debería adoptar también el enfoque de recursos y no mantener las autorizaciones parlamentarias y los documentos presupuestarios tradicionales. Para que se dé el cambio de debate presupuestario hacia los resultados, la adopción del presupuesto de recursos es necesaria. Así, los Estados Unidos están introduciendo ciertos elementos para los presupuestos departamentales, Suecia ha decidido adoptar el presupuesto completo de recursos al adoptar el presupuesto de resultados para el 2004, y Canadá y Holanda están a punto de hacerlo.

Tal vez el caso de Islandia sea un poco diferente del resto, al haber introducido bastantes elementos del enfoque de recursos en el presupuesto y contabilidad, pero sin poseer un enfoque de resultados como tal en su gestión pública. La causa principal fue el control de las finanzas públicas y un mejor reflejo de la situación gubernamental.

Tabla 8.4 PRESUPUESTO DE RESULTADOS Y PRESUPUESTO DE RECURSOS			
Gobiernos Centrales	Presupuesto Resultados	Presupuesto Recursos Completo	P. Recursos Completo en breve
Estados Unidos	Sí	No	No
Canadá	Sí	No	Sí
Islandia	No	No	No
Holanda	Sí	No	Sí
España	No	No	No
Nueva Zelanda	Sí	Sí	-
Australia	Sí	Sí	-
Reino Unido	Sí	Sí	-
Suecia*	No	No	Sí

* Adoptará presupuesto de resultados conjuntamente con el enfoque de recursos

En la tabla 8.5 podemos ver las principales características del sistema presupuestario de los países analizados con un presupuesto de resultados. En ella vemos los criterios y enfoque adoptados en cada caso, las principales medidas fiscales de referencia, la información presupuestaria que presentan, así como el sistema de autorizaciones parlamentarias, y si el enfoque de resultados es extensible a sus gobiernos regionales, todo ello analizado en el capítulo 7.

Tabla 8.5 CARACTERÍSTICAS PAÍSES CON UN PRESUPUESTO DE RESULTADOS						
Países P. Resultados	Estados Unidos	Canadá	Holanda	Nueva Zelanda	Australia	Reino Unido
Base Presupuesto	Caja	Devengo Modificado	Caja	Recursos	Recursos	Recursos
Iniciativa	En aplicación	Pionero	En aplicación	Pionero	Pionero	Reciente
Enfoque	Outcomes	Outcomes	Outcomes	Outputs	Outcomes	Outputs
Medidas Fiscales Principales	Déficit Caja	Saldo Presupuesto (Devengo Modificado)	- Nec. de Fin. (SEC) - Saldo Presupuesto (obligaciones)	- Resultado Operativo - Equidad	Nec. de Fin. CN (Saldo Fiscal)	- Nec. de Fin. (SEC) - Riqueza Neta - Deuda - Déficit corriente (recursos)
Estados Financieros en Presupuesto	No	Estado Transacciones, no Balance	*sólo agencias	Sí	Sí	Para los departamentos, no Balance
Información performance	* Anual y general cada 5 años por departamento	Agencias y departamentos para 3 años	Outputs anual, outcomes máximo 5 años	Generales y específicos, incluidos en el P.	Outcomes y outputs incluidos en el P.	Objetivos y outputs por 3 años anexos al Presupuesto
Aut. Parlamento	Tradicional (en revisión)	Tradicional (en revisión)	Coste completo de los outputs (agencias)	Coste outputs, gastos administ., flujos de capital	Coste outputs, gastos administ., aportación-capital	Necesidades Financiación departamentos
Aut. compra inmovilizado por el Parlamento	Sí	Sí	Sí Agencias: sólo notificación exceso A.Ac	Exceso A.Ac. **	Exceso A.Ac.	Sí
Similitud Gobiernos Regionales	Sí, los Estados pioneros en P resultados	Sí	Proceso Similar		Sí, algunos Estados pioneros	
CN = Contabilidad Nacional Aut. = Autorizaciones A.Ac = Amortización Acumulada *Previsto ** En todo caso según cuantía se necesita autorización del ministro o Consejo de ministros						

Como ya hemos indicado, el principal cambio que ha supuesto en el sistema presupuestario el presupuesto de recursos es que el enfoque en los resultados (outcomes y outputs) se traslade a la aprobación por parte del Parlamento de las autorizaciones a los departamentos y agencias. Hasta que ello no ocurra podrá haber una gestión orientada a resultados, pero no será realmente efectiva.

De los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos, la principal diferencia que encontramos es la presentación de la información macroeconómica. Así el Reino Unido sigue centrándose en la necesidad de financiación sin presentar el balance junto al presupuesto. Sin embargo, deberemos esperar a ver lo que sucede cuando se empiecen a elaborar los estados financieros consolidados, previstos para el ejercicio 2003-2004.

En Suecia la situación será similar a la del Reino Unido. A pesar de la adopción de un presupuesto de recursos, el principal saldo presupuestario seguirá siendo la necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional. Ello debe a la pertenencia a la Unión Europea, y a la exigencia de la presentación de Contabilidad Nacional que ello conlleva.

Como resumen a la respuesta sobre si la adopción del presupuesto de recursos es consecuencia inevitable de la adopción del presupuesto de resultados, hemos de decir que sí. Matizando en todo caso que en bastantes situaciones no es una consecuencia posterior en el tiempo sino inicial, como Australia, Reino Unido y ahora Suecia.

Al ser el presupuesto de recursos necesario para un presupuesto orientado a los resultados, aquellos gobiernos que lo tengan implantado tarde o temprano se darán cuenta que necesitan adoptar el presupuesto de recursos.

8.4.3. CONDICIONES Y REQUISITOS

En los tres países, Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido, se han dado toda una serie de condicionantes que han posibilitado la adopción del presupuesto de recursos. Condicionantes que deben darse si un gobierno desea adoptar dicho modelo presupuestario, aunque no tiene porqué ser en la misma medida, ya que las condiciones de partida de los diferentes países no son las mismas.

En los tres países se vio la necesidad de un cambio al existir conciencia de que con los criterios vigentes la gestión pública era bastante ineficaz. Cambio que se produjo de forma conjunta con la adopción de un enfoque de resultados y gracias a que actual-

mente se posee de la tecnología adecuada que permite la implantación de una adecuada contabilidad financiera y de performance. Ahora bien, ¿qué es lo que ha llevado a ello?, ¿qué circunstancias favorecen la adopción del presupuesto de recursos?, ¿qué países están en mejor disposición de adoptarlo actualmente?

Estas preguntas las trataremos de responder a continuación, siguiendo el modelo de contingencias mencionado en el capítulo 2.

8.4.3.1. Análisis de la situación para la adopción del Presupuesto de Recursos

Como indicamos, el modelo de contingencias se diseñó inicialmente para explicar la adopción de una contabilidad financiera de recursos. Las reformas contables y presupuestarias no son del todo asimilables ya que en la mayoría de casos la reforma contable ha supuesto o supone uno de los primeros cambios en la reforma en la gestión pública, mientras que aquellos países que están en disposición de reformar el presupuesto suelen estar en un proceso avanzado de sus reformas, y en muchos casos poseer ya una contabilidad de recursos.

Así, para la adopción del presupuesto de recursos se han de dar todas las variables favorables mencionadas en el modelo de contingencias para la reforma contable debido a que una contabilidad de recursos es imprescindible para un presupuesto de recursos. Ahora bien, no quiere decir que si se dan, y por lo tanto existe una contabilidad de recursos, tenga que adoptarse el presupuesto de recursos. La adopción en la contabilidad es mucho más fácil que en el presupuesto.

Salvo en aquellos casos en que se tenga la idea de que los criterios contables deben ser los mismos que los presupuestarios (Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido, Canadá o Holanda) se tienen que dar variables contingentes adicionales o reforzar las existentes.

Hemos de destacar la importancia de la existencia de impulsores, tanto a nivel interno como externo. En los tres países han sido principalmente el Gobierno y el Departamento de Finanzas o Tesoro, tal como puede verse en la tabla 8.6.

Tabla 8.6 INFLUENCIA DE LOS IMPULSORES PARA LA ADOPCIÓN DEL PRESUPUESTO DE RECURSOS			
Actores Impulsores	Nueva Zelanda	Australia	Reino Unido
Org. Auditores	-	+	+
Gobiernos	++	++	++
Administración	++	++	++
Parlamento	+	++	+
Estudiosos	-	-	+
Entorno	-	-	-
Mercados Financieros	-	-	-
Org. Normalizadores	-	-	-
Asoc. Profesionales	-	-	+
Org. Internacionales	-	-	-
Entorno Internacional	-	+	+
- : poco o nada; + : influencia; ++ bastante influencia			

La experiencia pionera de Nueva Zelanda ha tenido un impacto e influencia positiva para que Australia y el Reino Unido se decidieran a imitar la medida.

En la tabla 8.7 recogemos la aplicación del modelo de contingencias para la adopción del presupuesto de recursos. Mostramos la situación de los países analizados, incluyendo la situación de Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido en el momento de su adopción.

Tabla 8.7 SITUACIÓN PARA LA IMPLANTACIÓN DEL PRESUPUESTO DE RECURSOS

	Nueva Zelanda*	Australia*	Reino Unido*	Estados Unidos	Canadá	Islandia	Holanda	España
Situación económica	mala	buena	buena	regular	buena	buena	buena	buena
Existencia estímulos e impulsores	+	+	pocos	pocos	+	-	+	-
Cultura favorable	+	+	+	+	+	+/-	+	-
Sit. política	+	+	+	+	+	-	+	+/-
Impulsores principales	Gobierno	Parlamento (JCPA); Ad (DOFA)	Gob., Ad (Tesoro)	Auditor (GAO), Ad. (OMB)	Auditor		Gobierno	
Personal	+	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+	-
Entorno	+	+	+	+	+	+/-	+	+/-
V. institucionales	+/-	+	+	+/-	+	+	+	-
Quién determina criterios P	ASRB (público, influencia privado)	AASB (privado)	Tesoro	Tesoro y OMB (por ley)	Tesoro (influencia privado)	Tesoro	Tesoro	Ministerio (por ley)
Medidas control Déficit	niveles prudentes	niveles prudentes	Regla oro y deuda prudente y UE	Leyes control Gasto	Objetivos fiscales bianuales	No	Requisitos UE	UE, y Leyes Estabilidad P.
Barreras	+	-	+	-	+	-	+	-
Implantación	Rápida, 1º cont.	Rápida, 1º cont.	Rápida, conjunta	Ahora P resultados	Estudio en fase final	No	Prevista	No
Visión global, futuro	Positiva	Positiva	Positiva	Negativa	Se aplicará en breve	Negativ.	Se aplicará en breve	Negativ.
*Al adoptarse el presupuesto de recursos +: favorable; -: desfavorable; +/-: situación intermedia								

Hemos incluido aspectos adicionales, como el organismo que determina los criterios a adoptar y las medidas de control del déficit, los cuales podrían tener influencia.

Sobre el organismo normalizador de los criterios presupuestarios, parece no tener influencia. El Tesoro o Ministerio de Finanzas suele ser el que tiene la última palabra, estableciendo él los criterios o decidiendo si adopta con o sin adaptaciones los del sector privado.

Las medidas de control del déficit podrían tener influencia al suponer el presupuesto de recursos una mejora en este sentido. La mayoría de países poseen medidas de control, significando que los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos no establecen niveles concretos y estrictos de déficit y deuda pública, sino que adoptan una filosofía de niveles prudentes dentro de las circunstancias del ciclo económico de cada momento.

Suele argumentarse la existencia de problemas económicos como uno de los principales estímulos para el inicio de reformas, pero no es el caso del presupuesto de recursos. La reforma no tiene porqué ser consecuencia de una crisis, se ha de ver como una mejora necesaria. Mejor hacerla cuando se está en disposición de ello que cuando se tenga que hacer apresuradamente porque las circunstancias lo exijan.

Sobre la cultura imperante, indicar que siempre es más fácil, por no decir imprescindible, su implantación donde la cultura y filosofía imperante es la del NPM y es aceptada por todos los sectores, ciudadanía inclusive. La gestión basada en los resultados es una condición que ayuda bastante, como ya vimos, en que aparezca la necesidad del presupuesto de recursos.

Al hablar de situación política, nos estamos refiriendo especialmente a la disposición de los políticos a implantar reformas. En muchos casos los legisladores eligen ignorar las desventajas de seguir con un sistema de caja al centrarse en el corto plazo, especialmente por motivos electorales, y no quieren comprometerse excesivamente en unos presupuestos de resultados, de los cuales se le exigirá un cumplimiento. Ahora bien, hemos de señalar que últimamente se está notando un cambio en la mentalidad, especialmente de los parlamentarios, aumentando el interés para que el gobierno opere de una manera más eficientemente.

Respecto al personal, indicar que es muy importante su actitud frente a las reformas, su capacidad de liderazgo y la formación que poseen de las modernas técnicas de gestión.

Indicar, como hemos señalado anteriormente, la necesidad de la existencia de unos impulsores. Hoy en día destaca la existencia de un impulsor adicional, en algunos casos el único, para la adopción del presupuesto de recursos: el entorno internacional. Que tres países lo hayan adoptado es motivo de referencia y reflexión para el resto. En su día, Australia se fijó en las experiencias de sus estados y la de Nueva Zelanda, y el Reino Unido principalmente en Nueva Zelanda.

En la mayoría de países los estudiosos no tienen apenas presión. Sí que la tienen en cambio los organismos auditores y las comisiones parlamentarias. Si en el informe del auditor aparece la necesidad de adoptar el enfoque de recursos en el presupuesto, el público se concienta más de que es necesario y de que si no se adopta el gobierno se está alejando de las mejores prácticas recomendadas.

Respecto a la presión que pueden ejercer los organismos internacionales y del propio país, es mucho menor que en el caso de reformas en la contabilidad.

En cuanto al entorno, la sociedad, organismos privados, ambiente parlamentario y grupos de interés, indicar que en la mayoría de países la situación es buena para afrontar los cambios.

Sobre las instituciones, más concretamente la disposición de la propia administración pública y su funcionamiento organizativo, señalar que es allí donde impera la gestión de resultados donde se da una mejor disposición e incluso una demanda de reforma presupuestaria.

Respecto a las barreras y resistencias que se dan, hemos de destacar la importancia de la formación y actitud del personal, ya que reformar el presupuesto supone introducir las reformas en el centro de la gestión diaria. Sin embargo, destacar que frente a anteriores reformas presupuestarias, actualmente se dispone de tecnología adecuada, por lo que es un buen momento para adoptar el cambio.

También es importante la estructura organizativa, ya que si los cambios suponen adoptar un presupuesto de recursos, en la mayoría de casos ello supone un cambio importante en la organización, con su consecuente resistencia. Respecto a la organización, indicar que en algunos gobiernos se da una dificultad añadida cuando las competencias respecto a la elaboración de normativa se encuentran repartidas entre diversos departamentos. Es muy difícil establecer reformas en la contabilidad y los presupuestos si no existe coordinación o no es una única entidad la que regula ambos ámbitos.

Y no nos hemos de olvidar de los problemas de carácter legal. La elaboración del presupuesto está muy sujeta a normas legales y difíciles de cambiar. Difíciles de cambiar porque para ello ha de cambiar la actual cultura de los gobernantes.

Sobre el proceso de implantación ya hemos hablado en un punto anterior. Remarcar que se ha producido en los tres países de forma global y rápida, con pruebas piloto previas en determinados departamentos, y con una continua formación del personal. Suelen pasar varios años desde que se decide la implantación y empiezan los estudios

y su adopción completa, siendo el periodo inferior si ya se posee una contabilidad de recursos. En general es conveniente un periodo para que los funcionarios, gestores y gobernantes comprendan y se formen en la utilización de las nuevas normas y criterios que regirán en el futuro. Periodo más bien corto, para que la iniciativa sea tomada en serio y se mantenga el ímpetu de la reforma.

Suele haber cierto debate sobre si debe haber un periodo más o menos largo de convivencia entre el presupuesto de caja y el de recursos para que los usuarios se vayan acostumbrando al nuevo modelo. La opción que se cree más conveniente es la de que se abandone cuanto antes el modelo antiguo, ya que su mantenimiento, además de costoso, disminuiría considerablemente los incentivos para moverse hacia el nuevo sistema.

8.4.3.2. Disposición para su adopción

De los países analizados hemos visto que Canadá y Holanda tienen previsto adoptar el presupuesto de recursos en breve; Islandia lo ha adoptado en cierta medida y no se está planeando ir más allá; España ni se ha planteado el tema; y el Gobierno Federal de los Estados Unidos está introduciendo pequeñas reformas en este sentido, especialmente en los presupuestos departamentales, pero sin la intención de adoptarlo en el futuro.

A parte de estos países hemos de destacar la situación bastante favorable que se da en Suecia, Dinamarca y Finlandia. Suecia tiene ya decidida su implantación para el ejercicio 2004. Dinamarca presenta una situación bastante favorable, especialmente para su implantación en breve en las agencias. Finlandia actualmente funciona con un presupuesto de resultados y tiene en estudio la implantación del enfoque de recursos en el presupuesto en un futuro inmediato.

Como vemos donde mejor está la situación es en Europa, y especialmente Escandinavia, si exceptuamos Noruega, que siempre ha sido más reticente a este tipo de reformas y no tiene la influencia de pertenecer a la Unión Europea. En este sentido la adopción por parte del Reino Unido ha sido vital. Ha sido el impulsor necesario, ya que como en cualquier reforma de la gestión pública cuesta mucho ser el que da el primer paso. De esta manera, podemos decir que el Reino Unido ha sido el que ha tomado la iniciativa y Suecia ha encabezado el seguimiento "Nórdico".

Sobre el resto de países europeos, indicar que existe una gran divergencia. Así frente al análisis serio de los países nórdicos, tenemos otros, como España que ni se han plan-

teado el tema, e incluso algunos como Austria o Bélgica donde existe un importante desconocimiento. En estos países la atención se centra sobre todo en reformas políticas, pero poco en los medios de gestión.

En España no existe un convencimiento ni interés en la necesidad de un presupuesto de recursos, siendo, en general, el conocimiento de las prácticas en otros países mínimo o nulo. Como en otros países, ha habido una aceptación general, no sin alguna dificultad, de la contabilidad de recursos, pero sobre todo debido a que no condiciona tanto el funcionamiento diario como el presupuesto. Existe poca motivación e implicación del personal en la elaboración de los criterios y normas de gestión. El personal está muy arraigado a las costumbres tradicionales y a la burocracia. En este sentido mencionar que un 88% de los funcionarios de las Comunidades Autónomas (Montesinos et al. 1999) afirman aplicar el sistema presupuestario actual por disposición legal.

Sobre las Comunidades Autónomas señalar que las Consejerías de Hacienda de varias comunidades no entendían ni se habían planteado el que se pudieran cambiar los criterios presupuestarios, lo que demuestra el interés y preocupación por la gestión y su mejora de los responsables encargados de ella. Las Comunidades Autónomas van a remolque de lo que dicta el Estado Central, sin apenas cuestionarse el por qué ni el cómo de las normas.

Tal vez sólo sean los Tribunales o Sindicaturas de Cuentas regionales los que tienen una opinión favorable al enfoque de recursos. En este sentido podrían ser los impulsores del cambio, especialmente si dejan de lado su casi exclusiva misión de vigilar el cumplimiento de la legalidad.

En España, y otros países europeos, para poder implantar el enfoque de recursos en el presupuesto se tendrá que romper la actual tendencia e involucrarse en la cultura y reformas del NPM. Debería emprenderse un proceso de reforma global de la gestión pública implantando la gestión y presupuesto de resultados. Si no se implanta y acepta una gestión y presupuesto por resultados, es difícil que se cambien los actuales hábitos y criterios presupuestarios. La situación que se daba en Australia y el Reino Unido hemos visto que no era tan diferente, existían también reticencias iniciales del personal y gestores públicos y una administración burocrática tradicional.

Sobre los países del este de Europa, con una democracia reciente, señalar que tal vez sea más fácil emprender reformas en la gestión pública y en el presupuesto al carecer de vicios centenarios.

La situación en Norteamérica es diferente a la europea. Tanto Estados Unidos como Canadá aplican el criterio de recursos a determinados conceptos presupuestarios y tienen un amplio conocimiento de las prácticas internacionales.

Canadá siempre ha optado por que los criterios contables y presupuestarios deben ser los mismos, y está a punto de adoptar el enfoque de recursos completo en ambos.

En cambio el Gobierno Federal de los Estados Unidos es bastante reticente a la adopción del presupuesto de recursos, a pesar de que las condiciones son bastante similares a las que presentaba el Reino Unido. Sin embargo, falta la convicción tanto de los políticos, como del gobierno, la propia administración, y del organismo auditor (GAO). Los Estados Unidos han sido casi siempre pioneros y referentes en muchas reformas de gestión y presupuestarias, ello hace que sean reticentes a ser seguidores de otros países. Actualmente están realizando los primeros pasos hacia un presupuesto de resultados, y tal vez ello lleve a que con el tiempo surja con más fuerza la necesidad de adoptar el presupuesto de recursos. Adopción que no parece posible, al menos en el corto plazo.

En Sudamérica la situación y el conocimiento de las prácticas internacionales varían entre países. En general el conocimiento no es muy grande, en parte porque es un tema reciente, y en parte porque están actualmente inmersos en la implantación de unos modernos sistemas de gestión (SIMAFAL).

Algunos de ellos, como Uruguay, están implantando un presupuesto de resultados, lo que podría facilitar en un futuro el planteamiento del presupuesto de recursos. Muchos de ellos poseen sistemas similares al español, aunque tienen una motivación añadida que puede facilitar la implantación del presupuesto de recursos: la presión de organismos internacionales debido a su delicada situación financiera. Esta presión, estrés, no lo tienen países como España.

En general podemos decir que allí donde se está apostando por el NPM, y más concretamente por la gestión y presupuesto de resultados, es más fácil que se dé en un futuro, más o menos corto, la adopción de un presupuesto de recursos. En todo caso es necesaria la existencia previa de buenos controles, incluido el externo, una contabilidad adecuada y un sistema democrático consolidado con una economía estable.

La existencia previa de una contabilidad de recursos puede servir de bastante ayuda al tener ya parte de los conceptos asimilados. Ahora bien, como hemos visto la mayoría de países que han adoptado o van a adoptar el presupuesto de recursos han llevado a cabo una reforma conjunta presupuestaria y contable. Que esté implantada la contabi-

lidad previamente no es un requisito. Holanda es un ejemplo de países con una contabilidad pública tradicional, estando más retrasada que países como España, y tendrá un presupuesto y contabilidad de recursos en 2007.

Al realizar estudios previos sobre la posible adopción de un enfoque de recursos, tanto en la contabilidad como en el presupuesto, los empleados implicados suelen mostrar bastantes reticencias sobre su utilidad y la más o menos facilidad de asimilación. Y esta concepción de poca utilidad, salvo como cumplimiento de los requisitos legales, no es exclusiva de países europeos como España, ya que sucedió igual en Australia (MAB, 1997) y el Reino Unido (Pendlebury y Karbhari, 1998), donde el entorno, la cultura administrativa y las circunstancias son bastante diferentes. Al igual que en anteriores reformas, siempre lo nuevo se ve como no útil hasta que se implanta y se acepta como propio, por ello es común que los estudios y encuestas que puedan realizarse muestren un panorama negativo de cara a la implantación de un presupuesto de recursos. Es difícil que se conozcan las ventajas de un modelo que no se ha utilizado y del que no se conoce prácticamente nada. La experiencia de Australia muestra que se adoptó el presupuesto de recursos sin mayores problemas, cada vez es más aceptado, y no ha supuesto un “gran trauma”.

En este sentido es muy positiva la iniciativa emprendida por el Reino Unido, ya que permite a los países europeos tener una referencia y conocer las ventajas que puede suponer un enfoque de recursos en la gestión pública.

Una cuestión que no queremos dejar de lado son los impedimentos, legales o vicios adquiridos, con los que se encuentran los gobiernos regionales en diversos países, como por ejemplo España. No deberían existir impedimentos para que un gobierno regional pudiera avanzar en mejorar su gestión pública, ni restringir la posible iniciativa de los gobiernos locales. Así, en países como Australia si algunos estados se han adaptado antes que la Commonwealth no ha sido porque la Federación los haya utilizado como prueba, ha sido por iniciativa propia. Igual parece que está sucediendo en Alemania. Ello no puede suceder con las Comunidades Autónomas españolas, las cuales no pueden modificar su estructura presupuestaria ni adoptar criterios presupuestarios y contables diferentes al marco establecido por el Estado Central. Con ello lo único que se logra es limitar las posibles mejoras y desincentivar las posibles iniciativas que pudieran surgir.

Para resumir podríamos decir que para que se dé la posibilidad de adoptar el presupuesto de recursos en países como España, falta sobre todo convicción y motivación. Convicción de la utilidad del enfoque de recursos, incluso en la contabilidad. Si la reforma contable se ve como inútil ¿cómo se va a ver bien en el presupuesto?

Cuesta hacer el primer paso, pero si no se hace siempre estaremos atascados en el mismo sitio. Claro que hay dificultades, pero si no caminamos no avanzaremos.

8.5. PRINCIPALES CAMBIOS A REALIZAR

La adopción del presupuesto de recursos implica adoptar los PCGA en el reconocimiento de las operaciones. Ahora bien, no siempre los gobiernos aplican todos los PCGA en su contabilidad, con lo que en estos casos tampoco se aplicaría en el presupuesto ya que hemos estado insistiendo en la necesaria integración Presupuesto-Contabilidad. Por ello, aunque ya se posea una contabilidad de recursos puede ser necesario realizar modificaciones en los criterios adoptados para así adoptar las mejores prácticas recomendadas.

Además de los cambios en los criterios de reconocer las operaciones otros cambios son necesarios ante la adopción del presupuesto de recursos, especialmente al tener que adoptar un nuevo modelo de gestión y relación entre el gobierno, el Parlamento y los departamentos.

En los dos capítulos siguientes analizaremos los cambios necesarios. En cada caso deberá analizarse la práctica adoptada, la deseada, y establecer los mecanismos para adoptar ésta última, teniendo en cuenta que algunas operaciones presentan varias alternativas como solución, todas ellas con importantes implicaciones en el resultado y por lo tanto en la medida de equilibrio presupuestario, si se fija, y en el modelo de gestión. Cambios que a modo de resumen exponemos a continuación:

- Ámbito de aplicación.
- Enfoque en los resultados (outputs y outcomes) con sus medidas e indicadores performance.
- Gestión y reconocimiento de los activos, incluyendo valoración, depreciación, sistema de mantenimiento, cargas de capital, etc. Especialmente los activos problemáticos: infraestructuras, activos histórico-culturales, activos militares y activos naturales.
- Subvenciones y transferencias.
- Diferencias de cambio en moneda extranjera.
- Costes nocionales.
- Tratamiento de los beneficios por venta de inmovilizado.
- Provisiones.
- Pensiones de los empleados públicos.
- Pensiones y beneficios generales a la población.

- Reconocimiento de los ingresos impositivos.
- Presentación del presupuesto global y las medidas fiscales.
- Sistema de autorizaciones parlamentarias.
- Establecimiento o no de reglas de equilibrio presupuestario.

La tabla 8.8 muestra los criterios adoptados por los tres países que actualmente poseen un presupuesto de recursos respecto a algunas de las cuestiones mencionadas. Destacar que en los tres casos los principales problemas encontrados están relacionados con el reconocimiento de los activos, por ello en el próximo capítulo trataremos especialmente las implicaciones que ello conlleva.

Tabla 8.8 CRITERIOS ADOPTADOS			
	Nueva Zelanda	Australia	Reino Unido
Bienes Naturales	Sí	Sí	No
Bienes Histórico-culturales	Sí	Sí	algunos
Activos militares	Sí	Sí	Sí
Valoración	Valor privación	Valor privación	Coste actual
Carga capital	Sí	Sí	Sí (nocial)
Equilibrio presupuestario	General, niveles prudentes	General, niveles prudentes	Regla oro y deuda estable y prudente
Fondos para amortización	Sí	Sí	No
Autorizaciones compra inmovilizado por el Parlamento	Exceso A.Ac. Hasta A.Ac. según cuantía autorización ministro o Consejo ministros	Exceso A.Ac	Sí
Pensiones funcionarios devengo	Sí	Sí	Sí
Impuestos	Exigibilidad	Exigibilidad	Exigibilidad
Información Global	Estados consolidados	Estados consolidados y CN	CN como Principal
Subvenciones de capital como ingreso diferido	No	No	Sí
Costes nocials	No	No	Sí
Provisiones	Sí	Sí	Sí
Problemas Principales	Aplicación en Sanidad y Activos	Definición Outcomes y Activos	Activos

| 9. PRINCIPALES CAMBIOS Y OPCIONES

Escucha el consejo, y recibe la corrección para que seas sabio en tu vejez.

Santa Biblia (Proverbios 19:20)

9.1. INTRODUCCIÓN

La adopción del presupuesto de recursos, hemos visto que supone en esencia aplicar los PCGA al reconocimiento de las operaciones, y más concretamente reconocer éstas cuando se devengan, independientemente de los movimientos de tesorería que implican.

Sin embargo, la aplicación de los PCGA a determinadas operaciones no siempre presenta una única alternativa, y más aún en el sector público. Operaciones como el reconocimiento de los intereses de la deuda pública están claras, pero en muchas otras se deben tomar decisiones al existir varias opciones, todas con sus implicaciones en el déficit/superávit, la equidad intergeneracional y en la gestión departamental.

A continuación vamos a analizar las principales decisiones que deben tomarse en la implantación del presupuesto de recursos, con las implicaciones que suponen las distintas opciones. Decisiones que afectan a los siguientes ámbitos, necesitando algunos de ellos de una exposición y estudio mayor:

- El ámbito de aplicación del nuevo modelo.
- La gestión y tratamiento de los activos. En especial las infraestructuras, los activos histórico-culturales, los activos de uso militar y los activos naturales.
- La valoración de estos activos y el tratamiento de las revalorizaciones, en su caso.
- El reconocimiento del uso de los activos, junto a su mantenimiento.

- El tratamiento de las subvenciones y transferencias, en especial las de capital.
- Las diferencias producidas por variaciones en el tipo de cambio de moneda extranjera.
- La conveniencia o no de imputar costes nocionales a los departamentos.
- La imputación de una carga de capital.
- El tratamiento de la venta de inmovilizado.
- La dotación de provisiones.
- El reconocimiento de las pensiones, tanto de los empleados públicos como las de la Seguridad Social.
- El reconocimiento de los ingresos tributarios.
- La diferenciación de los elementos administrados por los departamentos en nombre del gobierno.
- La nueva presentación del presupuesto y las medidas fiscales.
- Las autorizaciones parlamentarias.

Con todo ello, no hemos de olvidar que si se engloba la reforma dentro de la adopción de una gestión y presupuesto de resultados, es necesario no sólo cambiar la forma de medir, reconocer, las operaciones, sino también lo qué medimos. Así deberán realizarse cambios en las siguientes direcciones, como ya hemos venido mostrando a lo largo del trabajo.

- Reformar el enfoque de la gestión, con una atención en los outputs como unidad básica del presupuesto y reparto de recursos, asociados con el logro de los outcomes especificados por el gobierno.
- Directivos y gestores profesionales y con gran liderazgo.
- Elaboración y utilización de indicadores y medidas de performance adecuadas, aceptadas, relevantes y elaboradas a tiempo.
- Claros planes de rendición de responsabilidades, con un régimen de incentivos a los departamentos para conseguir una buena performance en la gestión de los activos y pasivos.
- Cambio del papel del Ministerio o agencia central encargada del presupuesto y las finanzas. Aumenta la responsabilidad de los propios departamentos en el proceso presupuestario. La agencia central se encargará del control estratégico y fiscal general con una descentralización y flexibilidad departamental a través de un sistema de accountability por los recursos consumidos y resultados obtenidos. Coordinará y supervisará la determinación de los outputs fijados por los departamentos para conseguir los outcomes gubernamentales, y deberá generar incentivos para que los departamentos gestionen los recursos eficientemente. Sin embargo, seguirán siendo necesarios controles en áreas de gran riesgo desde un punto de vista global para el gobierno.

- El sistema de gestión e información debe ser un sistema integrado. La nueva información, claramente mejorada, debe integrarse en todo el proceso presupuestario y no sólo elaborarse de una manera meramente testimonial. En este sentido es del todo necesario que los departamentos se organicen y estructuren en función de la estructura de outcomes y outputs diseñada.
- Debe existir una adecuada planificación, mediante planes generales plurianuales, que sean la base para los planes específicos a corto y medio plazo, los cuales desembocan en los presupuestos globales y específicos de cada departamento o unidad.
- Cambios en los controles internos y externos, los cuales se han de adaptar y contribuir a la gestión de resultados que se implanta. Un control interno dentro de cada unidad de gestión, para que la detección de los puntos débiles y su solución sean más eficaces e inmediatos, y un control externo con mayor énfasis en la gestión que en los aspectos formales.
- Determinarse el sistema de gestión de los beneficios por parte de los departamentos, así como las posibilidades de endeudamiento y la mayor o menor descentralización en la gestión de tesorería. La autofinanciación debe fomentarse, deben existir incentivos a que los departamentos y agencias consigan beneficios, pero todo ello sin perder la visión global del gobierno. No debe llegarse al punto de tener que aumentar impuestos para financiar departamentos en déficit cuando existen otros con exceso de recursos.

9.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Hemos visto que la adopción de un presupuesto de recursos tiene implicaciones micro y macroeconómicas. Sin embargo, su ámbito de aplicación puede ser sólo uno de ellos.

Así, un modelo puede ser introducir el enfoque de recursos sólo en la gestión de los departamentos o de unas determinadas agencias, y continuar con los criterios de tesorería y obligaciones actuales para el presupuesto general. Sería la situación actual de Holanda y lo que se está empezando a introducir en el gobierno federal de los Estados Unidos.

También es posible reformar el presupuesto sólo a nivel general, por ejemplo aproximándolo a la Contabilidad Nacional sin cambiar el sistema de autorizaciones ni los presupuestos de los departamentos. Ahora bien, adoptar esta opción tiene poco sentido. Sólo se conseguirían unas pocas ventajas, dejando fuera el amplio bloque de beneficios que aporta el presupuesto de recursos a la gestión pública.

Nosotros aconsejamos la adopción del presupuesto de recursos en todo el ámbito del sector público, sea cual sea su actividad, incluyendo por tanto la reforma del presupuesto global y de las medidas fiscales.

9.3. TRATAMIENTO PRESUPUESTARIO DE LOS ACTIVOS

9.3.1. RECONOCIMIENTO Y GESTIÓN DE ACTIVOS

Uno de los principales beneficios que aporta el presupuesto de recursos es una clara y necesaria mejora en la gestión de los activos públicos, especialmente el inmovilizado.

Así, no se imputa como gasto su adquisición y gastos asociados, ni la mejora, ampliación o renovación, sino que se capitaliza y amortiza durante su vida útil. Otro de los efectos sobre el inmovilizado es reconocer las operaciones de arrendamiento financiero o leasing como compra de activos, y no como un alquiler. Todo ello permite un análisis real de las inversiones, sin depender del momento del pago.

En muchos departamentos, donde se gestionan principalmente subvenciones y transferencias, el cambio a un enfoque de recursos tiene poco impacto. Donde tiene bastante importancia es en los departamentos con muchos e importantes activos, como por ejemplo los ministerios de Defensa. En estos casos el gasto por amortización de los activos puede suponer un coste superior al de los pagos efectuados por nuevas adquisiciones durante el ejercicio.

El reconocimiento de los activos, su valor, uso y mantenimiento permite tomar decisiones mejor informadas sobre ellos. Decisiones sobre su conservación, renovación, o venta, o sobre si el nivel actual de mantenimiento es el adecuado. Además refleja mejor el significado y cambios de la equidad intergeneracional como ya vimos en el capítulo 6. Así el déficit/superávit del ejercicio refleja el principio de: si no hay servicio no deben exigirse tributos. Es la amortización del ejercicio y no la compra del inmovilizado la que supone un gasto presupuestario.

Sin embargo, hemos de señalar que cuando el enfoque de recursos se adopta por primera vez determinados activos pueden no ser reconocidos en el balance por razones pragmáticas, por no poseer unos registros adecuados o porque es difícil establecer un

criterio claro de reconocimiento. Los llamados activos de capital son los que plantean más problemas, y se suelen establecer periodos transitorios y una antigüedad mínima optativa¹⁴⁸ para el reconocimiento de los adquiridos con anterioridad a la adopción del nuevo sistema. En el próximo apartado comentaremos el tratamiento de los que hemos denominado activos problemáticos.

Pero no sólo el reconocimiento de los activos y la imputación de su amortización como gasto del ejercicio son suficientes para conseguir una gestión adecuada de éstos. Debe adoptarse un plan de gestión estratégica para maximizar su mejor uso y que se dé la necesaria accountability respecto a los outputs y outcomes que se pretenden conseguir.

De esta manera, para una correcta gestión de los activos es necesario trabajar en los siguientes puntos:

- Disponer de adecuados registros, que permitan conocer su valor, función y condición.
- Tomar decisiones basadas en la evaluación de alternativas, considerando todos los costes durante la vida útil. Costes que incluyen los de adquisición, almacenamiento, mantenimiento y gestión. Además debe planificarse bien el ciclo vital del activo, y no continuar con el mantenimiento de activos no productivos.
- Desarrollar planes de mantenimiento y conservación de los activos, para asegurar que durante el mayor tiempo posible den un aceptable servicio al público. Igualmente deben conocerse las consecuencias de no realizar el mantenimiento necesario, y cómo comunicar la condición de los activos a los superiores y usuarios.
- Las decisiones de inversión deben ser necesarias y estar relacionadas con los objetivos de la entidad y el gobierno.
- Establecimiento claro de normas sobre los activos clave. Normativa que es aconsejable que se base en una guía o principios de gestión elaborada a nivel central.
- Formular un plan de utilización de los activos clave, enmarcado dentro de una estrategia global sobre los activos públicos. Plan que debe ser continuamente evaluado y revisado. En este sentido debe conocerse de qué recursos se disponen y se dispondrán para inversiones futuras, cómo gestionar los activos para crear los menores in-

¹⁴⁸ En este sentido el GASB (1999) considera que capitalizar y estimar los costes incurridos hace más de 25 años no es probable que cambie significativamente el coste de los servicios, resultados y situación financiera de la mayoría de los gobiernos. En Canadá (TBS, 2001b) se indica la capitalización únicamente de los activos materiales adquiridos o mejorados antes de 40 años.

convenientes al repararlos o reemplazarlos, así cómo rectificar en el caso de que las decisiones no hayan sido correctas.

- Establecer un sistema claro de responsabilidades sobre la condición, uso y performance, promoviendo el uso eficaz, eficiente y ético (ANAO, 1998b) de los recursos bajo el control de los departamentos y agencias. Para ello debe establecerse una efectiva estructura de control con mecanismos que incentiven, y en su caso penalicen, la mejora en la gestión, particularmente en aquellas entidades que no operan en un entorno comercial.
- Elaborar indicadores e información no financiera para poder evaluar correctamente la condición y performance en la gestión de los activos.

En este sentido cada vez más los diferentes gobiernos van implantando programas y elaborando manuales de gestión de activos¹⁴⁹, con el fin de racionalizar su uso, y que éste sea lo más eficaz y eficiente posible de cara al usuario y a las finanzas públicas.

9.3.2. ACTIVOS PROBLEMÁTICOS

Los activos que presentan mayores controversias a la hora de su reconocimiento son los siguientes:

- Infraestructuras.
- Activos históricos y culturales.
- Activos militares.
- Activos medioambientales.

Las reticencias a considerar estos elementos como activos se deben a diversas causas como: nunca se ha tenido este concepto de ellos, su reconocimiento no se ve como significativo, se cree que suponen más un gasto que otra cosa, no se percibe la utilidad de calcular una depreciación, muchos de ellos (activos culturales y históricos) se han poseído desde siempre, o que muchos de ellos nunca serán vendidos.

Las críticas son mayores allí donde los criterios de valoración son diferentes al coste histórico, como por ejemplo Australia y Nueva Zelanda, ya que supone tener que valo-

¹⁴⁹ A modo de ejemplo: Property Management Systems Requirements (JFMIP, 2000); Asset Management Handbook (ANAO, 1996); Safeguarding Our National Collections (ANAO, 1998a); Report Management Assets (ANAO, 1998b).

rar no sólo los adquiridos, sino también los que han sido poseídos por derecho natural. El valor que se suele adoptar en estos países es el valor de privación¹⁵⁰.

Sin embargo, la Contabilidad Nacional obliga a ello y no se han oído voces discordantes en este sentido.

Nosotros abogamos por reconocer como activos las infraestructuras, activos histórico-culturales, activos de uso militar y activos naturales, fijándose umbrales mínimos de valor. Ello aporta beneficios tales como utilidad de la información, mejor control de la deuda, y el conocimiento del coste completo de los servicios públicos. Así, la IFAC en su estudio nº 5 (1995, par. 52) señala que “A pesar del debate sobre las cuestiones de reconocimiento, valoración, etc., está generalmente aceptados que ambos, infraestructuras y activos culturales son activos”. En este sentido se pronuncian numerosos autores como Rowles (1992), Greenall et al. (1988), Micallef et al. (1994), Pallot (1990, 1992), entre otros, además de las reformas que se están llevando a cabo actualmente en la normativa de diferentes países.

A continuación comentaremos algunos aspectos de éstos bienes, así como algunas ventajas de su tratamiento como activos, argumentos en contra y cuestiones a considerar.

- **Infraestructuras**

Las infraestructuras (carreteras, puentes, presas, calles, aceras, alcantarillado, etc.) son quizás los principales activos públicos destinados al uso general de la población y los que suponen la mayor parte de la inversión pública. Tenerlas en cuenta y que no desaparezcan de la información el primer año de utilización es clave para que se lleve a cabo una correcta gestión y mantenimiento de estos activos. La mayoría se han financiado mediante el endeudamiento público, con lo que los contribuyentes necesitan conocer el destino de esta deuda y el cuidado y condición en que se encuentran.

El debate de cómo reconocer la inversión en infraestructuras no es un tema actual, en el Reino Unido y los Estados Unidos ya se daba a finales del siglo XIX (Sánchez-

¹⁵⁰ El valor de privación, denominado también valor para el propietario, es la pérdida directa e indirecta que tendría una entidad si fuera privada del servicio potencial o beneficio futuro de los activos. Se puede ver como el menor coste de reponer el servicio que presta el activo (Micallef et al., 1994, p. 108), y varía dependiendo del uso y características del bien. Representa un valor funcional y básicamente es el coste de reposición o venta, según los casos. Para una detallada exposición de los métodos de valoración que supone adoptar el valor de privación puede verse AASB (2001d) Staff Paper: Fair Value, Deprival Value and Depreciated Replacement Cost.

Mayoral, 1997, p. 193), con diferentes experiencias y criterios adoptados en los municipios (Harris, F. E., 1903; Potts, 1982). Puede parecer que la decisión de reconocerlas como activo es una cosa actual y consecuencia de la adopción del enfoque de recursos, sin embargo, ciudades de Estados Unidos, como Los Ángeles¹⁵¹ o Chicago¹⁵², ya presentaban sus plazas, parques, caminos, puentes y carreteras en sus balances de principios de siglo.

Excepto Islandia y Canadá, que no reconocen ningún activo, los países que han adoptado un presupuesto de recursos (Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido) activan sus infraestructuras. Puede destacarse que estos países las valoran por el valor de privación los dos primeros, y por el coste actual de reposición el Reino Unido, mientras que la mayoría de países que han adoptado una contabilidad de recursos utilizan el criterio del coste histórico, o su valor razonable estimado al recibirlos si se adquirieron mediante donación. En este sentido, indicar que su tratamiento como activos implica reconocerlos independientemente de su financiación¹⁵³, sea ésta inicialmente privada o pública.

- Activos Históricos y Culturales

La mayoría de gobiernos están encargados de la custodia de importantes activos histórico-culturales, (heritage assets) los cuales (CICA, 1989; HM Treasury, 2000a) el gobierno intenta preservar indefinidamente por sus atributos únicos, poseen un valor social diferente a la valoración financiera que pudiera realizarse, suelen llevar aparejados obligaciones y restricciones en su uso y venta, y su vida esperada es de cientos de años con significantes desembolsos por mantenimiento.

Pero no sólo son importantes los activos ya poseídos, sino también las importantes adquisiciones que se realizan anualmente. A modo de ejemplo, en el año 2000 el Ministerio de Cultura español adquirió, gracias a un derecho de tanteo que poseía, un cuadro de Goya por 24 millones de euros para una galería de arte estatal, y el gobierno federal estadounidense adquirió bienes por valor de más de 61 millones de dólares. Incluso se permite en ciertos casos al contribuyente liquidar sus deudas con la

¹⁵¹ Report of the auditor of the City of Los Angeles California for the fiscal year ending June 30, 1915.

¹⁵² Fifty-ninth Annual Report of the Comptroller of the City of Chicago for the fiscal year ended December 31, 1915.

¹⁵³ En el mismo sentido en el SEC-95 se indica que en el caso de una concesión si el riesgo es de la Administración el tratamiento es similar al arrendamiento financiero, y si es del concesionario será similar un alquiler. Métodos de financiación privada de infraestructuras públicas y el tratamiento presupuestario que deberían tener, puede verse en Alarcón y Benito (2000), y Montesinos y Benito (1999).

Hacienda Pública mediante bienes histórico-culturales, con lo que en este caso vienen a sustituir ingresos públicos. Si no se activan no se refleja la gran inversión que hace la Comunidad en poseer activos culturales (Warren, 1995).

La mayoría de países no activa los activos histórico-culturales en su contabilidad. En algunos casos se reconocen, pero si se cumplen determinadas condiciones pueden quedar exceptuados (normativa del GASB en Estados Unidos o Canadá). En otros se reconocen todos sin excepciones (Australia o Nueva Zelanda), pero al haberse adoptado criterios de valoración diferentes al coste de adquisición, existe una gran polémica al respecto.

En muchos casos son vistos como "activos nacionales" o "tesoros" más que como activos con un sentido financiero. Se considera que las administraciones públicas los administran en nombre de la Comunidad. En este sentido, Barton (1998, 2000) opina que estarían mejor clasificados como activos poseídos por el gobierno en confianza, custodia, de la Nación. Opina que deberían ser presentados separadamente por el gobierno en su papel de administrador, no siendo mezclados con los activos operativos. Esta idea es bastante parecida al criterio adoptado por el FASAB y España, aunque en España no se presente ninguna información referente a ellos.

Respecto a los países con un presupuesto de recursos, en Nueva Zelanda y Australia su tratamiento es el mismo que para el resto de activos. En el Reino Unido (HM Treasury, 2000a, par. 3.5.6.) las nuevas adquisiciones deben reconocerse, pero para los ya poseídos no existe la obligación respecto a las colecciones de galerías y museos existentes a 31 de marzo de 2000, incluidos archivos nacionales, y los monumentos, estatuas y sitios históricos, debido a las dificultades en su valoración, sin embargo, información de todos ellos debe reflejarse en las notas explicativas. En Canadá (país próximo a su adopción) la normativa (TBS, 2001b) sólo indica la capitalización para los activos histórico-culturales destinados a operaciones gubernamentales, como por ejemplo las sedes de los ministerios.

- Activos Militares

Los activos militares incluyen el armamento, las municiones y las infraestructuras asociadas. Suelen tratarse como una categoría diferenciada de activos y en muchos casos, debido a su confidencialidad, se presentan sólo datos agregados. Esta confidencialidad supone, en la mayoría de los casos, un importante problema al no estar sujetos a auditoría externa.

Es un tema de discusión sobre todo debido a que poseen una vida útil indeterminada. No se sabe si se mantendrán durante un largo periodo o, por el contrario, si entrarán

en uso ante el comienzo de un conflicto bélico. En algunos casos¹⁵⁴ sólo las infraestructuras militares se reconocen como activos, siendo el armamento y los vehículos relacionados considerados gasto en el periodo de construcción o adquisición.

Nosotros consideramos que deben reconocerse por los mismos motivos que el resto de infraestructuras y activos poseídos por los gobiernos. Consideramos que no existen motivos para considerar de manera diferente, por ejemplo, un tanque y un coche de policía. En este sentido la reciente norma del FASAB (2003a) sobre la activación de activos de defensa reconoce que estos activos son recursos económicos con un servicio potencial futuro, y su no activación supone reducir la accountability del gobierno frente a sus ciudadanos.

Quizás sea el tratamiento del armamento el que merece alguna consideración especial. Consideración sobre el significado del resultado y quién realmente disfruta de su uso que dependerán del tratamiento que se le dé. Si la adquisición de armamento supone un gasto, en el momento en que, por desgracia, tiene lugar el conflicto bélico, se utiliza dicho armamento, no tiene reflejo alguno en los resultados (salvo que se adquiera más armamento). Por otro lado, si se activa puede suponer un gasto al utilizarse, y si no se utilizan nunca, al desmantelarse.

Otra cuestión es si debe amortizarse el armamento. Si no se amortiza el gasto se produciría al utilizarse o desmantelarse. Pero si hay un gran desmantelamiento habrá un gran gasto adicional, y no parece muy lógico. Igualmente, si no se desmantela, sólo sería gasto en el momento del conflicto, cuando ha supuesto una seguridad durante varios años. Si se amortiza se reparte el gasto entre todos los que “disfrutan” de la seguridad del armamento. Los ciudadanos han gozado de un servicio público, que deberían pagar, no sólo lo deben sufragar los últimos, aunque principales, usuarios de dicho servicio.

La opción que se elija depende de la definición que se de al servicio que proporciona el uso del armamento (igualmente con los tanques, etc.), si es la seguridad que proporcionan o su utilización (ver tabla 9.1).

En buena lógica nunca debería ser utilizado, se considera más una medida preventiva y disuasoria. Por ello creemos que debe activarse y amortizarse a lo largo de su vida

¹⁵⁴ Sería el caso, por ejemplo, de la Contabilidad Nacional (EUROSTAT, 1996, par. 3.70, 3.107; FMI, 2001, par. 7.36).

útil, vida útil calculada suponiendo que no existirá ningún conflicto bélico. De esta manera se imputa como gasto a los que disfrutan de la seguridad que aportan. Si por mala suerte fuera utilizado en un conflicto bélico, el valor restante se imputaría todo a gasto de ese periodo, ya que durante ese periodo ha hecho falta una “seguridad extra” debido al conflicto.

Tabla 9.1 SIGNIFICADO DEL GASTO EN ARMAMENTO		
Adquisición	Amortización	Significado del Resultado
Gasto		Adquisición de armamento, criterio de Caja
Activo	No	Guerra o desmantelamiento
	Sí	Disfrute de la seguridad

En el caso de países en permanente conflicto bélico puede ser conveniente reconocer la adquisición de armamento como gasto del periodo, dada su corta vida útil y el aumento en su compra/producción. En este sentido el Reino Unido activa el armamento, pero lo considera como existencias en periodo de conflicto, opción que nos parece bastante adecuada.

- Activos Naturales

Los activos naturales, o medioambientales, son activos bajo el control de un determinado gobierno, tales como: reservas naturales, parques nacionales, recursos naturales (minas de carbón, petróleo), bancos de pesca, bosques, terrenos de dominio público, etc.

Estos activos tienen su importancia no sólo porque los gobiernos son titulares de muchos de ellos, sino también desde el momento que los gobiernos adquieren terrenos de importante valor medioambiental para su preservación o para el disfrute de la comunidad en su conjunto. A modo de ejemplo el gobierno federal de los Estados Unidos adquirió el ejercicio 2000 terrenos por valor de 306 millones de dólares y zonas naturales por valor de 107 millones. Si se adquieren estos bienes para que no sean propiedad privada y sean bienes de dominio público, deben reflejarse en los estados financieros y el presupuesto.

La activación de esta clase de bienes presenta un problema mayor que el resto de activos problemáticos que hemos visto hasta ahora, sobre todo allí donde su valoración no es a coste histórico, al no haber supuesto en la mayoría de casos coste alguno para los gobiernos en cuestión. No son muchos los países que reconocen los activos naturales,

quizás sean Australia y Nueva Zelanda unas excepciones, valorándose, básicamente, por el coste de adquirir terrenos adyacentes. Al igual que los activos culturales suelen verse como activos poseídos por el gobierno en confianza, custodia, de la Nación (Barton, 1998, 2000; FASAB, 1995b).

Respecto a la Contabilidad Nacional, también deben reconocerse. Así el SEC (EUROSTAT, 1996, par. 7.18) indica que:

“se reconocen los activos naturales que están sujetos a una propiedad efectiva que pueden proporcionar beneficios económicos, excluyéndose los que no se han establecido o no se pueden establecer derechos de propiedad tales como el mar abierto o el aire, los cuales deben valorarse a precios actuales”.

En todo caso, en relación a estos activos, lo más importante es tener unos adecuados registros e informar de su conservación y mantenimiento. Afectarán al presupuesto en la medida que se hayan adquirido, ya que, como veremos, proponemos el valor del coste de adquisición como el más conveniente para un presupuesto de recursos.

- Recursos Naturales

Hemos de hacer una mención especial a los recursos naturales como bosques, bancos de pesca, minerales, etc., generadores de beneficios económicos por su venta o explotación, los cuales no suelen ser reconocidos como activos, sobre todo por la dificultad en su valoración, estando a la espera de que se elaboren normas al respecto. En la mayoría de casos no se activan al no tener coste de adquisición, y sólo se informa de ellos si están destinados a la venta.

Países como Nueva Zelanda, Australia, Perú y Ecuador activan sus bosques comerciales, en cambio no contabilizan aún los minerales, ni otros recursos como el petróleo. Australia incluso tiene una norma contable (AARF, 1998c) sobre activos que se auto-generan, es decir seres vivos, plantas y animales (pero sólo si se poseen para fines comerciales). Siguiendo los criterios propios de valoración, Australia y Nueva Zelanda valoran sus bosques comerciales por el valor presente de los flujos de caja que espera que generen, y Perú y Ecuador valoran sus plantaciones por los costes incurridos desde su explotación y los amortizan durante su vida útil.

En la Contabilidad Nacional se consideran activos, y así el SEC (EUROSTAT, 1996, par. 7.41) señala que “Las reservas comprobadas de los yacimientos minerales, tanto subterráneos como los situados a cielo abierto, que son explotables económicamente dado el estado actual de la tecnología y los precios relativos se valoran por el valor actual de los rendimientos netos esperados de la explotación comercial de dichos activos”.

Desde nuestro punto de vista estos activos deberían ser tratados como existencias, es decir valorados por su coste de adquisición, si es el caso, y el producto de su venta ser reconocido como ingreso en el ejercicio en que se produce ésta.

En relación con las ventajas de activar los activos problemáticos e imputar como gasto su amortización, queremos destacar las siguientes:

- Utilidad de la Información

Si el coste de adquisición o construcción se imputa como gasto del periodo es difícil distinguir entre gasto corriente e inversiones. Se puede saber lo ocurrido el último ejercicio, según como se presente el estado de resultados, pero no los periodos anteriores. Además, aunque se pueda saber que se han construido infraestructuras, no se sabría de qué calidad, qué vida útil tienen, y otras características necesarias para una correcta gestión.

En este mismo sentido se pronuncia el Tesoro del Reino Unido (HM Treasury, 2000a, par. 3.5.4.) al indicar que la capitalización de activos culturales produce beneficios como el resto de activos, en el sentido que informan al público del valor de los activos custodiados, fomenta la buena administración y custodia de éstos, se informa sobre si los recursos están siendo utilizados apropiadamente, permite distinguir el gasto corriente de las inversiones, y permite tomar decisiones sobre su mantenimiento.

En muchos casos el no reconocimiento de infraestructuras impide una planificación efectiva sobre el mantenimiento y reposición de estos activos. En este sentido Van Damiker y Kwiatkowski (1986, p. 3) en un estudio realizado para el GASB indican que:

“aunque la contabilidad y la información financiera directamente no tapan pozos en mal estado ni reparan puentes, pueden proveer información útil a los tomadores de decisiones lo cual daría como resultado tapar pozos y reparar puentes”.

Igualmente Rowles (1992, p. 18) indica respecto a las infraestructuras que, al tener vidas bastante largas, la ausencia de información sobre su coste y su consumo puede facilitar la ilusión de que no suponen coste alguno. Ello implicaría que no se realizaría la adecuada provisión que asegurase el mantenimiento de estos activos, con las consecuencias financieras de negligencia que serán transferidas a posteriores generaciones. Si no se conoce el estado de las infraestructuras puede llegar a suceder que su renovación consuma la mayor parte de los recursos futuros y no se tenga financiación para acometer nuevas inversiones de capital. Algunos estudios de los parlamentos australiano y americano han llegado a conclusiones similares a ésta (Rowles, 1992, p. 18).

Su activación también es útil para realizar una mejor gestión de los gastos relacionados con estos activos y evaluar su performance. Si no se activan se sabe cuanto se gasta en conservación y mantenimiento, pero no se sabe el valor de lo que se conserva y mantiene. Ello impide conocer si el gasto en conservación ha sido excesivo o no. No es lo mismo que realice un mismo gasto en mantenimiento de obras de arte un ayuntamiento que tiene un gran museo, que uno que no tiene nada.

Otra ventaja de reconocer estos activos es que permiten comparar el volumen de activos con la deuda de la entidad. El conocimiento del endeudamiento por sí mismo es desorientador (Brusca, 1998, p. 302), por lo que es necesario compararlo con los activos para entender cuál ha sido su destino.

- Coste Completo de los Servicios Públicos

Uno de los objetivos del presupuesto de recursos es conocer el coste completo de los servicios públicos. Coste de los servicios que incluye el consumo de todos los recursos utilizados en proveer los servicios, incluido el consumo de activos. Consumo o utilización no sólo de edificios o maquinaria, sino también de infraestructuras como las carreteras o autopistas. Sin estos activos sería muy difícil, si no imposible, prestar la mayoría de servicios.

Aunque algunos de estos activos no se imputen a ningún departamento en concreto, y por lo tanto a sus outputs, sí que deben formar parte del coste consolidado del sector público. Cualquier esfuerzo para informar a los ciudadanos y demás usuarios sobre el coste de los servicios públicos fallaría seriamente a menos que el coste de usar los activos como las infraestructuras se incluya en los cálculos anuales. La alternativa a no capitalizar y considerar como gasto el coste del activo al adquirirse, distorsiona el coste de los servicios, y por extensión los resultados de las operaciones.

- Déficit y Equidad Intergeneracional

Si no se activan estos activos no se reflejan los recursos que se han dejado a las generaciones futuras. Si su construcción o adquisición se imputa como gasto y no se activa, puede salir un resultado presupuestario negativo o equilibrado y sin embargo se ha aumentado la equidad intergeneracional, ya que se han dejado más bienes útiles a las futuras generaciones, aumentando el bienestar colectivo. Si es la amortización lo que se imputa a resultados, afectará a los periodos en que se utilizan, es decir, a medida que se consumen, son utilizadas por los usuarios.

Igualmente, si un gobierno, por ejemplo un ayuntamiento, regala o cede un solar para la construcción de un complejo, debe saberse que aportación ha realizado. Si este solar

no está reconocido no se reflejará dicha aportación ni en la equidad ni en el déficit/superávit, cuando está claro que el ayuntamiento la ha realizado.

En cuanto a los argumentos en contra y cuestiones a tener en cuenta tenemos los siguientes:

- Elevado Coste de su Cálculo

Uno de los motivos en contra de la activación y valoración de estos activos es que puede suponer un elevado coste (Des Griffin, 1995; Walker, B., 1995). Así, estudios presentados por Carnegie y Wolnizer (1995) muestran elevados costes de valorar (no a coste histórico) los activos, sin embargo Micallef y Peirson (1997) consideran que éstos no son tan elevados y que los beneficios de presentar dicha información son mayores. En este sentido los costes de valorar activos son unos más dentro de los costes en que se incurre al adoptar el enfoque de recursos, los cuales se reducen significativamente si el criterio adoptado es el del coste histórico.

- Restricciones de Uso o Venta

Se argumenta para considerar su adquisición un gasto del ejercicio las restricciones de uso y venta que tienen la mayoría de estos activos.

En este sentido, hay que señalar que existen bastantes bienes de propiedad privada sujetos a interés público, por ejemplo siendo declarados de interés artístico y/o cultural, obligando a los propietarios a cuidarlos y/o realizar determinados aprovechamientos, viendo limitado su uso y disfrute. En estos casos los propietarios no dan de baja estos bienes, aunque sí que puede ser que disminuya su valor. Del mismo modo los bienes públicos no dejan de pertenecer al gobierno por el mero hecho de estar sujetos al interés público.

Igualmente se argumenta que si no se pueden vender no tienen valor, por lo que no deberían reconocerse y su adquisición suponer un gasto. Sin embargo, este argumento no tiene peso. Sería equivalente a que una empresa no reconociera un campo de fútbol porque al estar clasificado como zona deportiva nadie querrá comprarlo. El que no haya un mercado o compradores no es una condición para no considerar un elemento como activo.

- Diferencias con el Sector Privado

Tal como indica Rowles (1992), las características de las infraestructuras y activos culturales son similares a las de activos poseídos por muchas entidades privadas y, sin embargo, no se discute el tratamiento de estas últimas.

No existen muchas diferencias conceptuales entre una zona de aparcamiento y una carretera. Si el servicio de aparcamiento se presta a través de una empresa todos sus activos son reconocidos, incluida la zona de aparcamiento, en cambio si se prestara directamente por una Administración que no utiliza el enfoque de recursos no tendría reflejo alguno, salvo el año de su construcción. Se trata del mismo hecho y por tanto debe ser tratado de la misma manera independientemente de la entidad que lo preste. Del mismo modo se puede aplicar el mismo argumento a una carretera, si se activa la zona de aparcamiento también debe activarse la carretera. Y por similitud, tampoco no hay razón para excluir los parques públicos (aunque lo que se aparquen sean niños y no vehículos). El mismo caso es el de las vías de tren, las cuales sí son capitalizadas por las empresas públicas ferroviarias. No hay diferencia en la función que cumplen las vías y las carreteras, éstas y las demás infraestructuras dan servicio a los ciudadanos, al igual que un hospital.

Por otro lado tenemos los argumentos en contra de su reconocimiento al considerarlas producto de la actividad pública y no como recursos utilizados en la consecución de los objetivos de las diferentes administraciones (por ejemplo, Cortés, R., 1995, p. 749).

La actividad de la Administración es dar servicios a los ciudadanos, y las infraestructuras ayudan a ello. Si ha de dar un servicio de comunicación entre dos pueblos, no lo puede hacer si no es con carreteras. Lo que se da a los ciudadanos es el servicio, no la carretera que es de titularidad pública. El objetivo es que sea posible una buena comunicación, que ésta sea por carretera, autopista o tren, es una decisión política, igual que lo es decidir si la comunicación entre dos islas debe ser marítima, aérea o mediante un puente. De la misma manera que una empresa encarga realizar sus salas de espera, su maquinaria, etc., o se construye un hospital, los gobiernos encargan la construcción de carreteras, alcantarillado, centrales eléctricas, y demás infraestructuras para la consecución de sus fines.

Otro argumento (por ejemplo, Mautz, 1988) que se suele esgrimir es que no generan ingresos, flujos de caja positivos para la Administración. Sin embargo, ello no es del todo cierto, muchos suponen ingresos directos, y la mayoría indirectos. Por ejemplo, los ayuntamientos cobran tasas por la concesión de licencias para utilizar las aceras, en este caso las aceras suponen unos ingresos económicos directos para el ayuntamiento; de la misma manera, si se hacen nuevas infraestructuras y se mejoran las existentes aumenta el valor de la ciudad, de los negocios, aumenta la economía, lo que implica que se recaudará más por impuestos, etc.; museos que poseen buenas obras de arte suelen tener mayor número de visitantes; monumentos emblemáticos, como la Torre Eiffel, en una ciudad suponen unos importantes ingresos, ya sean directos por visitar el monumento en cuestión, o indirectos por los ingresos generados por el turismo;

manteniendo playas y espacios naturales se consiguen ingresos indirectos a través del turismo y directos por concesiones de parking, de chiringuitos en las playas, etc. Tal como indica la IFAC (2000, par. 387), la decisión de un gobierno de preservar un activo cultural es prueba de sus futuros beneficios.

Sobre el argumento de que no se puedan vender, queremos matizar que no es del todo cierto. Aunque realmente no está en la mente de ningún gobierno su venta, sino todo lo contrario, en algunos casos puede ser fuente de importantes ingresos públicos. Así, en junio de 2002 el gobierno italiano aprobó una reforma legislativa para vender los monumentos “menores” y así resolver el déficit económico y obtener nuevos fondos para el plan de infraestructuras. En principio la lista inmobiliaria excluía supuestamente los monumentos nacionales y los tesoros arqueológicos, pero abría el camino a la venta de palacios, templos desconsagrados, incluso bienes medioambientales (un bosque, una colina, una playa o un parque).

- Bienes Adquiridos con Anterioridad

Uno de los problemas que surgen al adoptar el enfoque de recursos es la valoración de los activos adquiridos con anterioridad, de los cuales no se poseen registros fiables. Normalmente se opta por capitalizar aquellos activos con una antigüedad mínima debido a las dificultades de conocimiento de su coste de adquisición y entender que su no-reconocimiento no influiría significativamente en los resultados. Sin embargo, aunque parezca que no tienen influencia en el presupuesto, debe imputarse su amortización y por ello debe conocerse el valor sobre el que hacer dicho cálculo.

En este sentido, para determinar la fecha de adquisición de un activo de gran antigüedad, o siendo ésta desconocida, se suele utilizar la fecha de la más reciente e importante renovación, restauración o mejora, y el coste de estos trabajos se asimila al coste histórico y es el que se amortiza.

- Activación de los Activos Naturales

Si los activos naturales, incluidas las tierras, se activan, se podría argumentar en contra que nunca tendrán reflejo en los resultados, salvo que pierdan valor, ya que no se amortizan. Entonces se podría decir que se han pagado impuestos para no sufragar ningún gasto o servicio, o que se ha aumentado la deuda por un bien que nunca los ciudadanos estarán obligado a pagar. Pero, sin embargo, sí que estos impuestos tienen una utilidad: dejar las playas, tierras y demás activos naturales que se han adquirido a perpetuidad para toda la comunidad. Con ello se ha aumentado claramente la equidad intergeneracional. En el momento que las playas, etc., pierdan valor (no interesen, estén contaminadas, etc.), será cuando esta pérdida será reconocida. En todo caso, lo aconsejable es que cuando el volumen de desembolso sea importante se elabore un

plan de financiación y que los ciudadanos vean claro el superávit y el aumento de la equidad.

- Restauración de los Bienes Naturales

Existe un argumento para activar la “restauración” (por ejemplo mediante una reforestación) de los bienes naturales (por ejemplo los bosques). Si éstos no se activan y se produce una pérdida (por ejemplo un incendio), la cual se decide reparar, la replantación de estos bienes podría activarse. Ha supuesto un coste de adquisición directo para la entidad. Seguramente los anteriores bienes naturales no supusieron ningún coste de adquisición, pero sí los nuevos.

Sin embargo, la opción de considerarlo gasto de mantenimiento y conservación quizás sea más adecuada. Ya que si se activa puede considerarse un bien que no se amortiza, porque, aunque tenga vida limitada, se reproduce. Además no ha supuesto la incorporación de nuevos bienes, los terrenos ya eran públicos. En este sentido recordar que por mantenimiento se define aquellos gastos necesarios para que el activo siga dando la misma utilidad y su vida útil no varíe. Si se quema el bosque, la replantación es mantenerlo como estaba antes, igual que reponer el parabrisas de un coche cuando no se tiene contabilizado de forma separada el antiguo.

- Pertenencia

Para finalizar, es importante determinar a que entidad realmente pertenece un activo, tanto para su reconocimiento como para la imputación de la amortización y gastos correspondientes. En este sentido, es frecuente el argumento de que el activo no es de la entidad o gobierno para no activarlo y reconocer como gasto todos los desembolsos relacionados con él. Aunque la titularidad pueda no estar demasiado clara en determinados supuestos, creemos que el concepto de propiedad debe estar ligado al control que la entidad tiene sobre ellos. El criterio de control, más que el de titularidad registral, es el que se suele adoptar para determinar el perímetro de consolidación, por lo que creemos que dicho criterio debe utilizarse también para determinar que elementos deben incluirse. En este sentido (Greenall et al., 1988, p. 55):

“La postura adoptada en este estudio es que los gobiernos deben ser responsables por todos los recursos bajo su control y los resultados en su utilización”.

Indicar que en algunos casos (como Nueva Zelanda) los activos problemáticos que hemos mencionado no se imputan a ningún departamento en concreto, siendo tratados como Activos Administrados, y apareciendo e imputándose su amortización únicamente en los estados globales del gobierno.

9.3.3. VALORACIÓN DE ACTIVOS

9.3.3.1. *Criterios Adoptados*

Como hemos indicado los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos utilizan valores actuales. En cambio, en los países que los reconocen en su contabilidad el criterio de valoración generalmente adoptado es el precio de adquisición o su valor razonable estimado al recibirlos si se adquirieron mediante donación, actualizándose en algunos cada cierto tiempo por el efecto de la inflación. Canadá adoptará también el criterio del coste histórico de adquisición al adoptar el presupuesto de recursos.

La Contabilidad Nacional utiliza en general el valor mercado. Mientras que países como Suecia revalorizan sus activos sólo si el valor de mercado excede significativamente del contable y es permanente. Australia y Nueva Zelanda adoptan el valor de privación, aunque no lo indique expresamente su normativa.

En el Reino Unido el criterio de valoración es denominado coste histórico modificado (MHCA), como vimos. Los activos fijos se valoran por el menor del coste de reposición o del de recuperación, siendo este último el mayor del realizable neto y el valor en uso. Valor en uso que puede equivaler al valor de privación de Australia. Indicar, en relación con los gobiernos locales, que la valoración suele ser diferente según el tipo de activo, así, en muchos municipios los parques se valoran a un nominal de cero, las infraestructuras por su coste, y los activos operativos por su valor actual (Ellwood, 2001, p. 220).

Señalar que en los últimos años ha ido creciendo la aceptación de valorar con valores actuales los activos destinados a inversión, especialmente los activos financieros. Así la IPSAS 16 (Investment Property, IFAC, 2001b) permite optar por el valor real y el coste de adquisición para estos activos.

En la práctica, lo que realmente determina e influye en los criterios de valoración y principios contables que adopta el sector público al adoptar el enfoque de recursos son los que el sector privado del país correspondiente está aplicando. La práctica privada influye, aunque no de la misma manera en todos los países, en el sector público al ser el principal referente en la aplicación de los PCGA. Además, si el sector privado aplicara criterios diferentes a los del sector público las comparaciones entre ambos serían difíciles.

Por lo tanto la elección entre el coste histórico u otro criterio de valoración depende de la elección que realice cada país, siendo recomendable para mejorar la gestión y accountability que se presente información sobre el coste de reposición y/o de mercado (y sobre el coste histórico si es otro criterio el adoptado) en las notas explicativas.

Adoptar un criterio u otro, especialmente elegir entre coste histórico y el valor de reposición o de privación, implica un concepto de equidad u otro. Siendo tan importante elegir el criterio adecuado como que éste sea generalmente aceptado, para así poder realizar comparaciones entre activos y en el tiempo.

Respecto a la adopción del coste de adquisición, indicar que bastantes activos culturales han sido obtenidos sin ningún coste directo (restos arqueológicos, piedras lunares, etc.). Sin embargo, ello no quiere decir que se les tenga que asignar un coste de cero, todo objeto, antigüedad, ha tenido un coste calculable, el coste de la expedición, investigación, transporte, de acondicionamiento, etc., el cual debe reconocerse y amortizarse. En un sentido similar, como ya hemos indicado, a falta de los oportunos registros por ser muy antiguos, los bienes culturales pueden valorarse por el coste de la última gran reparación, ampliación, restauración, etc. Incluso se podría aceptar que la vida útil de un bien es hasta la próxima reparación, innovación, o restauración.

Un inconveniente que se argumenta contra la adopción del coste histórico, es que no permite comparaciones ni refleja del coste real de los servicios consumidos. Si los precios suben y la depreciación se calcula sobre la base del coste actual de reposición del servicio, se conoce si los ingresos actuales son suficientes para cubrir el coste actual de prestar los servicios. Si el cálculo de los costes está basado en costes históricos se puede vivir una ilusión al parecer que los ingresos han sido suficientes para cubrirlos, y al reponerse el bien o servicio se pasaría a periodos de pérdidas o a que se tengan que aumentar los impuestos para cubrir el nuevo coste.

La opción del coste de reposición parece ser la alternativa. Sánchez-Mayoral (1997, p. 188) opina que la utilización del precio de adquisición para la valoración de determinados activos no ayuda a la consecución de la imagen fiel de la entidad, y propugna el criterio del coste de reposición como método alternativo. El coste de reposición permitiría una medición más exacta del volumen potencial de servicios futuros que pueden prestar los activos y realizar comparaciones entre periodos y entre entidades. La adopción del coste de reposición para determinados activos (p. 191) “posibilita el suministro de una información contable más actualizada, lo cual entendemos que posibilita la adopción de una serie de decisiones con una base más sólida que la suministrada por el precio de adquisición, a la vez que una medida más correcta de la equidad intergeneracional”. Esta medida más correcta de la equidad intergeneracional la argu-

menta indicando que si el cálculo del coste de los servicios se realiza sobre precios históricos se está subestimando, los ciudadanos presentes están consumiendo más recursos que los que aportan, lo que origina que para el mantenimiento del mismo nivel de servicios las generaciones futuras deberán cubrir el déficit ocasionado por las presentes, la entidad habrá recuperado el coste histórico, pero estos recursos no serán suficientes para reponer los activos. Con el coste de reposición la financiación del nuevo activo se habrá producido totalmente vía amortización, ingresos corrientes, y no necesitará de financiación adicional. Rowles (1992, p. 64) indica que la utilidad del coste histórico cuando existen importantes cambios en los precios (y estos existen para activos como las infraestructuras y activos culturales, que tienen una larga vida útil) se ve mermada para demostrar la responsabilidad por el uso de los activos.

Si el coste de los servicios se calcula sobre costes actuales se puede realizar mejores comparaciones entre entidades, ya que no dependerán del momento ni de las ventajas en que se adquirieron, sino del tipo de bien que se consume. En este sentido, Pina (1993a, p. 208) opina que el coste de reposición permite realizar una valoración más realista del coste de los servicios, y una encuesta entre los usuarios en Estados Unidos (Jones et al., 1985) indicaba que éstos preferían información a coste de reposición. El coste de reposición permite una mejor descarga de responsabilidades de los gestores por la totalidad de recursos que gestionan. Si el valor es el histórico puede ser que den menos importancia a un bien porque tiene un valor inferior a otro, cuando realmente lo tiene superior. Igualmente permite conocer si la venta de un activo se ha hecho por un precio justo o por el contrario se ha regalado, problema que critica en muchos casos la oposición política.

En todo caso, si se quieren valorar los activos por un valor que refleje el valor de su uso y no su coste inicial, el valor de privación adoptado en Australia y Nueva Zelanda parece el más adecuado para el sector público. El valor de privación refleja realmente el servicio, la utilidad de dicho activo, no el activo en sí. Un ejemplo un poco exagerado sería el caso en que se utilizara un cañón para matar mosquitos, su valor de privación sería el de un insecticida, que es la utilidad que da. Valorando los bienes con este criterio se tiene una mejor medida para calcular la eficiencia en la gestión que si se utiliza exclusivamente el valor de reposición. El valor de privación vendría a ser el coste de reposición del servicio, que a veces coincide con el de reposición del activo, pero no siempre.

Sin embargo, si se utiliza un valor actual no todos son ventajas. Así, el GASB consideró (GASB, 1999) permitir el reconocimiento inicial de infraestructuras por el coste actual de reposición, pero creyó que la cuantía contabilizada no proporcionaría información relevante a los usuarios durante los años siguientes, a menos que fuera actualizada

anualmente, lo que implicaría un proceso costoso. También podría significativamente inflar la cuantía inicial de los activos de capital y, consecuentemente, el gasto por amortización, lo que dificultaría a los usuarios valorar la situación financiera de los gobiernos y el coste de prestar servicios. Brusca (1998, p. 304) señala que si los activos se van a tener durante un largo tiempo, tampoco el coste actual proporciona información significativa, ya que no son activos que se tengan que reponer. Por otro lado, Warren (1995) lo considera bastante costoso y problemático, sobre todo en el caso de aquellos bienes que no se pueden vender. Lewis (1995), entre una de sus críticas a utilizar el valor de reposición, indica que la depreciación calculada sobre este valor impone un sobrecoste para los actuales consumidores, los cuales no estarían pagando el consumo del actual activo, sino la compra del futuro, que reportará beneficios no a ellos sino a los futuros consumidores.

Los bienes problemáticos que se han de renovar, infraestructuras y activos militares, seguramente serán reemplazados por bienes que no tienen nada que ver con los actuales, por lo que creemos que el coste de reposición no debe considerarse una cantidad a recuperar. Estos bienes tienen una vida útil larga, y su renovación suele ser por bienes de características técnicas más modernas y avanzadas (con la excepción de las pavimentaciones y otros elementos, si se decide contabilizarlos por separado del activo principal). Además el coste del bien se debe repartir a lo largo de su vida útil entre sus usuarios, si el que se reparte es el de reposición o coste actualizado, estaríamos imputando un coste de oportunidad.

Indicar que si por equidad intergeneracional se entiende el esfuerzo que supuso a las generaciones pasadas lo que nos han dejado, el coste histórico (actualizado, tal vez) puede ser la mejor solución. La equidad intergeneracional indicaría lo que les costó (a precios actuales, si se actualiza) a las generaciones pasadas dejarnos dichos bienes.

Si por equidad intergeneracional se entiende el valor, la utilidad, de lo que nos han dejado, el valor de privación puede considerarse como adecuado.

El criterio de valoración también tiene importancia en el significado de la amortización y el coste a sufragar que se exige a los ciudadanos.

- La depreciación sobre el coste actual permite comparar el coste de los servicios entre entidades. No depende del momento ni de las ventajas en que se adquirió, sino sólo del tipo de bien que se consume. Los resultados recogen el consumo del servicio potencial a coste actual.
- La depreciación sobre el coste histórico implica repartir el coste del activo durante su vida útil, entre sus usuarios. Los resultados recogen el consumo a coste histórico.

El efecto de la enajenación del inmovilizado también varía según el criterio utilizado.

- A coste histórico toda la diferencia entre el precio de adquisición y el de venta supone un beneficio, aumento de la equidad intergeneracional, del periodo de enajenación.
- Si el bien se ha ido revalorizando el aumento de la equidad intergeneracional ha sido progresivo y ha tenido lugar en los periodos en que se ha producido la revalorización.

Por los efectos que tiene en el significado de la depreciación y la financiación que se exige a los ciudadanos, consideramos más adecuado el coste histórico. Los desembolsos exigidos a los usuarios del servicio coinciden con el desembolso que supuso en su día la adquisición del activo que está en uso. Costó lo que costó, por unas razones u otras, y es lo que debe financiarse. Si se va a renovar o no es una cuestión que se verá en el futuro. En este sentido, los usuarios que disfrutaban de un hospital con 50 años no tienen porqué financiar el valor de un hospital recién estrenado.

De la misma manera que Pina (1993a, p. 194), consideramos además que el activo con datos históricos justifica el endeudamiento reflejado en el pasivo, a coste histórico, lo cual facilita la rendición de cuentas y el cumplimiento de la legalidad.

9.3.3.2. *Tratamiento de los Cambios de Valor*

Aunque los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos valoran sus activos por un valor actual, ninguno de ellos presupone los cambios de valor. Las revalorizaciones de los activos no aparecen en los estados presupuestarios, y sólo tienen efecto en la presentación de la situación a final del ejercicio.

Ahora bien, aunque no aparezcan en el presupuesto como tal, hemos de analizar que efecto deben tener en el déficit/superávit del ejercicio y en la equidad intergeneracional.

En la mayoría de casos las revalorizaciones aumentan directamente la equidad, por lo que no se muestra como una parte de los resultados del periodo. En este sentido, hay que indicar que las revalorizaciones o cálculos del valor actual de los bienes no suelen realizarse cada año, por lo que nos parece más indicado que no se imputen a resultados ya que corresponde a un aumento de valor producido en varios periodos.

Tal como indica Mackenzie (1993), un descubrimiento petrolífero o minero, o un aumento de su valor no puede mejorar el déficit del ejercicio. Si las actualizaciones se

imputaran a los resultados alterarían el equilibrio presupuestario. Es por ello que en estos casos los aumentos de valor deben aumentar la riqueza neta o equidad, pero no el resultado del ejercicio.

Normalmente se crea una reserva de revaluación para los aumentos de valor del inmovilizado, mientras que las disminuciones se imputan al resultado del ejercicio. En todo caso, los aumentos se reconocen como ingresos si anteriormente se han imputado pérdidas de valor, y las pérdidas disminuyen la reserva si ésta ha sido dotada para dicho activo. Sin embargo, en países como el Reino Unido las pérdidas de valor se imputan al resultado del ejercicio sólo si son definitivas, y si es por fluctuaciones de mercado se imputan a reservas.

Las fluctuaciones de valor de los activos financieros de inversión suelen imputarse, en todo caso, a los resultados, sean aumentos o pérdidas (IPSAS 16 IFAC, 2001b). En estos casos creemos que al tratarse principalmente de activos a corto plazo, no asimilables al inmovilizado, estos resultados deben ser tratados como ordinarios y afectar al déficit del ejercicio a efectos del equilibrio presupuestario, si éste se exige.

Sobre la consideración de las pérdidas de valor del inmovilizado volveremos a hablar al tratar los resultados de la enajenación de inmovilizado. Indicar que aunque se adopte el coste histórico, las pérdidas de valor por debajo del coste de adquisición suelen llevarse a resultados, directamente o mediante la dotación de una provisión. En este supuesto nosotros no recomendaríamos la dotación de provisiones por depreciación. Al no ser una pérdida definitiva, ni bienes que se quieran vender, no creemos que deban tener impacto en el resultado, y por ende en la financiación exigida a los ciudadanos.

Ahora bien, las disminuciones de valor definitivas, ¿cómo deben tratarse?, ¿cómo resultados ordinarios, y afectar al déficit, o cómo extraordinarios? Podría asimilarse a una amortización acelerada, a un uso acelerado, y por tanto ser gasto corriente. O por contra asimilarse a una venta por valor cero, al ser una pérdida, y ser resultado extraordinario. Una pérdida de valor no supone necesidad de dinero, sólo que si algún día se vende se cobrará menos, por lo que no es lógico que los ciudadanos tengan que pagar por ello.

En principio recomendamos que sólo se lleven a resultados, o disminuyan la reserva de revaluación si ésta se había dotado, las pérdidas definitivas de inmovilizado y todas las de bienes de inversión. Si son debidas a fluctuaciones temporales del valor y se crearon reservas, las disminuirían. En todo caso las pérdidas de inmovilizado se trata-

rían como resultados extraordinarios, que no afectarían al equilibrio presupuestario si éste es exigido.

9.4. RECONOCIMIENTO DEL USO DEL ACTIVO

La mayoría de activos públicos sufren un desgaste fruto de su uso. El reconocimiento de este desgaste es importante para determinar correctamente los resultados del periodo y, consecuentemente, la equidad intergeneracional.

En los siguientes apartados trataremos la imputación del coste de usos de los activos mediante la depreciación o amortización, medidas alternativas a este reconocimiento como la contabilidad de renovación, el tratamiento de los gastos de mantenimiento, y las distintas alternativas para las restauraciones de activos histórico-culturales. A destacar el posible reconocimiento de una provisión (pasivo) por el mantenimiento necesario que se haya diferido, pospuesto, a ejercicios futuros.

El reconocimiento de la depreciación posee la dificultad de determinar una vida útil para el activo. Muchos autores opinan que la mayoría de las infraestructuras y activos culturales poseen una vida útil infinita, por lo que no es necesario reflejar la depreciación. Para ello se utilizan algunos métodos alternativos para reflejar el consumo de los activos, principalmente la contabilidad de renovación. Se considera una vida útil infinita, reconociendo como gasto todos los desembolsos relacionados con el activo, ya sea para mejoras, reparaciones o mantenimiento. También puede plantearse el ir dotando un fondo para una futura reparación del bien.

9.4.1. DEPRECIACIÓN

La depreciación de un activo refleja la disminución de su servicio potencial a lo largo de su vida útil. Pérdida que puede producirse como consecuencia de su utilización, por el paso del tiempo o por obsolescencia. Así, una carretera, por ejemplo, no sólo se deprecia por el paso del tiempo, al calcular su vida útil debe tenerse en cuenta también que puede llegar a ser insuficiente para el tráfico y/o que al construirse una carretera alternativa la gente deje de utilizarla.

La depreciación puede verse desde dos puntos de vista, los cuales tienen mucha relación con el criterio de valoración. Ninguno de ellos implica medir el deterioro real del activo, el cual puede ocurrir o no en un año determinado.

- a) Método por el cual se reparte el coste del activo entre los años en que es utilizado.
- b) Método de reparto del servicio potencial del activo entre la fecha de adquisición y la fecha en que dejará de ser utilizado. Servicio potencial que es la habilidad de proveer un servicio útil al gobierno o a la comunidad por un número determinado de años, el cual va decreciendo a medida que pasa el tiempo.

En términos contables se habla de amortización¹⁵⁵, reflejo de la depreciación, como el reparto del coste o valor del bien a lo largo del tiempo en que presta servicio. Si se producen revalorizaciones deberá ajustarse la amortización al nuevo valor del activo. La vida útil debería reflejar de la mejor manera el uso del bien y revisarse periódicamente, ajustándose, cuando proceda, las dotaciones para amortización del ejercicio actual y siguientes.

Existen multitud de sistemas de amortización, siendo el lineal el más utilizado dada su simplicidad y mayor adaptabilidad a la mayor parte de elementos del inmovilizado. Sin embargo, también se aplican métodos crecientes, decrecientes, por unidades de producción o número de usuarios, o directamente por observaciones físicas o estimaciones de ingeniería. Igualmente pueden amortizarse los bienes por separado o por grupos de activos, donde la función la cumple todo el grupo y no sus partes individuales. En algunos casos se establecen tablas de vidas útiles por clases de activos.

Lo aconsejable es elegir el sistema que más se ajuste a la pérdida de servicio potencial del activo, lo cual tendría en cuenta los usuarios y la condición del activo.

Sobre el tratamiento de los activos, se han dado diversas alternativas a lo largo del tiempo y dependiendo de las situaciones. Algunas de estas alternativas vienen determinadas por el sistema de financiación en la adquisición del activo. Sin embargo, generalmente se ha aceptado que la forma de adquisición de los activos no debe determinar los criterios de su reconocimiento y amortización. Anthony (1978, pp. 137 y 138) en su estudio para el Financial Accounting Standard Board (FASB), indica nueve alternativas para el reconocimiento de la depreciación del inmovilizado en entidades no lucrativas. En general todos estos métodos y sus variantes han sido insatisfactorios

¹⁵⁵ Tal como indica la normativa australiana sobre depreciación (AARF, 1997, par. 5.5.1) “El término “depreciación” suele ser intercambiado por el término “amortización”. Los términos tienen el mismo significado; sin embargo, depreciación es generalmente utilizado con relación a activos no corriente que poseen características físicas mientras amortización es generalmente utilizado en relación con activos no corrientes intangibles”.

(Perrin, 1998) para proveer de información regular para planificar y tomar decisiones sobre la disposición y reposición de los activos.

1. No depreciar los activos.
2. Reconocer la depreciación como gasto cuando la correspondiente donación, contrato, etc., de un servicio o programa incluya la depreciación como uno de los elementos para calcular el coste.
3. Reconocer la depreciación como gasto cuando el gobierno intenta utilizar los fondos obtenidos de las operaciones para reemplazar los activos que son depreciados.
4. Reconocer la depreciación como gasto cuando el gobierno intenta utilizar los fondos obtenidos de las operaciones para reemplazar los activos que son depreciados si se establece aparte un fondo especial con un montante igual al gasto por depreciación.
5. Reconocer la devolución de la deuda como gasto en lugar de la depreciación, para aquellos activos cuya adquisición fue financiada por deuda emitida con un periodo de amortización sustancialmente equivalente a la vida útil del activo.
6. Reconocer la depreciación como gasto para aquellos activos cuya adquisición fue financiada mediante fondos donados cuando la cantidad amortizada es devuelta al fondo donado.
7. Reconocer la depreciación de aquellos activos que se adquirirán en el futuro, pero no de los que ya se poseen.
8. No reconocer la depreciación de aquellos activos que se consideran infraestructuras, y sí para el resto.
9. Depreciar todos los activos depreciables, igual que las empresas comerciales.

Las críticas a la depreciación, en la mayoría de casos van ligadas a las críticas al reconocimiento de los activos problemáticos y a abandonar el tradicional criterio de caja. Algunos de los argumentos (IFAC, 1996, par. 74; Henke, 1977, p. 183; Pallot, 1990) para considerar la depreciación como un concepto poco relevante en el sector público son los siguientes:

- No hay necesidad de medir los beneficios, y por lo tanto de que exista una correlación entre ingresos y gastos.
- Una continua obligación de mantener el capital reconociendo la depreciación entra en conflicto con la noción de supremacía del Parlamento en el control y dirección de los recursos financieros públicos.
- Si las entidades funcionan sobre la base de un presupuesto y a requerimientos legales, no se debería depreciar a menos que exista una financiación para ello, y en este caso se produciría una doble financiación al destinarse recursos para la adquisición y amortización de activos a la vez.

- El fondo de amortización acumulada dentro de una organización, antes de suponer una necesidad de reemplazar el capital, debilita el control que los contribuyentes tendrían sobre la gestión de las finanzas públicas; y
- La depreciación es arbitraria.

Nosotros, en cambio, consideramos que sí hay necesidad de medir los beneficios, al menos de conocer la variación en la equidad, y que el control no es enemigo de una correcta gestión. Depreciar los activos mejora la gestión de éstos y posibilita un mejor conocimiento de los costes y resultados de las operaciones del gobierno. Conocimiento que debe tener el Parlamento a fin de valorar las responsabilidades del gobierno.

Rowles (1992, p. 52) señala que todos los activos, incluidos las infraestructuras y los activos culturales, excepto la tierra, están sujetos a pérdidas en su utilidad. Podría parecer que algunos de estos activos tienen vidas muy largas o infinitas, pero de hecho todos los activos físicos se deterioran, las carreteras caen en mal estado, las vías de tren se colapsan, las alcantarillas se llenan, las pinturas se destiñen y deterioran, y los monumentos se vienen abajo. “Muchas obras de arte y monumentos parecen permanentes, pero esta permanencia es ilusoria y obtenida sólo con el ejercicio de un considerable cuidado por parte de sus cuidadores”. Incluso algunos terrenos como los cementerios, minas o depósitos de residuos, los cuales no podrán ser utilizados en usos diferentes, pierden servicio potencial y por lo tanto deberían ser también tratados como activos depreciables.

Sólo en el caso de algunos activos culturales, como monumentos, manuscritos y esculturas, que tienen una vida física bastante larga y no necesitan de periódicas restauraciones, podría considerarse su depreciación como algo inmaterial. La materialidad de la depreciación debe juzgarse en cada caso (Rowles, 1992, p. 53).

De hecho algunas infraestructuras y obras de arte son mantenidas indefinidamente o durante un largo periodo de tiempo, siendo su coste de sustitución bastante alto. En estos casos se han desarrollado nuevas tecnologías que permiten alargar la vida útil de estos activos, considerándose que estos gastos deberían ser activados. Podría aceptarse que su vida útil es hasta la próxima reparación, innovación, o restauración. En el próximo apartado veremos métodos alternativos a la amortización que se han adoptado, sobre todo para activos de larga duración.

El tratamiento de la amortización por parte de los departamentos y entidades bajo el presupuesto de recursos, presenta dos grandes dudas. La primera es el peligro sobre si los gestores ahorrarán las cantidades adecuadas de la amortización para usarlas en la renovación de activos. Y la segunda si optarían por operar con activos obsoletos alar-

gando su vida para así tener menores costes, incluida la carga de capital. La financiación de los gastos por amortización a los departamentos será tratada en el punto sobre las autorizaciones presupuestarias. En todo caso indicar que controles adecuados pueden servir para aliviar estas preocupaciones.

En cuanto a la disponibilidad del fondo de amortización acumulada para financiar las nuevas adquisiciones hemos de tener en cuenta el criterio de valoración del activo empleado. La amortización acumulada es mucho mayor en el caso de que el criterio sea, por ejemplo, el valor de privación que el coste histórico. En el caso del valor de privación permitirá sufragar mejor la nueva adquisición, el dinero se habrá ido aportando a medida que se ha ido consumiendo el antiguo. En cambio bajo el coste histórico la adquisición del nuevo se habrá financiado una parte durante el consumo del antiguo y otra al adquirir el nuevo, existiendo una especie de reparto.

También hemos de tener en cuenta que en el caso de utilizarse valores actuales la inversión neta en el cálculo de la necesidad de financiación presentará un montante inferior al haber sido superior el gasto por amortización del ejercicio que bajo el coste histórico.

Otra duda que se plantea al adoptarse por primera vez el presupuesto de recursos es decidir si amortizar sólo los elementos adquiridos desde la entrada en vigor o todos los que se poseen. La duda surge al argumentarse que los ciudadanos ya han financiado anteriormente toda la compra, cosa que no sucede si se financió mediante deuda aún vigente.

Nosotros abogamos por reconocer y amortizar todos los activos. El presupuesto de recursos implica dar fondos a los departamentos y agencias por el coste completo de los servicios prestados, lo que incluye la amortización de la totalidad de los activos empleados. Fondos que deben servir para financiar las posibles reposiciones de estos activos en el futuro, y en su caso devolver la deuda de su adquisición.

9.4.2. MÉTODOS ALTERNATIVOS

9.4.2.1. *La Contabilidad de Renovación*

Una de las alternativas que se ha aceptado (por ejemplo HM Treasury, 2000a, par. 3.6.5-3.6.8; GASB, 1999) como sustitutiva al reconocimiento de la depreciación de un

activo es la denominada “Contabilidad de Renovación (Renewal Accounting¹⁵⁶)”. Este método es utilizado especialmente en el caso de infraestructuras.

La Contabilidad de Renovación trata un conjunto de activos como una red o sistema, como un único elemento, el cual será mantenido en servicio indefinidamente. Todos los costes incurridos tras su puesta en funcionamiento se entienden como “mantenimiento” del sistema y se imputan como gasto cuando ocurren (Rowles, 1992, p. 58). Al igual que en el método tradicional de amortización, los gastos de mantenimiento serán un gasto del ejercicio y las mejoras y ampliaciones serán capitalizadas. Sin embargo, las renovaciones y los gastos que aumenten la vida útil de la infraestructura se considerarán gastos del ejercicio. Las ventajas que supone es su simplicidad, y no tener que calcular las vidas útiles de todos los activos que componen el sistema.

Currie (1987) aboga por la contabilidad de renovación en lugar de la depreciación. Lo argumenta para activos donde es difícil determinar su vida útil y un coste asociado a él. Sería el caso de las infraestructuras y las redes o sistemas, donde se contabilizan todos los elementos juntos, donde no se puede amortizar todo por separado, por lo que se van sustituyendo los elementos pero no el sistema en su totalidad. En estos casos considera mejor la contabilidad de renovación que la depreciación, especialmente si se adopta el coste de reposición como criterio de valoración.

Tres requisitos son los mínimos que se necesitan para su uso:

- Tener información sobre los niveles de servicio que se deben conseguir, los estándares de calidad, etc.
- Conocer la financiación necesaria para los trabajos de renovación necesarios para alcanzar los estándares establecidos, y
- La existencia de un plan de gestión de las infraestructuras.

Bajo este criterio está la afirmación de que si estos gastos de mantenimiento se producen de una manera continua son una adecuada representación del coste del servicio potencial consumido. Sin embargo, autores como Rowles (1992, p. 58) opinan que no representan el coste del consumo del servicio potencial y lo equiparan a una forma de contabilidad de caja. Además, podemos decir que en realidad pocas infraestructuras tienen vida infinita. Un puente antiguo puede que no sea destruido, pero se construirá otro más moderno y que lo sustituya en la prestación del servicio. Las carreteras se vuelven obsoletas, etc.

¹⁵⁶ El GASB lo denomina Modified Approach.

Las principales razones esgrimidas (Rowles, 1992) para no aceptar la contabilidad de renovación como sistema alternativo a la depreciación son las siguientes:

- Las largas vidas útiles que presentan las infraestructuras y activos culturales crearán una disparidad en la periodicidad entre el consumo o pérdida del servicio potencial (el cual ocurrirá cada periodo) y el gasto en la renovación, reparación, sustitución y restauración (el cual tiende a ocurrir infrecuentemente). Lo cual no es consistente con el concepto de equidad intergeneracional, donde deben existir iguales cargas para un mismo consumo, y se imputarían gastos muy diferentes entre periodos si los costes de mantenimiento y renovación difieren mucho.
- Las intenciones iniciales de alcanzar un determinado nivel de mantenimiento pueden no ser logradas. Debido a la larga vida de las infraestructuras los programas de mantenimiento y renovación pueden verse alterados. Tales cambios pueden ocurrir debido a cambios de las circunstancias económicas o a cambios en la demanda del servicio que prestan.

Junto a ello está el inconveniente de que el coste de construcción inicial nunca se imputaría a resultados, cuando si se reconoce la depreciación esta imputación sí que se produce.

En el caso de que existan periodos de “vacaciones” en las renovaciones y mantenimiento, Currie (1987) propone imputar el gasto de renovación correspondiente como disminución del sistema de infraestructuras. Al producirse la renovación se recuperaría dicha cantidad. Equivaldría a reconocer en cierta medida un mantenimiento diferido, tema que trataremos posteriormente.

En un sentido similar se pronuncian la Society of Local Government Managers (SOLGM) de Nueva Zelanda (Pallot, 1997, p. 237) y Hughes (1994), aunque Hughes propone la creación de un fondo y no una disminución directa del valor del activo.

La creación de un Fondo para Reparaciones por el mantenimiento diferido nos parece una solución para que una gran reparación no repercuta sólo en los usuarios en el periodo en que tiene lugar. Esta opción es mejor que disminuir directamente el valor del bien. Si se adopta el coste histórico y se opta por disminuir el valor del activo por la renovación o mantenimiento no producido, éste puede verse reducido en una cantidad no proporcional debido al cambio en el precio de los componentes a sustituir. En los sistemas propuestos por Currie y la SOLGM, al contabilizar los activos por su coste de reposición, el mantenimiento que no ha tenido lugar es equivalente en cierta medida a la depreciación sufrida por el bien.

9.4.2.2. Creación de fondos de activos a nivel interno

La iniciativa tomada en el Gobierno Federal de los Estados Unidos de crear fondos de adquisición de activos en cada agencia federal nos parece una buena opción para imputar el coste de uso de los activos a las actividades gubernamentales en el caso de que no se adopte el presupuesto de recursos de forma global.

Una agencia central o un fondo de adquisición de activos de cada agencia compraría o alquilaría los activos, y alquilaría éstos a las agencias. De esta manera en el presupuesto gubernamental se reconocería todo el coste de adquisición del activo, en su caso, y en los de las agencias el coste de su uso.

En Estados Unidos se recomienda el alquiler a las agencias a precio de mercado. Sin embargo, nosotros consideramos que deberían pagar por cantidad correspondiente a la amortización del bien, y en su caso incluir el coste financiero de la deuda que financió el bien, sino nunca podrían tomarse decisiones adecuadas entre adquirir el bien o alquilarlo, la cantidad imputada como coste sería la misma.

La única pega que encontramos a esta opción es que en el Balance de las agencias no aparecería ningún activo de los que están utilizando, con lo que no reflejaría adecuadamente la imagen fiel del patrimonio y situación de la entidad.

9.4.3. MANTENIMIENTO

El FASAB (1995b) define mantenimiento como el acto de mantener los activos fijos en una condición aceptable. Ello incluye mantenimiento preventivo, reparaciones normales, reposición de componentes, y otras actividades necesarias para preservar el activo, y que así alcance su vida esperada proporcionando servicios aceptables. El mantenimiento no incluye actividades dirigidas a aumentar la capacidad de un activo o a mejorarlo para satisfacer necesidades diferentes o significativamente mayores que las inicialmente propuestas.

Debemos incidir en que el mantenimiento no puede sustituir, ni equivale, a la depreciación.

- La depreciación reconoce el desgaste del activo.
- Los gastos de mantenimiento reconocen los costes periódicos necesarios para que el activo siga siendo operativo durante su vida esperada.

Los gastos de mantenimiento no presentan demasiados problemas. Sin embargo, existen dos cuestiones que deben tratarse: el reconocimiento del mantenimiento diferido y la posible creación de un fondo para grandes reparaciones futuras.

9.4.3.1. Mantenimiento Diferido

El Mantenimiento Diferido es aquel no realizado en su momento, o al ser programado, y por lo tanto diferido a futuros ejercicios. En este sentido Hughes (1994) señala que el mantenimiento es generalmente diferido cuando la financiación está restringida.

Información sobre el mantenimiento que debería realizarse es bastante útil para una buena gestión de los activos y conocer la situación de la entidad. En este sentido, en su estudio sobre las necesidades de los usuarios y la información financiera a presentar sobre las infraestructuras Van Damiker y Kwiatkowski (1986) recomiendan la presentación de información sobre el mantenimiento diferido en los estados financieros.

Hemos visto que diferentes países presentan información sobre él, pero sólo como información complementaria. Así, el Reino Unido en los planes de inversión (DIS) de los departamentos muestra el ámbito y condición de los activos, incluyendo el mantenimiento diferido. Por otro lado el Gobierno Federal de los Estados Unidos y sus entidades deben presentar información sobre el mantenimiento diferido de todos sus activos, tanto los activos generales como los administrados (FASAB, 1995b, par. 77-84).

Nosotros somos de la opinión de autores como Hughes (1994) y Patten y Wambsgans (1991), que consideran que los gastos deben recogerse en el periodo en que debería realizarse el mantenimiento, se realice o no. Si no se produce el mantenimiento debe reconocerse una pasivo, un Fondo de Mantenimiento Diferido. Este reconocimiento evitaría las manipulaciones de los gastos de mantenimiento. Hughes incluso va más allá y amplía el modelo al reconocer en el balance el valor actual de los gastos futuros de mantenimiento a lo largo de la vida de la infraestructura.

Si se reconoce el mantenimiento diferido no se soportará todo el coste de una gran reparación por los consumidores de un periodo, sino a medida que el bien se ha ido deteriorando. Si se imputa como gasto la reparación prevista, se necesitarán fondos independientemente de que los gestores efectúen ese mantenimiento o se “olviden”. De esta manera el día que decidan efectuar todas las reparaciones pendientes habrá recursos ya recaudados y no supondrá un gran desembolso de golpe.

El mantenimiento diferido se debe reconocer como gasto aunque no aparezcan los activos en el balance. Si se reconoce el pasivo por el mantenimiento diferido en el balance los usuarios tienen la oportunidad de ver el impacto real de las políticas del gobierno en la equidad. En cambio, si sólo se menciona en las notas explicativas este factor puede ser fácilmente pasado por alto por los usuarios de la información. Además mejora claramente la gestión. Los gestores además de conocer la existencia de unos desembolsos pendientes pueden comparar mejor los costes de una adquisición con los de, por ejemplo, un alquiler con mantenimiento incluido en la cuota.

Si no se realiza el mantenimiento ello provocará posiblemente que se reduzca la vida útil del activo. En este caso si no se reconoce el mantenimiento diferido debe aumentarse la amortización del periodo consecuencia de esa reducción de la vida útil. Con lo que vemos que siempre es necesario aumentar el gasto imputado al ejercicio.

El principal argumento en contra de reconocer el mantenimiento diferido en el balance y los resultados es que no se cumplen los requisitos para considerarse una deuda, ya que no existe ningún compromiso adquirido ni seguridad de que las reparaciones, restauraciones y mejoras realmente se realicen. Pero creemos que las principales razones en contra son políticas, ya que si han diferido el mantenimiento para maquillar las cuentas, no querrán que se les quite esa posibilidad.

Ahora bien, consideramos que si el mantenimiento se presupuesta pero luego no se realiza debería ser en todo caso un gasto, y no anularse el crédito presupuestario o transferirse a otra partida. Es una deuda que se tiene porque el mantenimiento se tendrá que hacer, no hay facturas pero es una deuda con la sociedad.

Si se argumenta contra el endeudamiento público que supone que los futuros ciudadanos deberán pagar por lo que disfrutaron los pasados, el mismo argumento sirve para reconocer el mantenimiento diferido. El mantenimiento diferido es el gasto de mantenimiento mínimo no realizado, e implica que lo pagarán los futuros contribuyentes porque no lo realizaron los pasados. Son las mismas consecuencias con distinto origen, por lo que han de tener el mismo tratamiento en su imputación.

Desde el punto de vista de la necesidad de financiación, es un componente más. Es similar a unos intereses devengados y no vencidos. Posponer el gasto se debe a la falta de financiación. Esta circunstancia no puede esconderse.

El reconocimiento del mantenimiento diferido es aplicable también a casos como la reforestación de un bosque quemado. Ésta se consideraría mantenimiento, por lo que

si no tuviera lugar se reconocería un pasivo. No es una deuda con terceros, pero sí con la sociedad, y está claro que ha disminuido la equidad intergeneracional.

Una situación diferente es si el deterioro no se puede arreglar o se sabe que nunca se arreglará. En este caso es una pérdida directa de valor del activo.

9.4.3.2. Fondo para Grandes Reparaciones

En España, además de la amortización, se permite dotar contablemente una Provisión para Grandes Reparaciones para atender a revisiones o reparaciones extraordinarias de inmovilizado material. Cada periodo se dota la cantidad devengada, debiéndose tomar como base documental justificativa un informe provisional efectuado por técnicos especializados (IGAE, 1999b).

De forma similar en los Estados Unidos, contablemente, se reconoce una dotación anual de una provisión para gastos de desmantelamiento y descontaminación.

Este método es lo que se denomina crear un Fondo para Futuras Reparaciones. No equivale al mantenimiento diferido al no dotarse por el mantenimiento que no se ha hecho, sino por el que se hará.

En los casos en que se dota suele ser para reparaciones o gastos futuros conocidos y obligatorios por ley. Es decir no hay dudas de que el desembolso futuro pueda no realizarse.

Puede pensarse en crear estos fondos para previsiones de gasto futuras, pero esta opción no es aceptada en la mayoría de casos al no cumplirse los requisitos para reconocer un pasivo, como veremos. Sólo se acepta si es obligatorio y de cuantía conocida.

Hemos de señalar que en estos casos se imputaría el coste a los usuarios anteriores a la nueva reparación, con lo que se añade el inconveniente de estar pagando por un beneficio que no se disfruta.

El tema no es tan controvertido para los fondos de desmantelamiento y descontaminación de los Estados Unidos. Después del desmantelamiento o cierre el activo ya no existe, por lo que realmente sí que representa un gasto asociado con los que lo han utilizado con anterioridad.

9.4.4. RESTAURACIONES

Sobre el tratamiento de la amortización en los activos culturales durante su vida útil se ha prestado poca atención. Los métodos de reconocimiento del uso de los activos problemáticos se han centrado más en las infraestructuras. Una de las razones que pueden darse a esta falta de atención es que son pocas las administraciones públicas que los contabilizan, y por lo tanto no se plantean este problema.

A continuación vamos a tratar las posibles opciones en el tratamiento de los activos culturales, especialmente en lo que se refiere a las restauraciones. Todo ello es aplicable también en cierta medida a la renovación de partes de infraestructuras, como pavimentaciones de carreteras, revestimientos, cambios de piezas, etc.

Como comentamos, existen muchas opiniones en contra de activar los activos culturales y que éstos sean objeto de amortización. Sin embargo, consideramos que los ciudadanos disfrutan de las obras de arte, disfrutan de que su gobierno los posea, al menos da prestigio. Por ello, imputarles una amortización no tiene por qué no tener sentido.

Con las obras de arte y otros activos culturales pueden darse dos posibilidades:

- a) Vida infinita, suponiendo todos los gastos de mantenimiento y restauración un gasto. Equivaldría a una forma de contabilidad de renovación.
- b) Vida útil hasta que se deban restaurar, suponiendo la restauración una mejora, por lo tanto un aumento de valor, e imputándose una amortización anual. Se amortizaría el valor contable menos el valor residual que tendría el bien si no se restaurara.

Si las restauraciones son periódicas y regulares, y básicamente se dan todas las condiciones y requisitos que ya hemos mencionado en la contabilidad de renovación, puede ser conveniente considerar que poseen una vida útil infinita. Sin embargo, si no es el caso o las restauraciones están dilatadas en el tiempo, y son bastante importantes, creemos que es mejor capitalizar el valor de la restauración y amortizar dicho valor hasta la próxima restauración. En todo caso es conveniente presentar junto al presupuesto un plan de adquisiciones y restauraciones de este tipo de activos.

Para finalizar veamos a quién se le imputa el consumo, uso, del activo bajo las opciones que se pueden adoptar.

- a. Si el coste de restauración se activa y amortiza, el coste lo soportan los que disfrutan del bien restaurado.
- b. Si se considera que poseen vida infinita y la restauración es un gasto, lo soportan los usuarios del periodo de restauración, que en la mayoría de casos no disfrutan del

bien porque éste, al estar restaurándose, no es accesible al público. Una solución para repartir este gasto es ir creando un fondo para futuras restauraciones.

- c. Si se va dotando un fondo para la futura restauración, el coste lo soportan los usuarios anteriores a la restauración, que no disfrutaban el bien restaurado, aunque podría considerarse que se deberá restaurar porque ellos lo han gozado antes.

9.5. SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS

Respecto a las subvenciones y transferencias indicar que éstas se dividen en corrientes, si son para gastos generales, y de capital, si su destino es la adquisición de activo fijo. En el caso del que otorga la subvención se considera siempre un gasto del ejercicio, pero en caso del subvencionado pueden adoptarse varias opciones, las cuales analizaremos a continuación.

Indicar que aquí nos estamos refiriendo a las subvenciones provenientes de otros gobiernos o de entidades externas, no a las aportaciones que reciben los departamentos y agencias para financiar la adquisición o renovación de su inmovilizado provenientes de los presupuestos de la administración pública a la que pertenecen. En este último caso estaríamos hablando de ingresos o inyecciones de capital presupuestarios.

9.5.1. MOMENTO DE RECONOCER LAS SUBVENCIONES CONDICIONADAS

El caso de subvenciones corrientes no presenta grandes problemas, salvo el momento de reconocimiento como ingreso de las subvenciones condicionadas. Éstas pueden reconocerse:

- (a) Cuando son otorgadas.
- (b) Cuando se cumplen las condiciones para recibirla.
- (c) Cuando se realiza el gasto para el que fueron concedidas.

La opción (c) permite una mejor correlación entre ingresos y gastos. Supone reconocer un pasivo hasta que se realice el gasto, momento en que se reconocería el ingreso. Si el gasto no se realiza debe devolverse la subvención recibida. En este caso se entiende que el dinero recibido está condicionado a un gasto. Si este gasto se realiza en el ejercicio siguiente y en el actual financia otros gastos con la subvención recibida es porque existe una necesidad de financiación, el ejercicio siguiente se tendrá que buscar dicha cantidad.

Esta opción no suele ser adoptada por los gobiernos. Sólo se reconoce la deuda junto a una pérdida si hay reclamación u obligación de devolución (por ejemplo IGAE, 1994a, documento 4; AARF, 1998b, par. 14.1.12, 14.1.4), ya que en el momento presente no existiría aún ninguna obligación futura por parte del gobierno.

Una cuestión diferente es reconocer la subvención cuando se han cumplido todas las condiciones, requisitos, para ser beneficiario de ella, pero no de uso de la subvención. Condiciones que algunas de ellas se cumplen con posterioridad a recibir el dinero, y que no tiene porqué consistir en la realización del gasto afectado, siendo en muchos casos cuestiones formales, como por ejemplo tener el proyecto de construcción de una carretera. Ésta es la opción adoptada en Estados Unidos y Canadá. Así el GASB (1998) indica que si se recibe algo antes de cumplir los requisitos, debe considerarse como anticipos.

Como hemos indicado no debe confundirse con condiciones de uso. Así, si se recibe, por ejemplo, un cuadro con la condición de no venderlo en 5 años, no se debe reconocer el ingreso a los 5 años. En la mayoría de casos si el uso de la subvención es restringido o existen condiciones de conservación, dicha característica de uso restringido se menciona en los estados financieros.

9.5.2. SUBVENCIONES DE CAPITAL OTORGADAS

El único problema que se plantea con las subvenciones de capital otorgadas es si éstas deben considerarse como gastos extraordinarios y no contemplarse para el cálculo del equilibrio presupuestario, o deben tratarse como el resto de gastos ordinarios, corrientes.

Aunque la Contabilidad Nacional las separa del ahorro neto y en la presentación tradicional del presupuesto forman parte del denominado presupuesto de capital, dichas cantidades deben considerarse gasto ordinario del ejercicio y, como tal, formar parte del déficit/superávit a efectos del equilibrio presupuestario, si es el caso.

Si no fueran gastos ordinarios a financiar con ingresos ordinarios, podría ocurrir que nunca se financiaran con los impuestos de los ciudadanos. No pueden financiarse ni vía amortizaciones, ni con endeudamiento como las nuevas inversiones. Las inversiones se financian en parte mediante endeudamiento, pero el coste se va recuperando vía ingresos corrientes por la amortización. Si las subvenciones de capital otorgadas se financiaran con deuda nunca se recuperaría dicha cantidad vía ingresos corrientes al no haber ninguna partida de gastos corrientes relacionada con ella.

Una opción que puede plantearse sería considerarlas gasto diferido e imputarlo en el resultado del ejercicio al ritmo de la probable amortización del bien donado o que se financia su adquisición. Sin embargo, esta opción no es conveniente. El bien es de otro gobierno. Ha sido una donación, condicionada, pero una donación, por lo que debe influir en el déficit y disminuir la equidad. Además sería muy difícil conocer la amortización que practica el otro gobierno o si lo enajena al cabo de unos años. No tiene mucho sentido que los ciudadanos del gobierno que otorgó la transferencia de capital estén pagando por ejemplo durante 20 años, cuando el bien ya no les pertenece.

En el caso de una donación directa de un bien, podría argumentarse que no se necesita financiación y que por ello no debería incluirse en los gastos ordinarios a financiar con ingresos ordinarios. Sin embargo, consideramos que en este caso debe mostrarse (cuadro 9.1) una disminución en la equidad fruto de una subvención de capital y una necesidad de financiación nula. Es equivalente a vender el bien por su valor neto y con dicha cantidad realizar la subvención acordada.

Cuadro 9.1 DONACIÓN DE UN BIEN

Donación de un bien con valor neto 200

Resultado ordinario = subvención de capital = -200

- Inversión Neta = (precio venta bien donado) - 200

Necesidad/Capacidad de Financiación = 0

Se refleja la no existencia de financiación adicional y una disminución de la equidad fruto de una operación ordinaria del ejercicio.

Una cuestión diferente, es el posible tratamiento de los ingresos por subvenciones o transferencias de capital recibidas. Como comentaremos, si se consideran ingresos del ejercicio proponemos que sean extraordinarios de forma similar a los benéficos por venta de inmovilizado, ya que su destino es único: nuevas inversiones, no gastos corrientes.

9.5.3. OPCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO DE LAS SUBVENCIONES DE CAPITAL RECIBIDAS

Para el reconocimiento de las subvenciones de capital recibidas se dan varias opciones, las cuales se muestran en el cuadro 9.2, tratamiento que será equivalente en el caso de una donación directa de un activo. En todo caso, en el estado de tesorería presupues-

tario figuraría el importe total de la subvención recibida como cobros para nuevas inversiones.

Recordar que con el sistema de caja u obligaciones, las donaciones de un activo y transferencias de capital tienen un efecto nulo en el saldo presupuestario. Suponen un ingreso, que se compensa con el gasto que supone la inversión.

Cuadro 9.2 SUBVENCIONES DE CAPITAL RECIBIDAS: OPCIONES	
<p>A Ingreso del ejercicio</p>	<p>A1 Ingreso Corriente</p> <p>A2 Ingreso Extraordinario</p>
	<p>B Equidad</p> <p>B1 Equidad, sin imputarse anualmente a ingresos</p> <p>B2 Ingresos Diferidos imputándose anualmente a ingresos</p> <p>B2' No forma parte de la Equidad, es una deuda más, imputándose anualmente a ingresos</p>

Aunque una opción alternativa que se puede plantear es valorar el inmovilizado por su valor minorado por la subvención recibida, es mejor reconocer por separado el inmovilizado y la subvención ligada a él para que no lleve a confusión. Confusión que puede producirse si se entiende que fue adquirido por debajo de su precio real o se interpreta que puede ser de mala calidad.

Las opciones las podemos englobar en dos grupos. Las opciones A, con reflejo en los resultados del ejercicio en que se percibe, y las opciones B, en que en principio se imputan directamente al neto o equidad y a resultados a medida que el activo es utilizado o enajenado. Todas ellas con su impacto también en el cálculo de la necesidad de financiación, ya que según su imputación a los resultados del ejercicio su papel en la inversión neta será uno u otro, como veremos en un próximo apartado. En principio una transferencia de capital recibida no imputada a resultados ordinarios disminuye la inversión neta realizada.

En la tabla 9.2 se muestra el efecto en los resultados y el efecto, directo y a través del resultado, en la equidad de las diferentes opciones.

Tabla 9.2 VARIACIÓN DEL RESULTADO Y LA EQUIDAD			
Subvención recibida=X Imputación anual=y amortización anual del bien=x			
Opción	Resultado ordinario	Resultado extraordinario	Variación Equidad (Neto)
A1	X-x	0	Directo: 0 Total: X-x
A2	-x	X	Directo: 0 Total: X-x
B1	-x	0	Directo: X Total: X-x
B2	y-x	0	Directo: X-y Total: X-y+y-x=X-x
B2'	y-x	0	Directo: -0 Total: y-x

En el B2 (y) es una aplicación, disminución, de una partida de la equidad, mientras que en B2' lo es de un pasivo, por lo que no afecta a la equidad.

Opciones A: Se considera que gracias a la política del periodo se ha conseguido el activo, y por ello todo este beneficio se refleja en los resultados del periodo. Se deja el activo a las futuras generaciones, tratándose de manera similar a si lo hubieran adquirido. Supone un mayor gasto en los ejercicios futuros por la amortización del bien. Amortización que los ciudadanos deberán financiar si se ha de mantener el equilibrio presupuestario. En todo caso se podrían tener déficits los años de uso del bien si se tiene en cuenta el superávit producido en el ejercicio de la subvención.

Opción A1: La subvención de capital no es diferente al resto de ingresos. Son ingresos corrientes, de las operaciones. Es el caso, por ejemplo, de Australia (AARF, 1998b, par. 14.1.3) o la contabilidad pública de España (MEH, 1994; IGAE, 1994a).

Opciones A2 y B1: Considerar la subvención como ingreso extraordinario (A2), de idéntica manera que los beneficios por venta de inmovilizado, o como un aumento directo del Neto (B1) que nunca se imputa a resultados (por ejemplo normativa FASAB), tienen efectos similares sobre el equilibrio presupuestario que proponemos, si éste se establece sobre el resultado ordinario.

En el caso de que se considere un ingreso (A) parece más razonable su clasificación como extraordinario (A2) que equipáralo al resto de ingresos del ejercicio. Son subvenciones condicionadas, no se pueden destinar a gastos corrientes. Si fueran ingresos ordinarios (A1), en una situación de equilibrio presupuestario se mostraría un superávit. Superávit corriente que sería ficticio y podría llevar a plantearse la posibilidad de aumentar los gastos corrientes sin tener financiación para ello. Si se financia la construcción de una carretera, por ejemplo, ello no debe suponer una ventaja para romper

el equilibrio anual entre gastos e ingresos corrientes que puede haberse establecido. Su reconocimiento como ingreso extraordinario no afecta al saldo presupuestario y sí que aumentará, en todo caso, la capacidad de financiación de la entidad.

En el mismo sentido, si se recibe un bien donado no es conveniente que sea un ingreso ordinario, porque no se ha cobrado nada ni seguramente se venderá. Con lo que no sirve para cubrir el déficit corriente.

Opción B2: Esta opción supone imputar a resultados la subvención a lo largo de la vida útil del bien, a medida que se amortiza o se enajene. Sería el caso del Reino Unido (HM Treasury, 2000a, par. 3.3.1, 3.8.5-3.8.8.) y el plan contable para la empresa privada en España. Esta imputación de la subvención a resultados sería un ingreso ordinario encargado de compensar el gasto anual por amortización. En caso de enajenación del bien, la imputación a resultados de la cantidad restante equivaldría a un beneficio por venta del bien, con lo que sería considerado un ingreso extraordinario. El beneficio, “regalo”, de la subvención lo disfrutaran todos los que consumen el activo. Aumenta la equidad porque mejora la situación de la entidad, pero no debido a los resultados del ejercicio.

El efecto total en la equidad es el mismo que con las opciones (A), la única diferencia es el trasvase anual de la equidad a los resultados del ejercicio. La diferencia entre formar parte del resultado o ser un aumento directo de la equidad, es que en el primer caso supone una relación con la exigencia de tributos para equilibrar el presupuesto, y en el segundo no. Si la subvención cubre todo el coste del bien, la disminución de la equidad en los años de uso se deberá exclusivamente a la imputación a resultados de la subvención, mientras que no variará en cuantía alguna debido a resultados operativos del ejercicio.

Hemos de tener en cuenta que este reconocimiento de un ingreso anual por la imputación de la subvención no implica disminuir el coste de los outputs a efectos de realizar comparaciones. El coste será el mismo, con la correspondiente amortización. Lo que variará será el coste neto ya que los ingresos de las operaciones serán superiores.

Sobre la opción B2', considerar que los ingresos diferidos no forman parte de la equidad, nosotros consideramos que debe formar parte al suponer la subvención de un activo claramente un aumento de ella. En este sentido, el organismo normalizador contable del sector privado español en su norma de contabilidad sobre el Patrimonio Neto (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, 1996) indica que las subvenciones de capital forman parte del patrimonio contable (una vez deducido el efecto impositivo, el cual no afecta a las administraciones públicas).

Las dos opciones con mayor aceptación parecen ser la A2 y B2, y concretamente nosotros nos decantaríamos más por la B2.

Suele argumentarse a favor de las opciones (A) y en contra de la B2 que si el activo no se deprecia, se tendría un pasivo permanente (AARF, 1995, par. A83-88) y que el incremento de Patrimonio Neto (IGAE, 1994a, p. 279) se produce en el momento en que se percibe la transferencia o subvención, y no cuando se amortiza o se enajena el bien.

El primer argumento no es realmente cierto en el caso B2. Respecto al segundo, con la opción B2 sucede realmente lo que se propugna, aumenta el Neto al recibirse la subvención.

Sin embargo, podemos decir (cuadro 9.3) que el apoyo a opciones (A) se debe al tratamiento que se da a las infraestructuras. Las principales transferencias o subvenciones de capital son para construcción de infraestructuras. Infraestructuras que ya hemos visto que, sobre todo presupuestariamente, no son activos y se reconocen como un gasto al construirse. Ello hace que si se reciben subvenciones para su financiación, sean subvenciones para financiar un “gasto”, y por lo tanto deban ser ingresos del ejercicio. Este argumento es del todo cierto, y se basa en el principio de correlación entre ingresos y gastos.

Cuadro 9.3 CORRELACIÓN INGRESOS-GASTOS

Bien = Gasto → Subvención = Ingreso

Bien = Activo → Subvención = Ingreso Diferido

Sin embargo, hemos de decir que nosotros sólo proponemos el B2 en el caso de que se adopte el enfoque de recursos, que se activen las infraestructuras. Si las infraestructuras son activos, las subvenciones deberían ser ingresos diferidos. Si son gasto, las subvenciones ingreso. Con el sistema actual de caja el efecto de recibir una subvención de capital implica un ingreso igual al gasto (compra), que es lo que se propone con la opción B2: Si se activan infraestructuras, el gasto (amortización) es igual al ingreso reconocido.

Esta relación con el criterio para reconocer los activos públicos lo podemos ver en los dos siguientes casos.

- 1) Dos de los argumentos que se dieron en España (IGAE, 1994a, p. 279) para no considerar las subvenciones de capital como ingresos diferidos fueron la dificultad o

imposibilidad de identificar los activos, y el cumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos. Ello ocurre porque las adquisiciones son gastos del ejercicio y porque al no reconocerse estos activos en el balance, claro está que no se pueden identificar a lo largo del tiempo.

- 2) Los argumentos a favor de A2 frente a A1. Considerarlo como ingreso extraordinario, igual que el producto de ventas de inmovilizado, está relacionado con la filosofía de que su destino es inversión y no gasto corriente.

El principal argumento a favor de la opción B2 es que muestra realmente el beneficio que produce la subvención. La entrada de tesorería se refleja, de todos modos, en una menor necesidad de financiación.

Las opciones A2 y B1 no suponen una disminución del déficit el primer año, y los siguientes la amortización debe pagarse para equilibrar presupuesto, con lo que se tiene un ingreso que no ha supuesto ningún “beneficio” directo al ciudadano.

En las opciones A y B1 el activo se trata de igual manera a si hubiera sido adquirido, se amortiza durante su vida útil. Sin embargo, estas opciones no reflejan el diferente esfuerzo realizado por los ciudadanos entre un activo adquirido, que supone el desembolso de unos fondos o el recurso al endeudamiento, que un activo regalado.

Reconociendo el ingreso diferido (B2) se mantiene el efecto nulo del actual sistema presupuestario. Si tuviera reflejo en los resultados del año de la subvención, en los siguientes los ciudadanos podrían preguntarse por qué deben pagar, por qué se le imputa una amortización de un bien que no ha costado nada. Y en parte éste es un argumento con mucho peso. En este sentido Anthony (1988) opinaba que la amortización de bienes culturales donados a la entidad, o que no han supuesto ningún esfuerzo económico para ella, no tiene sentido ya que no implican recuperar coste alguno. Anthony indicaba que si alguna organización considera que puede ser positivo su reconocimiento, por ejemplo para comparar costes, debería imputarse una cantidad igual como ingresos del ejercicio.

Otro punto de vista en la elección entre las opciones A2 y B2 es analizar la visión conjunta de la administración que concede la subvención de capital y la que lo recibe. En principio el recorrido que hagan los impuestos no debería influir en la variación de equidad de los ciudadanos de una región. Claro está, que quizás la mejor situación sería cuantas menos subvenciones mejor y que el sistema de financiación se basara en una fuerte corresponsabilidad fiscal, que el que construya, el que tenga las competencias, el control, fuera el que recaudase.

La tabla 9.3 muestra la variación en el resultado (ordinario a efectos del equilibrio presupuestario establecido) y en la equidad, de cada administración y la conjunta, de las opciones A y B2 planteadas, en el caso en que la subvención sea por la totalidad del coste del activo.

Tabla 9.3 VARIACIÓN CONJUNTA ADMINISTRACIONES			
Subvención=X, amort. anual = ingreso subv. anual = y			
Año transferencia/años siguientes			
Estado / Región	Estado	Región	Conjunta
Gasto / Ingreso Diferido (B2)	Resultado: -X/0 E: -X/0	Resultado: 0/0 E: X/-y	Resultado: -X/0 E: 0/-y
Gasto / Ingreso Ordinario (A1)		Resultado: X/-y E: X/-y	Resultado: 0/-y E: 0/-y
Gasto / Ingreso Extraordinario (A2)		Resultado: 0/-y E: X/-y	Resultado: -X/-y E: 0/-y
Situación teórica global, como una sola entidad: Resultado: 0/-y E: 0/-y			

La variación conjunta de la equidad es la misma en todos casos. En cuanto al resultado global, sólo se mantiene equivalente al de una única entidad en el caso A1, sin embargo, ya hemos especificado las razones por las que no la consideramos conveniente.

En el caso de considerar la subvención como ingresos extraordinarios del ejercicio (A2), tendríamos que el ciudadano pagaría dos veces por el mismo bien. Si se exige equilibrio en el resultado ordinario, pagarían al Estado Central por el gasto de la subvención otorgada y a la región por la amortización para equilibrar el déficit corriente de cada año. En el caso B2 sólo se pagaría al Estado Central, al no influir en los resultados de la región.

Si se considerara ingreso ordinario del ejercicio (A1), con el fin de evitar esta doble imposición, podría suponer problemas para el gobierno regional, como hemos indicado. El gobierno regional podría teóricamente recaudar menos impuestos al tener superávit, pero este ingreso no puede sufragar gastos corrientes, con lo que necesitaría financiación adicional.

Relacionado con este punto de vista se ha argumentado una opción mixta (ver cuadro 9.4): Reconocer un porcentaje como ingreso (A1) y el resto como equidad (ingreso diferido, B2). Porcentaje, por ejemplo equivalente al porcentaje de población de la región sobre el global. La parte de ingreso correspondería a la parte que han pagado los

habitantes de la región afectada, como si la hubieran pagado a su gobierno regional, como si hubieran adquirido ellos mismos el activo, y el resto a lo financiado por el resto de ciudadanos del Estado, el regalo. Sin embargo, al ser en la mayoría de casos insignificante, y debido al aumento de complejidad descartamos esta imputación mixta.

Cuadro 9.4 EJEMPLO OPCIÓN MIXTA

Subvención de capital de 100 a una región que supone el 2% de la población.

Ingresos por Subvenciones de Capital: 2

Ingresos Diferidos: 98

La opción B2 recoge en parte esta filosofía. La mayoría de los ciudadanos del Estado regala ese dinero porque no lo disfrutarán en su región, por eso disminuye la equidad del Estado. En cambio a los de la región les aumenta la equidad, pero no debido a resultados del ejercicio.

En definitiva, tras analizar desde varios puntos de vista todas las opciones y las implicaciones que tienen, consideramos la opción (B2) de reconocer como ingresos diferidos formando parte de la equidad la subvención o transferencia de capital recibida, imputándose a resultados del ejercicio al mismo ritmo que la amortización del bien. Dicha opción refleja adecuadamente el efecto en la equidad y se corresponde con el principio de correlación de ingresos y gastos.

9.5.4. BREVE COMENTARIO SOBRE EL TRASPASO DE COMPETENCIAS ENTRE GOBIERNOS

No debe confundirse los bienes que cambian de titularidad entre Administraciones por un traspaso de competencias, que los donados, los cuales equivalen a subvenciones de capital.

En un traspaso de competencias no se traspasan activos concretos, se traspasa una actividad. Tanto para el que la transfiere como para el que la recibe supondrá variaciones directas en la equidad y no ningún gasto ni ingreso. Normalmente se traspasan literalmente los valores contables de una Administración a otra.

Aunque parezca que no presenta mayores problemas hay tres cuestiones que no han sido suficientemente analizadas: el tratamiento de la deuda pública existente, las pensiones devengadas de los funcionarios públicos, y la financiación de los costes de

amortización al traspasarse las competencias. A continuación plantearemos brevemente estas cuestiones, sin desarrollarlas a fondo debido a que no es el objetivo del presente trabajo.

9.5.4.1. Deuda Pública

Sobre la deuda pública, en España ésta no se traspasa a las CCAA, por ello casi toda la deuda pública es del Estado. Es un poco incoherente, pero es lo práctico. La deuda no pertenece a ningún departamento, que es lo que realmente se transfiere, es un pasivo administrado por el Tesoro. Sin embargo, consideramos más conveniente que la deuda pública asociada con el volumen de transferencias debería traspasarse junto a éstas, ya que son las CCAA las que ahora tiene los activos financiados con ella.

Por otro lado, si hubiera una carga de capital sobre los activos del departamento por el endeudamiento asociado, mientras se poseyera el activo inicialmente financiado por el Estado dicha carga debería seguirse pagando al Tesoro del Estado y no a la CCAA.

Podría llegarse a la situación hipotética de que el Estado transfiriera todos sus activos manteniendo la deuda, con lo cual tendría un pasivo, la equidad negativa, y la necesidad de cobrar impuestos para devolver esa deuda. En un presupuesto de recursos cada año aparecerían beneficios. Se daría la paradoja de exigir tributos sin dar ninguna prestación a cambio, pero necesarios para devolver la deuda. En este caso los ciudadanos verían claramente que deben pagar por déficits anteriores. Por ello aunque el Estado no tuviera ninguna competencia debería seguir cobrando impuestos hasta que desapareciera la deuda, o que ésta se repartiera entre las CCAA.

9.5.4.2. Pensiones de los empleados públicos

Con las pensiones de los trabajadores públicos ocurre una situación parecida. Si no se reconoce este pasivo, no se traspasa al transferir las competencias. En realidad se traspasa una deuda oculta a las CCAA (que no sale en el balance) y ningún activo a cambio.

El cambio de criterio a un enfoque de recursos, reconocer estas deudas, supondría un impacto importante en las CCAA. Por ello se tendría que transferir todo el balance, se supone que si hay un pasivo le corresponde un activo. En este caso existen dos posibilidades: (1) reconocer en el activo la deuda del Estado por las pensiones devengadas

antes de la transferencia, por lo cual el Estado hará efectivo su pago al llegar el momento, ó (2) el Estado debería transferir en dinero las cantidades devengadas.

9.5.4.3. *Financiación de la Amortización*

Respecto a los costes de amortización al traspasarse las competencias, diremos que su imputación en el coste anual del servicio transferido puede ayudar a solucionar los problemas actuales de aquellas regiones que carecen de inversiones iniciales básicas.

Por ejemplo: el traspaso de la sanidad se puede hacer calculando los costes medios o teóricos de los hospitales que tendría que haber, recibiendo las CCAA dicha cantidad del Estado. Si este coste incluye la amortización, la región podrá ir pagando la deuda en que incurre por la construcción de nuevos hospitales.

Si llega el momento en que no hay partidas específicas y todo el coste lo asumen los ciudadanos de la región, el Estado Central se tendría que ver comprometido a pagar al menos la amortización acumulada hasta la transferencia, ya que habrá recaudado dichos fondos, en teoría para la reposición, y ahora la reposición la debe realizar una administración diferente.

9.6. DIFERENCIAS DE CAMBIO

A nivel contable se acepta internacionalmente que bajo el enfoque de recursos todas las partidas monetarias (tesorería, activos y pasivos financieros, créditos y débitos) en moneda extranjera deben registrarse al tipo de cambio existente en la fecha de la operación. Al final de cada ejercicio deberán ser valoradas según el tipo de cambio de cierre. Ello puede suponer un aumento de las cuantías de las deudas, que supondrán unas pérdidas o ganancias motivo de la diferencia de cambio producida. El reconocimiento más aceptado para reconocer estas diferencias, es tratarlas como resultados del ejercicio en que se producen.

Existen otras alternativas, como reconocer los beneficios como ingresos diferidos hasta que tiene lugar el pago, o incluso no reconocer las diferencias hasta el momento del pago. Esta segunda alternativa la consideramos como un error, ya que puede suponer importantes desembolsos en el futuro con su consiguiente desconocimiento y su nulo efecto en el presupuesto. El diferir los beneficios, no lo consideramos adecuado ya que, al igual que para las variaciones de valor de bienes de inversión, se trata de partidas

normalmente a corto plazo y el criterio internacionalmente aceptado es el de reconocer todos sus cambios de valor en los resultados del ejercicio en que se producen.

Sobre las variaciones en el tipo de cambio del endeudamiento a largo plazo, indicar que realmente se produce un aumento o disminución del volumen de deuda, similar a una nueva emisión o una amortización anticipada, en su caso. Las deudas a largo plazo pueden rescatarse antes del vencimiento en cualquier momento, y se realizaría por el tipo vigente. Es por ello que las diferencias de cambio que se produzcan también deben imputarse a resultados.

Bajo el punto de vista de la necesidad de financiación, las diferencias de cambio también repercuten en el resultado del ejercicio. Como hemos visto la necesidad/capacidad de financiación de la Contabilidad Nacional muestra la variación del endeudamiento y los activos financieros por su valor de mercado. Por ello las variaciones en los tipos de cambio modifican el volumen de deuda, y con ello la necesidad/capacidad de financiación del ejercicio.

Ahora bien, donde esta variación del volumen de deuda y déficit no se recoge es con el sistema de caja u obligaciones que adoptan aún hoy en día muchos gobiernos. Con este sistema sólo suponen un mayor/menor cobro o pago de la deuda en cuestión, pero no se diferencia entre lo que era deuda original y la variación debida al tipo de cambio.

Al igual que las revaluaciones, las diferencias de cambio no se presupuestan. Ahora bien, en aquellos casos en que fueran previsibles con bastante certeza, especialmente para el año del cobro o pago, deberían figurar en el presupuesto.

9.7. COSTES NOCIONALES

Como característica novedosa del sistema de presupuesto de recursos, el Reino Unido imputa como coste de los servicios los llamados Costes Nocionales o Teóricos. Son costes que tendría cualquier entidad, pero que al pertenecer al sector público no suponen desembolso alguno ni en el presente ni en el futuro para los departamentos. Su objetivo es presentar de la mejor manera posible una situación de mercado. Al igual que la depreciación o las provisiones, no se recibe financiación por ello, pero deben ser aprobados por el Parlamento al aprobar los costes operativos del departamento.

Sólo tiene consecuencias a nivel departamental, no se consideran para el superávit/déficit del presupuesto del gobierno. Al realizar la consolidación se eliminan, sino los ciudadanos estarían pagando por algo que nunca supondrá un desembolso.

Entre los costes nocionales se incluyen costes como los de auditoría, formación, o la carga de capital o dividendos, que comentaremos en el próximo apartado.

Una alternativa a los costes nocionales, y que quizás consideramos más oportuna, es la creación de mercados o fondos internos, como los que pretende crear el gobierno federal de los Estados Unidos. En este caso la imputación de costes a los departamentos equivaldría a repartir un coste real (no calculado teóricamente) entre los distintos departamentos que lo utilizan. Reparto de costes, necesario y aconsejable si se quiere conocer el coste completo de los outputs del departamento o agencia.

Incluso una opción no descartable es que los departamentos pagasen por estos servicios. Así, por ejemplo, sobre el coste de auditoría tendría más sentido que parte de la financiación del Auditor General proviniera directamente de las agencias y departamentos. Seguramente en los sistemas actuales si se crea una nueva agencia no aumentan los recursos destinados al auditor, cuando realmente aumenta su trabajo.

En todo caso si se imputan costes nocionales debería ser sobre el coste real, por ejemplo del auditor, no sobre los costes de mercado del sector privado. Si el auditor público es más o menos eficiente que los privados, debe conocerse.

Igualmente si se reconocen costes nocionales, deberían contemplarse también los impuestos. La principal razón de su no reconocimiento se debe a que no supone un coste que soporte el gobierno, como sí lo son los de auditoría y cursos de formación, por ejemplo.

9.8. CARGA DE CAPITAL

9.8.1. CONCEPTO DE CARGA DE CAPITAL

Uno de los cambios en la gestión departamental de los activos con la adopción del presupuesto de recursos ha sido la imputación de una carga de capital. En Australia y Nueva Zelanda supone un coste más de los outputs, suponiendo un desembolso por ello, mientras que en el Reino Unido se contempla como un coste nocional más.

Hasta ahora era principalmente utilizado tanto por sector privado como por el público para la toma de decisiones de inversión (ratio de descuento), pero no se imputaba como tal al coste de los departamentos.

El objetivo de implantar una carga de capital sobre los activos es reflejar el coste completo de los outputs y crear incentivos para un uso más eficiente de los activos. Se quiere incentivar la venta de los activos poco utilizados o menos productivos al incrementar el coste de poseerlos. Los activos que no lleguen a dar una rentabilidad que alcance la carga de capital exigida deberán ser vendidos, cambiados por otros más baratos o aumentar su productividad. Con ello se consigue que los activos no parezcan gratuitos. Hasta entonces, por ejemplo, podían obtener ingresos de las inversiones financieras y no incurrir en ningún coste aparente por poseerlas, con lo que siempre la inversión parecía rentable.

Es sólo una medida que afecta a la gestión de los departamentos y no al presupuesto global, a las cantidades que pagan los contribuyentes.

En parte se trata de imputar los gastos financieros del gobierno debido a la deuda pública, entre los departamentos que utilizan los activos con ella financiada. Gastos financieros que representan un importante porcentaje de los gastos anuales, y que muy pocos imputan a las actividades gubernamentales y servicios públicos. Sólo los intereses del endeudamiento directo que hacen las entidades son imputados en los resultados de éstas.

Sin embargo, el concepto utilizado en los tres países es más amplio e intenta reflejar el coste de toda la inversión gubernamental en el departamento, por la cual se han tenido que recaudar impuestos o endeudarse. Se quiere asegurar una tasa de retorno de la equidad de los contribuyentes, reflejando el coste de oportunidad de patrimonio departamental. Se asimila a los dividendos o rentabilidad que exigen los accionistas de una empresa privada.

Este concepto más amplio de coste de oportunidad viene también determinado porque los tres países utilizan valores actuales para sus activos, y no el coste histórico que es el que en todo caso se financió con la deuda.

9.8.2. VENTAJAS E INCONVENIENTES

Si las agencias y departamentos no reflejan este coste de poseer los activos, y sólo lo refleja el Tesoro, estarán pidiendo y presupuestando nuevas adquisiciones sin valorar

el coste total de éstas al no endeudarse directamente en su compra. De esta manera se tomarán decisiones con una visión parcial.

Imputando una carga de capital se mejoran las decisiones de inversión y la gestión de activos. Permite una mejor comparación de costes entre entidades y entre proyectos de inversión, donde el coste total de los activos puede ser comparado directamente con las cargas incurridas bajo opciones privadas de financiación. Las nuevas adquisiciones están mejor justificadas, se minimiza la posesión de activos, evitando los ociosos, y permite considerar alternativas como el alquiler o el arrendamiento financiero.

Hemos de señalar que el tema de los activos ociosos es mejor tratado allí donde se utilizan valores actuales. Si se tiene un activo muy viejo, que ya está totalmente amortizado, bajo el coste histórico no tiene valor, no se le imputaría carga de capital. Bajo valores actuales sí que se le imputa carga de capital, porque aparece en el balance, aunque su vida útil deseable ya haya finalizado.

Autores como Robinson (1998) cuestionan la utilidad de implantar una carga de capital. Indica que pueden tomarse decisiones sesgadas a favor de otras entidades privadas, no por ser más eficiente, sino por no calcular los costes de la misma manera. Robinson apuesta por otras alternativas para incentivar la buena gestión de los activos, como poderse quedar con un porcentaje del beneficio de su venta.

Otro de los problemas que pueden surgir es que los departamentos no revalúen adecuadamente y que tiendan a vender sus activos y posteriormente alquilarlos. En el mismo sentido puede que algunos tiendan a seguir funcionando con elementos anticuados y ya amortizados con el único objetivo de tener una menor carga de capital, o utilizar los fondos de la amortización para otros fines que no sean la renovación. Todo ello lo único que aporta, pero, son beneficios a corto plazo, frente a dificultades a largo. Con el control y sistema de accountability adecuado estas prácticas deben evitarse, y en todo caso sancionar a los gestores en caso de que no reemplacen eficientemente los activos.

Un problema que también se ha planteado en Nueva Zelanda y Australia, es que los departamentos con un déficit inicial de activos al implantarse el presupuesto de recursos pueden verse penalizados al tener que aumentar considerablemente sus activos. Por ello es necesario que previamente se optimicen los niveles de activos de los departamentos.

9.8.3. CÁLCULO DE LA CARGA DE CAPITAL

Tanto Australia como Nueva Zelanda y el Reino Unido¹⁵⁷ calculan la carga de capital (cuadro 9.5) sobre los activos netos de la entidad. Activos netos que no incluyen los elementos administrados.

Cuadro 9.5 CARGA DE CAPITAL
ACTIVOS NETOS X INTERÉS (%)

Sin embargo, no es ésta la única opción posible. La base de cálculo podría ser (FASAB, 1996b) el total de activos, sólo los activos fijos, los activos menos las deudas corrientes o menos todas ellas. Incluso puede no aplicarse para aquellas entidades en que el uso de activos de capital no sea significativo.

Se ha adoptado la base de los activos o patrimonio neto, y en la mayoría de los casos un único tipo de interés, para que su aplicación fuera sencilla (FASAB, 1996b, par. 73).

Se aplica a los activos minorados por las deudas y no a los activos totales. Las deudas y créditos a corto plazo en general son libres de intereses, y por el endeudamiento directo la entidad ya paga directamente un interés que es reconocido como gasto.

Sobre el tipo de interés a utilizar, suele emplearse el de los bonos a largo plazo, como indicativo del interés libre de riesgo, más una prima de riesgo. Para determinar la prima de riesgo se pueden utilizar modelos financieros como el CAPM (Capital Asset Pricing Model), utilizado en Nueva Zelanda, o el APT (Arbitrage Pricing Theory).

Sin embargo, la utilización del interés de los bonos a largo plazo no es la única alternativa. Pueden utilizarse intereses medios de toda la deuda pública o el interés utilizado para valorar inversiones en el sector público y/o privado. Aunque si el objetivo que se persigue es imputar los gastos de la deuda pública a los activos con ella financiada, puede ser más adecuado aplicar el tipo de interés de cuando se adquirieron los activos o el de los bonos con una duración similar a la vida útil del activo.

¹⁵⁷ Puede verse HM Treasury (2000a, par. 7.4).

En Australia y Nueva Zelanda la carga de capital se revisa anualmente al establecerse los presupuestos. Las asignaciones a los departamentos se calculan teniendo en cuenta la carga de capital según su base de activos netos a principio del ejercicio, y a final del ejercicio pagarán al gobierno según su base de activos netos en ese momento. Si al final del ejercicio el cálculo de los activos netos no varia pagará al gobierno central lo mismo que recibió, si es menor saldrá beneficiado, y si es mayor deberá desembolsar más. Al departamento se le permite conservar la parte de la asignación correspondiente a la carga de capital recibida de más, lo cual incentiva más aún la buena gestión de los activos.

En el Reino Unido ya hemos indicado que son nocionales, no hay desembolsos, calculándose sobre la media anual de los activos netos. Ahora bien, hay que tener en cuenta que si un departamento tiene beneficios debe devolverlos al Fondo Consolidado del Gobierno, con lo que si se aplicara el sistema australiano y novozelandés debería siempre devolver lo recibido por carga de capital.

Aunque hemos indicado que la base del cálculo se realiza sobre los activos netos para simplificar, deben realizarse algunos ajustes para conseguir los objetivos que se pretenden.

Así, si se reciben inyecciones de capital del gobierno durante el ejercicio, ello influirá en aumentar el coste, y por lo tanto el precio de sus outputs, con lo que se debe aumentar las cantidades a recibir por la carga de capital.

Además si se revalúan los activos durante el ejercicio, dicha revaluación no se tendrá en cuenta a la hora de estimar el coste de capital definitivo. Ello es debido a que tal aumento de valor no está bajo su control y un aumento de la carga de capital podría desincentivar la revaluación.

Igualmente tampoco se tiene en cuenta los bienes obtenidos por donaciones o subvenciones.

Tampoco se tienen en cuenta las cantidades que deben devolverse al Gobierno, ni las autorizaciones parlamentarias aún no recibidas, ya que su cobro no depende del departamento.

En Australia, las agencias que se financian exclusivamente mediante el cobro de tasas o precios públicos están fuera del ámbito de aplicación de las cargas de capital. Ello es lógico y aconsejable, siempre que no hayan recibido ningún tipo de fondos públicos para adquirir los activos que utilizan, ni si éstos fueron cedidos por el gobierno. Si

existen activos que no han adquirido directamente, la carga de capital debería imputarse. En este caso no la cobrarán del gobierno mediante asignación presupuestaria, sino de sus clientes al establecer los precios públicos, devolviendo la cantidad correspondiente al gobierno al finalizar el ejercicio.

9.8.4. IMPLANTACIÓN DE UNA CARGA DE CAPITAL Y ALTERNATIVAS

Implantar una carga de capital a los departamentos y agencias públicas es conveniente, especialmente en los casos en que el inmovilizado se ha financiado mediante deuda pública. Está claro que si las agencias y departamentos no ven este coste de poseer los activos, y sólo lo ve el Tesoro, tomarán decisiones con una visión parcial y no se podrán comparar costes con el sector privado.

Nosotros aconsejaríamos la imputación sólo de las cargas del endeudamiento público entre los activos que financia, no la visión amplia de coste de oportunidad. El coste de oportunidad puede calcularse, es aconsejable, y debe presentarse como información adicional. En el sector privado, el coste de oportunidad se utiliza para la toma de decisiones, pero no se contabiliza. En todo caso, si los departamentos deben o no devolver parte de sus beneficios al gobierno por este coste, es otro tema.

Una alternativa es la creación de fondos internos. En el gobierno federal de los Estados Unidos el coste de capital se aplica a algunas agencias y hubo un intento de implantarlo en todo el gobierno (FASAB, 1996b, Accounting for the Cost of Capital by Federal Entities Invitation for Views). Actualmente se propone la creación de unos fondos internos de adquisición de activos, imputándose un alquiler a las agencias que los utilizan. En el mismo sentido, en Dinamarca una cuarta parte de los activos públicos son propiedad de una agencia central que cobra un alquiler a las agencias que lo utilizan. En todo caso, esta opción puede ser una alternativa siempre que el alquiler contemple el coste de los intereses de la deuda por esos activos, y no sólo la amortización.

En otros países, como Holanda o Suecia se ha implantado un sistema de préstamos. Las agencias pueden obtener préstamos del Tesoro para financiar sus nuevas inversiones, con el correspondiente gasto financiero. Dichos préstamos serán devueltos con los fondos de la amortización acumulada y otros ahorros que hayan obtenido. En Holanda las entidades de nueva creación deben pagar un precio por los activos de sus balances o establecer el préstamo con el Tesoro. En Suecia se ha adoptado este sistema, el cual quiere extenderse a las infraestructuras y activos militares, porque los modelos de carga de capital que se pretendían adoptar no fueron entendidos ni por los políticos ni los gestores.

Nosotros creemos que es mejor establecer una carga de capital que reflejar un endeudamiento con el Gobierno. Las aportaciones del gobierno, ya sean como aportaciones iniciales o posteriores, corresponden a los Fondos Propios de la entidad. El reflejo como endeudamiento y no Fondos Propios en el Balance alteraría toda la imagen fiel de la entidad.

De igual manera, la creación de fondos o entidades de compra de activos, implica que ninguna agencia refleje en el balance los activos que usa, lo cual dificultaría su lectura y la exigencia de accountability.

Sobre la naturaleza de la carga de capital a implantar, mejor si no es nocional. El sistema debe permitir mediante el cobro de servicios públicos devolver la carga de capital al gobierno, el cual ha de hacer frente a los intereses de la deuda.

En todo caso, es necesario un adecuado control sobre la disposición de activos que se haga, y realizar los ajustes necesarios para que el sistema se implante con los niveles más adecuados de activo en cada entidad.

Igualmente puede ser conveniente para mejorar la información presentar de forma separada el coste de capital en el estado del coste de las operaciones, de forma similar a como se presenta en Australia.

9.9. BENEFICIOS POR VENTA DE INMOVILIZADO

9.9.1. RECONOCIMIENTO COMO RESULTADO EXTRAORDINARIO

Una cuestión importante a determinar es si los beneficios producto de la enajenación del inmovilizado son tratados de la misma manera que el resto o no. Todo ello teniendo en cuenta que la mayoría de activos públicos no tienen como destino su venta, y en todo caso si se venden suele ser para adquirir nuevos. Las dos opciones que se pueden dar son las siguientes:

- a) Resultados del ejercicio, y como tales pueden destinarse a cubrir cualquier gasto.
- b) Resultados extraordinarios, por lo que no forman parte del déficit/superávit presupuestario a efectos del equilibrio propuesto, en su caso. El aumento de valor no se considera un beneficio procedente del ejercicio en cuestión.

Como hemos venido mencionando, consideramos que la mejor opción es considerarlos como beneficios extraordinarios, y que su destino sea la financiación de nuevas in-

versiones o la reducción de la deuda pública. Financiación afectada que ya se da en la mayoría de legislaciones presupuestarias.

Con esta diferenciación se logra además evitar posibles manipulaciones del déficit, que sí se producen con el sistema de caja actual. Así, puede venderse un activo necesario a final del ejercicio con la finalidad de recomprarlo a principio del siguiente, sólo para presentar un menor déficit. Sin embargo, el beneficio que aparece por la venta es ficticio, y no mejora la situación de la entidad.

Esta diferenciación no se da en todos los casos. En Australia y Nueva Zelanda puede argumentarse que forman parte del resultado ordinario del ejercicio. Pero hemos de señalar que al utilizar valores actuales, apenas se producen resultados en las ventas de inmovilizado.

En la Contabilidad Nacional, también al reflejarse valores de mercado, las ventas de inmovilizado no tienen efecto en el cálculo del ahorro del ejercicio. Sin embargo, sí que lo obtenido en las ventas disminuye la necesidad de financiación, exceptuando la transmisión de activos financieros.

Vimos que la Contabilidad Nacional excluye del cálculo de la necesidad de financiación la venta de activos financieros, incluidas las acciones de empresas públicas, y otros gobiernos excluyen el producto de cualquier venta de activos. Nosotros consideramos que debe tratarse por igual cualquier venta de activos, sean financieros o no. ¿Por qué una venta de un inmueble debe suponer una capacidad de financiación, y una venta de acciones no? Financiar gastos corrientes con desinversión refleja una necesidad de financiación, y ello debe reflejarse adecuadamente.

Si no se produce esta diferenciación, los ciudadanos no conocen el destino del producto de esta venta. En todo caso si se produce un déficit y existe un beneficio por la venta de inmovilizado, el superávit extraordinario compensaría el déficit corriente del ejercicio, pero se resaltarían las dos partes: (a) los ingresos corrientes no han sido suficientes para cubrir los gastos corrientes del ejercicio, y (b) se han compensado con unos resultados extraordinarios. Compensación que se puede realizar con resultados extraordinarios del ejercicio, superávits de ejercicios anteriores, o directamente mediante endeudamiento a cuenta de resultados futuros positivos.

Si el criterio de valoración del activo es por un valor actual, el efecto en la equidad es el mismo, pero por diferentes motivos. Aumenta debido a la revaluación y disminuye por el déficit.

Hemos de tener en cuenta que estamos hablando de beneficios, no del producto de la venta como sucede en el presupuesto de caja. Así, la parte correspondiente a la recuperación de coste pendiente de amortizar no supone beneficio, con lo que no puede destinarse a cubrir gastos corrientes sin que implique un mayor déficit. Y el beneficio es nulo o mínimo en caso que el criterio de valoración no sea el coste histórico. Con el presupuesto de recursos no puede obtenerse la situación de equilibrio presupuestario propuesto mediante la venta de activos, por lo que si con lo cobrado de la venta se pagan gastos, se tendrá un déficit del ejercicio, aunque no de tesorería.

9.9.2. PÉRDIDAS DE INMOVILIZADO

Respecto a las posibles pérdidas, ya sean de ventas o por otro motivo, recomendamos el mismo tratamiento que para los beneficios. Si el benéfico es extraordinario, financia nuevas inversiones (como todo el coste de lo vendido), las pérdidas extraordinarias implican que se necesita financiación extra para la nueva inversión, si se renueva.

De igual manera se procedería si son pérdidas definitivas de valoración. Una pérdida de valor no supone necesidad de dinero, sólo que si algún día se vende se cobrará menos, por lo que no es lógico que los ciudadanos tengan que pagar por ello. Por ello implicarán una pérdida extraordinaria o menor reserva de revaluación, en su caso.

Si por ejemplo, se destruyen o inutilizan importantes activos, como un avión de combate, o toda la flota de autobuses municipales, se habrá tenido una pérdida. Pérdida que es extraordinaria. No es lógico que afecte al déficit, y por ello tener que aumentar los impuestos. Seguramente en el ejercicio o al siguiente se tendrán que aumentar los impuestos, si estos activos eran necesarios. Este aumento de impuestos implicará un superávit del ejercicio. De esta manera los ciudadanos ven la causa y destino de este superávit: la falta de financiación ante la gran inversión nueva que debe hacerse. Se ve que el superávit corriente compensa el resultado global negativo del año anterior, o los resultados extraordinarios negativos de éste, y no es debido, por ejemplo a recibir unos servicios públicos más caros.

9.10. PROVISIONES

9.10.1. LAS PROVISIONES EN UN PRESUPUESTO DE RECURSOS

Un tema novedoso que implica la adopción del presupuesto de recursos frente al tradicional de caja, es la dotación de provisiones, con el consiguiente impacto en el resultado del ejercicio.

Los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos contemplan las dotaciones a provisiones como una partida más entre sus gastos presupuestarios. Y todos lo que han adoptado dicho criterio en la contabilidad reconocen provisiones por una diversidad de motivos.

Con el criterio de caja u obligaciones tradicional, al no suponer una salida de tesorería ni una obligación firme de pago, la dotación de provisiones es una cuestión ajena al sistema presupuestario y contable. Tal como indica Towe (1993) no reconocer las provisiones ni contingencias impide reflejar el impacto fiscal real del gobierno. En un sentido similar, la GAO (1997) de Estados Unidos indica que el actual sistema de caja no reconoce el impacto económico de los programas de seguro federales. Existen muchas actuaciones públicas que llevan emparejado un riesgo, y en algunos casos una verdadera deuda, que con los actuales sistemas presupuestarios no se reconocen y que bajo un presupuesto de recursos se mejoraría notablemente el control de estos riesgos.

El reconocimiento de provisiones permite, entre otras cosas, valorar correctamente diferentes programas o políticas gubernamentales. Aparentemente unos programas pueden tener menos efecto presupuestario que otros y por eso parecer más baratos o mejores, pero no ser así al implicar importantes desembolsos en el futuro. Así, por ejemplo, puede parecer mucho más conveniente garantizar créditos bancarios que subvencionarlos u otorgarlos directamente por el propio gobierno.

Todos estos riesgos, estas pérdidas que son razonables y podemos determinar su cuantía, deben tenerse en cuenta en el proceso presupuestario. De este modo no aparecerán problemas inesperados que tengan que cubrirse de manera imprevista.

Aparte de los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos, Canadá y el gobierno federal de los Estados Unidos para programas de crédito y avales, las provisiones no se suelen reflejar en los presupuestos y su resultado. En algunos casos, como Islandia y España, se crean reservas para futuros gastos, y en otros reservas para contingencias presupuestarias. En estas últimas su finalidad es compensar posibles créditos con insuficiente dotación presupuestaria. En la Contabilidad Nacional, y por lo

tanto en el cálculo de la necesidad/capacidad de financiación, sólo los posibles importes por tributos y cotizaciones sociales cuya recaudación sea incierta son excluidos de su cálculo (Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea, 2000, art. 2).

Ahora bien, al hablar de provisiones hemos de diferenciar dos causas bastante distintas en su concepción y tratamiento.

- 1) El conocimiento con suficientemente base de una pérdida, pasivo, fruto de actuaciones pasadas. Sería por ejemplo el caso de avales, seguros públicos, insolvencias, etc. En estos casos se trata de reconocer una deuda, la provisión, cuando tenemos conocimiento del riesgo previsible, no en el momento en que nace la obligación de pago.
- 2) Prever posibles gastos, contingencias, futuras e ir dotando una reserva, fondo, para cuando ocurran. Sería el caso de fondos para catástrofes o reparaciones futuras, donde se dota una cantidad anual para ir creando dicho fondo.

La diferencia entre el primer tipo y el segundo la podemos ver con el ejemplo de las indemnizaciones por un desastre natural. En el caso de las provisiones se reconocería al producirse el desastre, sin esperar a que los damnificados presenten todo el papeleo y se cumplan los trámites burocráticos. El segundo caso sería ir reconociendo anualmente una cantidad para dotar la reserva o fondo para desastres, para que si ocurren se tengan ya fondos recaudados para tal fin.

Como ejemplos del primer caso, provisiones, donde serían las dotaciones y no los pagos y cobros los que modificarían el déficit/superávit presupuestario, tenemos los siguientes¹⁵⁸:

- Las insolvencias o deudas difíciles de cobrar. Su conocimiento supone dotar una provisión que disminuye el activo en cuestión.
- Las provisiones por seguros gubernamentales, como el aval de créditos, seguros agrarios de cosechas, seguros por inundaciones, seguro de depósitos bancarios ante la posible fallida de bancos, y cobertura de fallidas en determinados seguros privados. En la mayoría de estos casos el sector privado realiza una serie de aportaciones al fondo correspondiente para cubrir los imprevistos. El gobierno sólo debe cubrir la parte que no haya sido suficiente. Estas aportaciones privadas actualmente son ingresos presupuestarios, pero con el enfoque de recursos deben ser tratadas simple-

¹⁵⁸ Las provisiones por depreciación de elementos del inmovilizado se incluirían en este grupo, sin embargo, ya hemos hablado de ellas en otros apartados, considerando que no deben considerarse a efectos presupuestarios.

mente como aumentos del fondo sin afectar al resultado presupuestario. Será el gasto devengado en el ejercicio para el gobierno por producirse las circunstancias del seguro lo que afectará al resultado. Como ejemplo tenemos el seguro federal para depósitos bancarios de los Estados Unidos (no se reconocen aún en el presupuesto, pero sí en la contabilidad, FASAB 1995a), donde no es obligatorio el pago hasta que se da la orden de cierre de la entidad, el cual se conoce o intuye con bastante antelación. En este caso se reconocería la pérdida al estimarse la fallida del banco, sin esperar a su cierre definitivo. En este sentido la OMB utiliza modelos de valoración de opciones financieras, para saber las posibilidades de quiebra de bancos, al igual que para otros seguros gubernamentales. Quizás sea en el caso de los préstamos otorgados y de las garantías sobre préstamos privados otorgados por el Gobierno Federal de los Estados Unidos, donde se haya ido más adelante al estimar el valor presente de los posibles flujos de tesorería futuros, y reconocerlos como gasto presupuestario del ejercicio en que se concede el préstamo o la garantía. En todo caso, podemos decir que estos casos de avales bancarios se asimilan a las provisiones por insolvencias, con la única diferencia que supondrá un pago en el futuro en lugar de un no cobro. Otro ejemplo sería el caso del programa de seguro de accidentes de Nueva Zelanda, donde se reconocen como gastos los pagos estimados más una cantidad calculada sobre datos históricos para los accidentes ocurridos pero aún no demandados.

- Programas de cobertura de la población, como gastos médicos o el seguro de desempleo. Del sistema de jubilación público y la Seguridad Social hablaremos en un próximo apartado. Suelen considerarse operaciones de no intercambio (nonexchange), asimilables a las subvenciones (FASAB, 1999b). Se reconoce la provisión o gasto al quedar alguien en paro o enfermar, pero no por el valor actual de los gastos futuros que puedan corresponder a la población actual por dicho concepto.
- Litigios y reclamaciones judiciales, donde las pérdidas posibles se recogen cuando se tiene conocimiento de la posibilidad de que ocurran, sin esperar a sentencia firme.
- Obligaciones asumidas por el gobierno ante imprevistos, como por ejemplo desastres naturales o limpieza o descontaminación de zonas públicas. Así, por ejemplo, en Australia (AARF, 1998b, par. 12.1.3) si ocurre un desastre se reconoce la provisión, porque implicará unos gastos que ya pueden ser evaluados. No se espera a la realización de éstos para computarlos en el presupuesto.

Como ejemplos del segundo caso, la dotación de fondos para futuros gastos, tenemos los siguientes:

- Fondos de Reserva de la Seguridad Social para garantizar la sostenibilidad a largo plazo del sistema de pensiones. Un ejemplo puede verse en España donde el Presupuesto de la Seguridad Social para 2002 reflejaba una dotación de 1.051,77 millones de euros, y en el supuesto de que la liquidación presupuestaria de la Seguridad Social (Ley 18/2001, art. 15) se sitúe en una posición de superávit se

cial (Ley 18/2001, art. 15) se sitúe en una posición de superávit se aplicará prioritariamente a dicho fondo.

- Previsión para grandes catástrofes o emergencias. Creación de un fondo mediante dotación anual de un porcentaje de la cantidad estimada para gastos futuros imprevistos. Sería el caso propuesto en los Estados Unidos (H.R. 853), donde se dotaría anualmente un fondo de reserva para emergencias, cuyo saldo debería ser la media de los desembolsos realizados los 5 años anteriores. En Islandia existen unos fondos para desastres naturales, los cuales son bastante frecuentes, y cada año existe una dotación presupuestaria, pero siguiendo el criterio de caja. En Canadá si el fondo de contingencias para emergencias anual no es utilizado no reduce el resultado, y su saldo sólo puede emplearse para reducir la deuda.
- Fondos para futuras reparaciones. Se crea un fondo para una importante reparación o revisión que tiene lugar periódicamente. Es el caso de la contabilidad de España para reparaciones obligadas por la legislación, tema que ya tratamos en un punto anterior. Aquí incluiríamos, por ejemplo, las provisiones que dotaron en su día muchos departamentos sobre los cambios informativos derivados del efecto del año 2000.
- Fondos de desmantelamiento y descontaminación al final de la vida útil de un activo. En este caso, al menos a nivel contable, el tema no es tan controvertido como otras provisiones para gastos futuros. Después del desmantelamiento o cierre el activo ya no existe, por lo que realmente sí que representa un gasto asociado con los que lo ha utilizado con anterioridad. Suelen ser obligaciones legales de los gobiernos. Sin embargo, si se tiene certeza que se estará obligado a ello debe reconocerse también la provisión devengada anualmente.

Otro tipo de provisiones, son las llamadas provisiones presupuestarias de contingencia. Son una partida más del presupuesto, con la finalidad principal de servir para trasvases de crédito, sin tener que modificar otras partidas o no tener que recurrir a créditos adicionales o extraordinarios. En la mayoría de casos si no se utilizan son anuladas, no afectando por lo tanto al resultado del ejercicio. Así en España la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (Ley 18/2001, art. 15) indica que:

“Dentro del límite de gasto fijado anualmente para el Estado, se incluirá una Sección presupuestaria bajo la rúbrica Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria por importe del 2 % del citado límite. Este fondo se destinará, cuando proceda, a atender necesidades, de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio”.

Hemos de indicar que, a diferencia de los modelos de caja, con el presupuesto de recursos si se dotan provisiones no se anulan cada año si no se ha realizado el desembol-

so. Quedan dotadas y al siguiente ejercicio sólo deben ajustarse, al alta o a la baja, pero no anularse y volverse a dotar de nuevo por la totalidad del gasto estimado.

9.10.2. REQUISITOS ADMITIDOS INTERNACIONALMENTE E INFORMACIÓN A PRESENTAR

Tanto Nueva Zelanda como Australia y el Reino Unido adoptan en su presupuesto de recursos los criterios internacionalmente aceptados en la normativa contable para reconocer las provisiones.

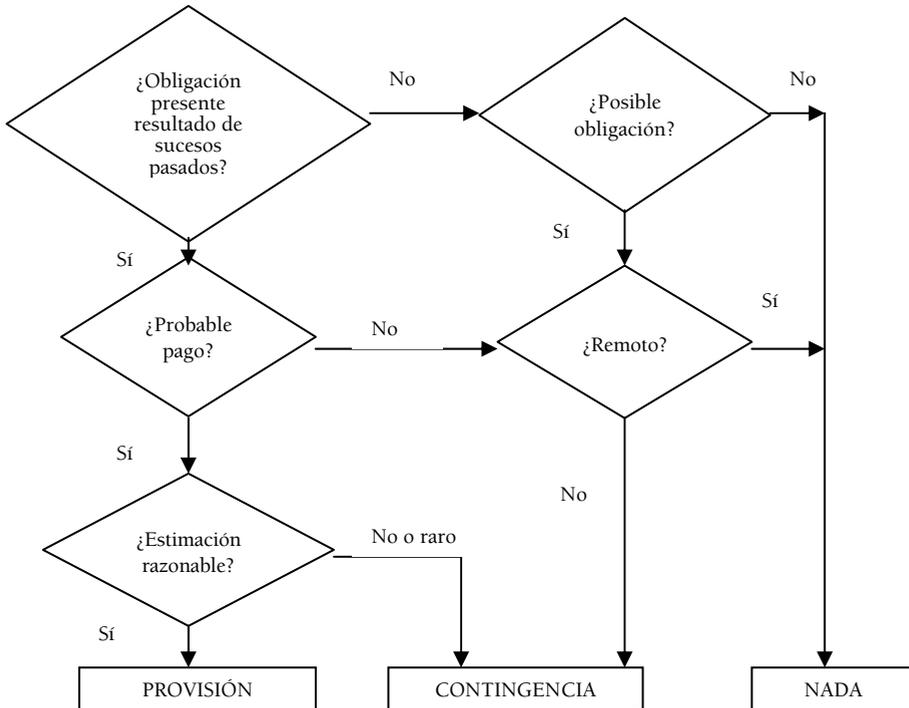
En este sentido, la normativa internacional (por ejemplo, FASAB 1995a, AASB 2001c, IFAC 2002c, HM Treasury, 2000a) señala que debe existir un futuro pago o pérdida surgida a raíz de sucesos pasados, en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía y/o vencimiento, pero es probable y puede hacerse una estimación fiable de su cuantía.

En el caso de que su impacto presupuestario dependa de hechos futuros que no están enteramente bajo el control de la entidad, pudiendo ocurrir o no, o porque no es probable que la entidad tenga que satisfacer la obligación o ésta no pueda ser medida con la suficiente fiabilidad, estaremos en el caso de pasivos contingentes o contingencias.

En los casos en que es probable (cuadro 9.6) y se puede medir con cierta fiabilidad la provisión deberá reconocerse en el pasivo del Balance.

Si es razonable que ocurra y/o no puede ser fiablemente medida, se informará de la contingencia en la información suplementaria. Mientras que si la posibilidad es más bien remota, no tiene porqué informarse de ello. En todo caso debe informarse de la base utilizada para realizar las valoraciones.

Cuadro 9.6 RECONOCIMIENTO DE PROVISIONES



Fuente: IFAC (2002c)

En todo caso, además de informar de las contingencias, debe informarse de los compromisos, autorizaciones y obligaciones futuras por acuerdos o contratos realizados. Igualmente deben indicarse los gastos plurianuales aprobados y el coste futuro de los programas adoptados, incluyendo un análisis de sensibilidad. Estas posibles obligaciones es importante conocerlas para valorar las necesidades futuras del gobierno y los compromisos en que puede incurrir.

9.10.3. RECONOCIMIENTO DE PROVISIONES

La principal dificultad en reconocer las provisiones es la complejidad de los cálculos y la necesidad de realizar reestimaciones anualmente. En algunos casos sólo se presenta como información complementaria, pero ello lleva a que no tenga influencia significativa en el proceso de decisión presupuestaria.

La principal crítica que se hace es que supone otra causa de gasto público sin necesidad de desembolso. Sin embargo, si se recaudan cantidades por las provisiones pueden dedicarse, por ejemplo, a reducir deuda. Ya nos endeudaremos cuando se produzca, por ejemplo, la emergencia, pero mientras tanto se están pagando menos intereses. Hay que decir, sin embargo, que en la mayoría de casos los activos de los fondos que se puedan crear suelen invertirse en activos financieros.

Quizás el caso más claro y que presenta menos dudas sea la provisión por insolvencias. No puede mantenerse un activo en el balance por unas deudas cuando se conoce con casi toda seguridad que nunca se cobrarán.

El caso de avales es similar. Si se avala se corre un riesgo, por lo que debe dotarse una provisión por la probabilidad de ese riesgo. El riesgo se está corriendo ahora, no cuando se tenga que pagar, que ya no habrá nada que hacer.

Respecto a obligaciones por indemnizaciones o sentencias judiciales, también debe reconocerse el gasto al tener una certeza de ellas. En este sentido, por no crear una provisión de riesgo, ahora el gobierno de las Illes Balears (España) debe devolver unos 150 millones de euros por el impuesto sobre actividades contaminantes, al haber sido declarado inconstitucional. El recurso a este impuesto ha estado años en el Tribunal Constitucional, y no puede argumentarse que la sentencia ha sido una sorpresa.

Sobre los programas de seguro gubernamentales, debe reconocerse la provisión al conocerse el posible riesgo. Debe conocerse el verdadero impacto de establecer estos programas, y no parecer que su coste es nulo.

Desde el punto de vista de la necesidad de financiación, si se tiene conocimiento de la posibilidad de quiebra de un banco, o de que ocurra un accidente, en ese momento debe reconocerse el gasto. El que la ley establezca que se pagará a los 3 ó 5, meses, o n años, sólo significa posponer el pago.

En el caso de desastres naturales, si son frecuentes y se puede determinar cuándo ocurrirán y cuál va a ser su coste podrían incluirse en este grupo, y por lo tanto se dotaría la correspondiente provisión.

Por último, sobre los programas de cobertura de la población, como gastos médicos o seguro de desempleo, hemos indicado que debe dotarse una provisión cuando se tenga conocimiento del posible gasto por el programa (desempleados, enfermos, etc., que van a pedir la ayuda social). Reconocer la provisión con anterioridad al nacimiento de la obligación de pago no varía prácticamente nada respecto a reconocer el gasto cuan-

do los afectados han solicitado la ayuda. El conocimiento del número de afectados que pueden pedir la ayuda durante el ejercicio y el pago de éstas, suele tener lugar en el mismo ejercicio al ser, en la mayoría de casos, pagos inmediatos.

Otra cosa sería pretender imputar como provisión el valor actual de los gastos futuros que por dicho concepto puedan corresponder a la población actual, y no los correspondientes sólo al ejercicio. Esta opción también se plantea con las pensiones por jubilación correspondientes a los sistemas de Seguridad Social, la cual analizaremos con mayor detalle en un próximo apartado. Al discutirse el SFFAS 17 (Federal Accounting Standards Advisory Board Accounting for Social Insurance, FASAB, 1999b), un argumento (par. 73-78) para reconocer como deuda los futuros pagos por estos seguros era que no había diferencia entre estas transacciones y las que suponían pagos a cambio. Los ciudadanos habían pagado previamente por ellas, aunque fuera mediante impuestos, y por tanto había obligación legal de pagarlas. Además se argumenta que se conocen con bastante certeza estos pagos, y que la única razón que puede haber para no reconocer la deuda es asumir que hay posibilidades de que no se pagaran (situación poco probable). En general no se reconoce una deuda con los actuales contribuyentes por los gastos que pueda originar el programa en el futuro, principalmente al no existir una relación directa entre las aportaciones, directas al programa vía cotizaciones, o indirectas mediante impuestos, con los beneficios que recibirán si algún día son beneficiarios de éstos.

9.10.4. RECONOCIMIENTO DE RIESGOS FUTUROS

Del segundo tipo de dotaciones que hemos comentado, hemos de decir que en general no cumplen con los requisitos para ser considerados provisiones, y por tanto ser reconocidas como gasto y suponer un pasivo para la entidad. En estos casos no se ha devengado ninguna obligación y la probabilidad de que ocurra el evento y su cuantía no puede determinarse razonablemente.

Ahora bien, hemos de tener en cuenta que con un presupuesto de recursos, muchos desembolsos que con el sistema actual se consideran gastos son activos, por lo que el problema del tratamiento de posibles catástrofes y reparaciones futuras no es tan amplio, ya que supondrán en su momento una adquisición o construcción de activos sin efecto en el déficit, salvo por la amortización a imputar en los años venideros.

Las provisiones para fondos de futuras reparaciones, descontaminación, cierre, o desmantelamiento sólo suelen reconocerse si existe una obligación legal para ello. En el resto de casos, la decisión de realizar la reparación futura depende de la decisión del

gobierno en ese momento. Puede no realizarse, decidir no operar más con dicho activo o reemplazarlo por uno nuevo. En todo caso si se dota la provisión debe informarse durante el proceso presupuestario del coste total que supondrá el desmantelamiento o cierre, así como los cambios en su estimación, desde el momento en que se decide la construcción o adquisición del activo.

Tal como indica la IFAC (2002c) una alternativa muy válida es realizar un tratamiento similar a las restauraciones. Así, si se debe realizar una reparación o renovación de alguna parte de un activo cada n años, no se dota un fondo para este desembolso, sino que cada reparación es tratada como un mayor valor del activo y amortizada hasta la siguiente, con lo que se consigue una imputación de un gasto cada año y no sólo el año de la gran reparación.

Sobre los fondos para futuras catástrofes o emergencias, indicar que puede parecer bastante conveniente dotarlos, aunque éstas sean poco probables. Un ejemplo de la utilidad de haber dotado un fondo para catástrofes, lo podemos ver en la tragedia del petrolero Prestige en las costas gallegas (España). Si existiera un fondo acumulado, ahora no supondría un impacto tan importante en las cuentas públicas. En este sentido, el gobierno español ha pedido a la Unión Europea que los gastos derivados del Prestige en el presupuesto no se computen en el saldo presupuestario a afectos del cumplimiento del pacto de estabilidad.

En un estado de Estados Unidos hubo un debate (Phaup y Torregrosa, 1999, p. 703) sobre si debía empezar a financiarse la reconstrucción de las carreteras que serían destruidas por el próximo huracán (3 importantes en los últimos 30 años). El Departamento de Transporte era partidario de ello al argumentar que era lo más sensato y de buena gestión, pero hubo una gran oposición, sobre todo de la comunidad educativa. La oposición argumentaba que no se debían sacrificar recursos actuales para gastos futuros. Decían que el apoyo popular sería muchísimo mayor después del evento que antes. La reconstrucción podría ser financiada con deuda que sería pagada por los usuarios de la nueva carretera, sin tener que sacrificar servicios públicos esenciales hoy.

Como hemos indicado, crear un fondo o provisión para catástrofes debe realizarse cuando se sabe con certeza que van a ocurrir, y son bastante frecuentes. En el ejemplo de la discusión de Estados Unidos no ocurren exactamente estas circunstancias, y el argumento sobre no sacrificar recursos actuales para gastos futuros nos parece muy acertado. Además la construcción de nuevas carretas en un presupuesto de recursos no afectaría al resultado del ejercicio ya que son activos, y la baja de las destruidas supondrá una pérdida, pero extraordinaria.

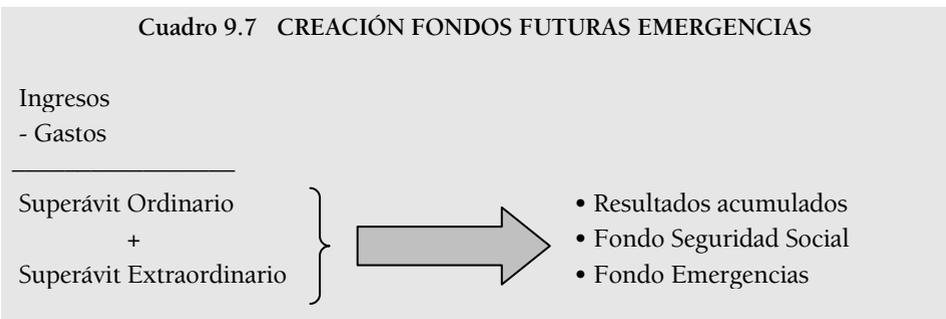
En estos casos recomendamos no dotar provisión, sino que si se prevé que los activos serán destruidos en un periodo de tiempo, debe reducirse su vida útil, con el consiguiente aumento de la amortización anual. Con ello los gastos son mayores y se poseerá recaudación sin esperar a que ocurra el desastre. De la misma manera se actuaría en casos donde es necesario cambiar los programas informáticos por situaciones similares al efecto 2000.

Hemos comentado que las dotaciones presupuestarias que se realizan a fondos como los de la Seguridad Social y Futuras Emergencias, no pueden considerarse provisiones y por lo tanto afectar al resultado del ejercicio, pero que en muchos casos son necesarios.

Si se decide su dotación por considerarlo conveniente, no es un gasto del ejercicio sino un destino del superávit obtenido (cuadro 9.7). En este sentido, si un ejercicio se produce déficit, que en principio puede ser admitido en base a superávits de ejercicios anteriores, no podrán compensarse o excusarse en base al Fondo de Emergencias o Seguridad Social. Las cantidades destinadas a estos fondos son de uso exclusivo, destinados a un fin concreto.

En el caso de que ocurriera un desastre (como el del Prestige), o hubiera un déficit en el pago de las pensiones públicas, se reconocerá entonces todo el gasto. En este caso no habrá problemas con este déficit (si es el caso) porque se compensará (y pagará) con superávits anteriores. En este caso los ciudadanos estarán satisfechos de haber obtenido anteriores superávits y haberlos destinado a dicho fondo.

Cuadro 9.7 CREACIÓN FONDOS FUTURAS EMERGENCIAS



9.11. PENSIONES

Uno de los temas de mayor controversia en la adopción del enfoque de recursos es si reconocer o no la deuda devengada por pensiones y otras políticas sociales.

En principio el reconocimiento de las pensiones devengadas de los empleados públicos si éstas son un beneficio salarial más, no tiene mayor problema ya que se reconoce en las empresas privadas con planes similares para sus empleados. Ahora bien, aunque puedan parecer pasivos similares, las pensiones y ayudas sociales a la población en general no se reconocen hasta que nace la exigencia del pago.

9.11.1. PENSIONES DEVENGADAS A LOS EMPLEADOS PÚBLICOS

La mayoría de países con una contabilidad de recursos reconocen en su pasivo la deuda devengada por el plan de pensiones de sus empleados públicos. En cuanto al presupuesto, el gasto devengado se reconoce independientemente de su momento y obligación de pago en los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos y en Canadá e Islandia. Estados Unidos y Holanda imputan al presupuesto de sus agencias y departamentos el gasto devengado de sus empleados, pero no tiene impacto en el presupuesto global al funcionar mediante fondos internos.

Normalmente aunque el coste se imputa al departamento, los pagos posteriores a los empleados jubilados no los hacen éstos, sino el Tesoro u otro departamento central.

Se reconoce internacionalmente (EUROSTAT, 1996; OCDE, 2001b; AARF, 1998b, HM Treasury, 2000a; IASC, 1998) que se cumplen los requisitos para reconocerse una provisión en el pasivo. En algunos casos se reconoce el pasivo generado y los activos financieros en que se han invertido las cantidades, si es el caso. Sin embargo, la práctica más frecuente, como recomienda el IASC (1998), es reconocer la deuda neta: valor presente de la deuda con los empleados por los servicios pasados calculada con estimaciones actuariales, minorada por el valor de mercado de los activos del fondo de pensiones creado.

La forma de reconocimiento, claro está, dependerá del tipo de plan o fondo de pensiones que se establezca. Si es un fondo externo, la entidad no tendrá ninguna deuda al respecto y el gasto anual equivaldrá a los pagos que haga a la entidad gestora del fondo.

El volumen de este pasivo es bastante importante en muchos casos. Así, por ejemplo, el 40,3% del pasivo del gobierno federal de los Estados Unidos en 2000 (GAO, 2001d)

correspondía a la deuda devengada por las pensiones de los empleados y veteranos de guerra. Su no reconocimiento en el presupuesto puede estar hipotecando gastos futuros, como criticaba la GAO (1997). Con el sistema de caja puede representar un menor déficit del ejercicio actual, cuando realmente están creciendo las obligaciones a largo plazo.

En algunos países de corte federal, las administraciones regionales son de reciente creación y tienen funcionarios muy jóvenes. Si existiera un plan de pensiones para ellos y no se reconociera la deuda al devengarse, al retirarse se concentrarían en unos pocos años importantes desembolsos, a diferencia de los actuales, al no haberse jubilado nadie aún. Este es un ejemplo de cómo el actual sistema presupuestario no reconoce los importantes efectos futuros de las decisiones tomadas hoy.

El reconocimiento del gasto por pensiones devengadas, independientemente de su pago, permite valorar y tomar mejores decisiones en torno al personal. Si en lugar de subir salarios u otorgar otros beneficios, el incentivo es un plan de pensiones, debe conocerse su coste anual real. Coste que debe imputarse a los departamentos, y por consiguiente a los bienes y servicios que proporcionan.

9.11.2. LAS PENSIONES GENERALES A LA POBLACIÓN.

9.11.2.1. *Introducción*

Las pensiones generales a la población, así como otros beneficios sociales, son medidas adoptadas por el Estado para proteger a los ciudadanos contra aquellos riesgos individuales que por muy óptima que sea la situación del conjunto de la sociedad no dejarán de presentarse. Estas ayudas se suelen conocer como Sistema de Seguridad Social, el cual sufrió una gran expansión durante las últimas décadas del siglo XX. En la mayoría de países se contempla como un sistema universal, que alcanza en cierta medida a toda la población¹⁵⁹ y no sólo a los asalariados.

La financiación del sistema, y más concretamente de las pensiones públicas puede deberse a dos fuentes o a una mezcla de ellas:

1) Recursos del Estado, generalmente vía impuestos.

¹⁵⁹ Así, en España hay pensiones no contributivas para aquellos españoles residentes con rentas muy bajas.

- 2) Mediante cotizaciones de los trabajadores. Un porcentaje del salario ganado se destina al sistema.

En cuanto a las cotizaciones existen dos sistemas, que en el fondo implican una distinta naturaleza de las pensiones que se perciben.

- a) Sistema de reparto. Se basa en un contrato intergeneracional implícito, en que las cuotas e ingresos del ejercicio financian los gastos del ejercicio. Los beneficios a percibir los establece el gobierno, y pueden modificarse en cualquier momento.
- b) Sistema de capitalización. También conocido como sistema privado. Se utilizan técnicas de ahorro y constitución de reservas para hacer frente a los gastos que se producirán en el futuro. Es una relación de intercambio, donde se da una relación directa entre lo que aportan los trabajadores y lo que posteriormente reciben, de manera similar a un plan de pensiones privado. En este caso, a diferencia del sistema de reparto, el gobierno sólo regula la aportación a cada cuenta individual, pero no los beneficios que se percibirán en el futuro.

El sistema de reparto es el más extendido y, como hemos indicado, el reconocimiento de las transacciones implica considerar los cobros por cotizaciones como ingresos y los pagos a la población como gastos, suponiendo la diferencia el superávit/déficit del ejercicio.

Hoy en día son bastantes los países que presentan un superávit (con el sistema de caja) de la Seguridad Social. Sin embargo, como ya comentamos en el capítulo 5, se espera que los pagos superen a los cobros en el medio plazo suponiendo un serio problema. Así, en la tabla 9.4 podemos ver como la GAO (2000c, p. 54) estima que aumentará el gasto por pensiones públicas en las próximas décadas.

Tabla 9.4 GASTO POR PENSIONES		
	%PIB 1995	%PIB 2030
Australia	3,2	4,1
Canadá	4,4	7,5
Nueva Zelanda	5,0	9,0
Noruega	7,0	15,0
Suecia	11,8	15,0
Reino Unido	4,2	4,7
Estados Unidos	4,8	5,9
Fuente: GAO (2000c, p. 54)		

En cuanto al sistema de capitalización, es adoptado de forma complementaria en algunos países como Australia, donde es obligatorio tener algún tipo de pensión privada. Sin embargo, hemos de destacar el caso de Chile¹⁶⁰, que a principios de los años 80 sustituyó completamente el sistema de reparto por uno de capitalización gestionado por compañías privadas. En estos casos si el fondo privado se financia totalmente con las cotizaciones de los empleados, el sistema no implica ningún gasto ni ingreso al gobierno. Los únicos gastos que tendrá el gobierno serán los de garantizar unas retribuciones mínimas y afrontar los posibles pagos frente a quiebras de las compañías gestoras. Aunque hay que tener en cuenta los problemas financieros que se producen en los primeros años del cambio al convivir los dos sistemas. Se tienen que realizar aún pagos a los actuales jubilados y compensar por las aportaciones acumuladas de los trabajadores, todo ello sin tener los ingresos por cotizaciones. En Chile se ha estimado que el viejo sistema finalizará aproximadamente el año 2045.

La opción de privatizar la Seguridad Social, o adoptar el sistema de capitalización, es actualmente impensable en la mayoría de países dados los niveles de deuda pública existentes.

La deuda o provisión por las pensiones que se podrían haber devengado por las cotizaciones pagadas por los trabajadores no se reconocen, ni presupuestaría ni contablemente en ningún país, ni por ninguna norma internacional. Aunque hemos de decir que son bastantes los que realizan algún tipo de estimación y presentan información al respecto.

Un estudio de la OCDE y el Banco Mundial (2003) muestra como de 40 países encuestados el 24,3% elaboraba estimaciones anuales, el 26,8% las elaboraba pero en intervalos de tiempo mayores, y un 46,3% no elaboraba dicha información, los porcentajes entre los países de la OCDE eran del 32%, 28% y 40% respectivamente. En el 19,5% (28% en países OCDE) era obligatorio por ley. La mayoría presenta dichas estimaciones en un informe especial de la Seguridad Social, aunque Estados Unidos, Irlanda y Bélgica informan de ello también en las notas informativas de sus estados financieros.

Sobre la información que se presenta respecto a los programas de la Seguridad Social, hemos de destacar el gobierno federal de los Estados Unidos. Presenta información de

¹⁶⁰ Para profundizar en el sistema de pensiones de Chile puede verse OCDE (1997d). Hay que destacar que según las cantidades percibidas durante la jubilación, en el momento de la muerte los herederos heredan el fondo correspondiente al difunto.

los próximos 75 años bajo distintos supuestos de evolución demográfica y económica, tanto de los pagos previstos de todos los programas sociales como de los impuestos y cotizaciones que se prevén recaudar.

La normativa internacional y de los países que han adaptado el enfoque de recursos en su presupuesto o contabilidad casi siempre excluye los programas de la Seguridad Social por su complicación y ser un tema espinoso. Sólo el FASAB (1999b) se ha atrevido a hacer una norma al respecto: SFFAS 17 (Federal Accounting Standards Advisory Board Accounting for Social Insurance, 1999) la cual regula específicamente los beneficios sociales que ofrece el gobierno federal.

Las razones que se dan para su exclusión o no reconocimiento son:

- Salen del ámbito de la normativa de obligaciones al ser transacciones de no intercambio. Por lo que sólo se reconocen como pasivos las cantidades vencidas y pagables (FASAB, 1995a, 1999b; AARF, 1998b, par. 12.1.2; ICANZ, 2000)
- No satisfacen los criterios que caracterizan a las provisiones y contingencias. Si bien son compromisos adoptados, su magnitud es incierta. La mera intención de sacrificar beneficios económicos en el futuro no es razón suficiente (AARF, 1995) para reconocer una deuda.

En algunos casos, como en Nueva Zelanda (Jensen, 2001), se ha estudiado la posibilidad de su reconocimiento, pero siempre ha sido rechazado. En Nueva Zelanda se dijo que su reconocimiento supondría un vuelco en la situación financiera. Afloraría un pasivo de unos 170 mil millones de dólares, lo que supone un 328% del pasivo actual, y aumentarían los gastos devengados anualmente pasando a una situación de déficit.

A continuación analizaremos las razones que pueden argumentarse para su reconocimiento de manera similar a otras provisiones o las pensiones de los empleados públicos, así como argumentos que refuerzan la opción de su no-reconocimiento.

9.11.2.2. Argumentos a favor de su reconocimiento

Si la deuda por pensiones se reconoce durante los periodos en que el trabajador cotiza, supone (cuadro 9.8) reconocer las cotizaciones recibidas como activos, no ingresos, y serían la aportación adicional del Estado, en su caso, la rentabilidad devengada y las correcciones actuariales anuales las que supondrían un gasto.

Cuadro 9.8 PROVISIÓN POR PENSIONES DEVENGADAS

Cotizaciones recibidas (activo)	}	Provisión por Pensiones Devengadas
Rentabilidad devengada (gasto)		
Correcciones (pérdida o beneficio)		

Además supondría el reconocimiento de un pasivo acumulado sin ningún activo como contraparte. Si desde el momento inicial se hubiera reconocido, se tendría un activo acumulado, pero ello no ha sido así. Durante todos estos años las cotizaciones recibidas se han computado como ingresos y ya están más que gastados. Es este aumento del pasivo lo que conllevaría mayores problemas, ya que a nivel de resultados puede suponer un aumento o una disminución respecto al sistema de caja actual dependiendo de la pirámide poblacional del país y momento en cuestión. En este sentido, hemos de tener en cuenta que determinados países, como España, además de los pagos correspondientes presupuestan unas cantidades adicionales para un Fondo de Seguridad Social.

Ahora bien, una de las cuestiones que debería determinarse es en qué momento se devengarían dichas pensiones: al cotizar el ciudadano o al acumular los requisitos para un futuro cobro. Si un trabajador no cotiza un mínimo de años no tiene derecho a la pensión, con lo que debe plantearse si empieza a devengarse la prestación futura desde el primer mes de cotización o al cumplirse el periodo mínimo. En el primer caso si al final no se llegara al mínimo de años se reduciría el pasivo con el consiguiente beneficio para el gobierno. En el segundo, las primeras cotizaciones deberían imputarse a un fondo provisional, ya que si cumpliera el mínimo de años deberían acumularse.

Se argumenta que los problemas presupuestarios del futuro se deberán al cambio demográfico, al existir mucha menos gente joven trabajando que jubilados que deban cobrar sus pensiones. Este problema se resuelve, en parte, reconociendo el gasto por pensiones. Si el problema es que los actuales trabajadores envejecerán y no habrá suficientes ingresos para pagar sus pensiones, se deberían subir las actuales cotizaciones y/o impuestos, y no los futuros, ya que son los contribuyentes actuales los que disfrutarán del beneficio futuro. Al devengarse como gasto cantidades mayores que las que cobran los jubilados actuales, se tendrían que subir los impuestos/cotizaciones para mantener el equilibrio presupuestario.

Sin embargo, como comentaremos en el siguiente punto, existen numerosos argumentos para seguir con el sistema de reconocimiento actual. Argumentos que algunos autores (por ejemplo, Jensen, 2001) los consideran débiles, y que se centran en buscar razones para diferenciarlo de otras provisiones o pasivos. En cierto modo, muchos de ellos sólo tratan de evitar la complejidad que conllevaría y el importante impacto dada su cuantía.

Como argumentos sobre su similitud con otras provisiones tenemos los siguientes:

- Si se mira el esquema de reconocimiento de las provisiones (cuadro 9.6 anterior) parece que se cumplen todos los requisitos. La duda se centra en la primera cuestión: una obligación consecuencia de un evento, suceso pasado. Puede argumentarse que cuestiones similares se plantean en el caso de las pensiones de los empleados públicos, las cuales se reconocen. Sin embargo, el argumento que se da en contra es que la diferencia está en que se basa en un sistema de reparto, de transacciones de no intercambio, y no de capitalización. No se produce, nace, la obligación hasta que se van cumpliendo los años de la jubilación, y las cotizaciones pagadas se destinan a los jubilados actuales, de forma similar a las cotizaciones que se destinan a pagar a los desempleados.
- Se argumenta su difícil cálculo. Este argumento (Jensen, 2001, p. 25) no es más fuerte que en otros pasivos que sí se reconocen.
- Se argumenta que el gobierno puede evitar, modificar dicha obligación. Pero también puede modificar muchas otras que sí se reconocen.
- Otro argumento en contra es que, al contrario de otras deudas, aún deben cumplirse ciertas condiciones antes de sea exigible, por lo que es asimilable a compromisos de pago futuros que aún no se han devengado como los salarios. Pero la diferencia con los gastos aún no devengados es que éstos pueden variarse, pero el derecho a una jubilación está reconocido en la legislación, es un derecho que en principio ya se ha ganado y no se podrá negar en el futuro.

En todo caso consideramos que su reconocimiento y las implicaciones que ello conllevaría deben ser objeto de un estudio más profundo por el momento. Aunque consideramos del todo conveniente presentar información complementaria detallada en los anexos.

Otras soluciones al reconocimiento de las pensiones serían la dotación de fondos de reserva con los superávits actuales, como ya indicamos en un punto anterior, y/o la inversión en activos financieros de dichos superávits.

A continuación vamos a analizar los argumentos en contra de su reconocimiento como pasivo, y si tienen base suficiente.

9.11.2.3. Argumentos para su no reconocimiento

El Presupuesto del Gobierno Federal de los Estados Unidos (OMB, 2002) indica que la Seguridad Social no aparece como una deuda a pesar de ser una responsabilidad moral y política del gobierno porque las cantidades pueden ser variadas unilateralmente; es similar a otros programas federales, como financiar medicinas o el seguro de desempleo, los cuales tampoco se reconocen como deudas; si se reconocieran sería lógico reconocer también como activo el poder de imponer tributos; y no cumple los requisitos de ningún principio contable generalmente aceptado.

A continuación analizamos estas y otras razones que refuerzan su diferenciación del resto de deudas y provisiones.

- Como otro servicio público. Las pensiones de los jubilados actuales se financian con las contribuciones de los trabajadores actuales, no con las que pagaron en su día los beneficiarios. Las pensiones son gastos generales que se financian con impuestos y cotizaciones del año, de forma similar a otras actividades del gobierno, como los servicios de policía. En cambio los planes de pensiones de los empleados públicos se basan en relaciones contributivas, de intercambio, el empleador dio algo y ahora se lo cobra el empleado. Los empleados públicos cobran por servicios prestados en el pasado, por lo que ya se han devengado. En lugar de subirles el salario o darles un coche, se les dio este beneficio postjubilación. Sin embargo, los ciudadanos no han prestado servicios al gobierno, sino a su empresa, y las cotizaciones son sólo una clase de impuesto.
- Momento del devengo. Se (Barton, 1998) devenga a medida que el pensionista vive semana a semana. Salvo en los sistemas de capitalización, no se produce, nace, la obligación hasta que se van cumpliendo los años de la jubilación, de forma similar a la ayuda al desempleo. Las cotizaciones se recaudan para pagar las pensiones del año, de manera similar a que parte de ellas se destinan al desempleo. En cierta medida pueden asimilarse a futuros salarios, en que aunque hay un contrato, si no se trabajara no se cobrarán. No es igual a la pensión que puede percibir un trabajador de su empresa, ya que ésta se paga por los servicios que prestó el trabajador en el pasado, por lo que el devengo ya se ha producido.
- Modificación de las percepciones. El gobierno tiene poder de decisión sobre la cuantía de las pensiones. El gobierno puede aumentar y disminuir las pensiones si quiere,

e incluso cambiar o suprimir el sistema. En las pensiones de tipo privado ello no ocurre, por lo que no son asimilables.

- **Relación cotización-cobro.** No existe una relación directa entre lo cotizado y la pensión que posteriormente se cobrará. Como las cotizaciones para el desempleo, no se paga por si un día se está en paro, y si has cotizado mucho cobrarás más. La condición de haber cotizado para poder cobrar es similar a tener que cumplir unos requisitos para recibir una subvención. Es un condicionante que pueden influir en la cantidad a cobrar, pero no es determinante. Si un trabajador ha cotizado¹⁶¹ 40 años ó 43 va a cobrar lo mismo, por lo que no hay una relación directa. Este argumento se refuerza al haber pensiones no contributivas, es decir para aquellos que no hayan cotizado y no dispongan de una renta mínima.
- **Sistema de financiación.** Si se reconoce en el pasivo no se reflejará (FASAB, 1999b, par. 71) la financiación de esta ayuda, ya que se financia con el método de reparto, no de capitalización. Así por ejemplo, si se suben las actuales cotizaciones será para pagar las cantidades de este año. No se suben las cotizaciones para que los cotizantes cobren más en el futuro. En los fondos de pensiones privados, existen unos derechos consolidados, que algunos incluso se pueden retirar, y en el sistema chileno incluso se pueden heredar.
- **Incertidumbre.** Además existe el problema de la incertidumbre del pago de la pensión. Y no sólo nos referimos a los años que puede vivir una persona. Si un trabajador no cotiza un mínimo de años no tiene derecho a la pensión. Además, si se reconociera, resultaría que al morirse ciudadanos antes de lo previsto, habría un beneficio para el gobierno, lo cual no parece muy razonable.
- **Claridad.** Incluyendo las pensiones públicas en el pasivo puede dificultar la comprensión de la información, y la comparación con otros gobiernos al no ser una práctica aceptada internacionalmente. Como indica Jensen (2001, p. 28), si se siguiera con esta filosofía se llegarían a reconocer las obligaciones públicas de prestar sanidad o educación. Con argumentos similares debería reconocerse el poder de exigir tributos. Desde el punto de vista de los jubilados, un jubilado significa gasto público, pero también ingresos, ya que sigue pagando impuestos.

En definitiva, la principal razón que encontramos para su no-reconocimiento, es el diseño y la legalidad del sistema. Existe una obligación de otorgar unos beneficios en el futuro y que por ley se financiarán con ingresos futuros. El ciudadano conoce que las

¹⁶¹ En España se establece un periodo mínimo de 30 años de cotización, y la pensión se calcula sobre la cotización de los últimos años.

cotizaciones que paga, van dirigidas a sufragar las pensiones y desempleo de este año. Los pagos futuros no pueden considerarse un pasivo, el ciudadano no paga para recibir una retribución en el futuro, y él lo sabe. Además hemos visto que no hay relación directa entre lo cotizado y lo que se recibirá.

9.11.3. OTRAS AYUDAS SOCIALES

Además de las pensiones existen otros programas de cobertura general de la población, como gastos médicos el seguro de desempleo, o ayudas a víctimas de desastres naturales. Una vez se han legislado las condiciones para ser beneficiario de las prestaciones y su cuantía, los gobiernos pierden el control sobre el montante de los gastos, los cuales dependen de las circunstancias económicas y demográficas del momento.

En cierta forma ya hemos hablado de ellas al hablar del tema de las provisiones. Suelen considerarse operaciones de no intercambio, asimilables a las subvenciones, por lo que se reconoce la provisión cuando se tiene conocimiento del posible gasto por el programa, al quedar alguien en paro o enfermar.

En general, el planteamiento del reconocimiento de los gastos futuros por estas ayudas como un pasivo es similar al de las pensiones. No existe una relación directa entre las aportaciones, directas al programa vía cotizaciones, o mediante impuestos, con los beneficios que recibirán si algún día son beneficiarios de éstos.

9.12. INGRESOS TRIBUTARIOS

9.12.1. INTRODUCCIÓN

Al hablar de un presupuesto de recursos hemos de tener en cuenta también el criterio que se adoptará para el reconocimiento de los ingresos públicos. No entraremos a detallar los diferentes tipos de ingresos que se pueden dar. Muchos de ellos no presentan excesivos problemas al ser similares a los de las empresas privadas, pero el núcleo principal, los ingresos tributarios, necesita ser estudiado.

Actualmente la mayoría de ingresos se reconocen cuando son exigibles legalmente o a su cobro. Sin embargo, si se adopta un enfoque de recursos y se abandona el tradicional de obligaciones o caja pueden darse diferentes opciones sin esperar al momento

del cobro. En la empresa privada cuando se realiza una venta es cuando se reconoce el ingreso, independientemente que se fije un momento posterior para su cobro.

En este sentido, aplicando el criterio del devengo, los ingresos tributarios deben reconocerse cuando se genera el beneficio o actividad económica que crea la deuda tributaria, siempre que ésta pueda ser calculada razonablemente. Y así lo indican normas como la AAS31 (AARF, 1998b) de Australia o el FMI (2001, par. 3.55-3.59) respecto a la Contabilidad Nacional. El FMI matiza que en todo caso no deben reconocerse las cantidades que se prevé no recaudar.

Aunque en principio los tributos sobre transacciones específicas, por ejemplo ventas, deben reconocerse al realizarse éstas, y los que gravan rentas en el periodo en que éstas se generan, incluso si (FMI, 2001, par. 3.59) el periodo entre el final del ejercicio y la liquidación es de varios meses, en la práctica se permite cierta flexibilidad. Al tener que ser los ingresos probables y medidos con una cierta fiabilidad, éstos deben basarse en cálculos, registros y declaraciones. Ello hace que en la práctica se venga aceptando el reconocimiento de los ingresos al ser exigibles los cobros. Cobros que se van aproximando al devengo al establecerse un sistema de retenciones y liquidaciones y pagos periódicos durante todo el ejercicio en la mayoría de impuestos.

Respecto a los ingresos tributarios, indicar que básicamente pueden ser de dos tipos: basados en una relación de intercambio, como las tasas o contribuciones especiales; y aquellos en los que dicha relación no existe, como sería el caso de los impuestos.

Respecto a las tasas, no hay excesivos problemas para reconocer que el devengo se produce cuando se otorga el permiso o se realiza la efectiva prestación por parte de la entidad. Cuando el período de imputación corresponda dos ejercicios, deberá practicarse la correspondiente asignación a los intervalos de tiempo correspondientes.

A continuación vamos a analizar las diferentes opciones de reconocimiento de los ingresos por impuestos.

9.12.2. IMPUESTOS

Como indica la Ley General Tributaria de España (Ley 230/1963, art. 26.1):

"Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta".

Algunos de ellos son calculados por la Administración y notificados posteriormente al contribuyente, mientras que en otros es el propio contribuyente el que calcula y auto-liquida la deuda tributaria. En éstos últimos la Administración suele recibir anticipos durante el ejercicio, ya sea en forma de pagos anticipados o retenciones.

Para su reconocimiento se dan varias opciones:

- Al cobrarse, en el momento de pago.
- Cuando se calcula el impuesto.
- Al ser exigible o presentarse la declaración.
- Al finalizar del ejercicio.
- Al producirse el hecho imponible.
- Posponer su reconocimiento hasta que el servicio público es prestado.

9.12.2.1. En el momento del pago

Los ingresos tributarios se reconocen al producirse su recaudación, tanto en el momento de las retenciones y pagos periódicos como en la liquidación definitiva.

Sería el criterio estricto de caja. No es muy recomendable, al no reflejar realmente el beneficio exigible durante el ejercicio. Puede haber impagos que den lugar a recaudaciones posteriores, y acuerdos para posponerlo y/o fraccionarlo. En este sentido en el Reglamento 2516/2000 de la Unión Europea (Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea, 2000, art. 3) sobre el tratamiento contable de los impuestos y las cotizaciones sociales, se indica que “si se utiliza como fuente para determinarlas los cobros en efectivo, éstos se ajustarán en el tiempo para garantizar que los importes en cuestión se asignan al período en que tuvo lugar la actividad que originó la obligación fiscal (o al período durante el cual se determinó la cuantía del impuesto, en el caso de algunos impuestos sobre la renta)”. Se trata sobre todo de que los pagos que se reciben con retraso se imputen al ejercicio correspondiente y no al del cobro.

9.12.2.2. Al calcularse

En muchos casos, aunque se reconozca (Ley 230/1963, art. 28) que la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria, esta obligación es ilíquida al no estar cuantificada, por lo que al no poder registrarse el derecho de cobro no se reconoce el ingreso.

En este sentido, el momento de reconocer el ingreso sería el momento en que se calcula el importe de la obligación tributaria. Momento que sería al realizar la Administración Tributaria estimaciones en base a la información disponible en el caso de impuestos sobre rentas o transacciones, o al notificarse la cuantía al contribuyente en impuestos sobre bienes. Todo ello sin esperar a que la deuda impositiva sea reconocida por el contribuyente.

9.12.2.3. Al ser exigible

Suele ser el caso más habitual. En Australia se denomina Método de la Deuda tributaria (Tax Liability Method, TLM). El ingreso se reconoce cuando es exigible, cuando debe presentarse la declaración, de acuerdo con la legislación vigente. En todo caso, las retenciones y pagos anticipados se consideran como tales.

De esta manera si un año se cobra la deuda de un contribuyente respecto a años pasados, serán ingresos de esos años pasados y no del año en que se cobra.

Deberá tenerse en cuenta los posibles impagos, dotándose una provisión por ello.

9.12.2.4. Periodificación al final del ejercicio

Independientemente del momento de la exigencia del pago del impuesto, se reconocerían como ingreso las cuantías exigidas durante el ejercicio y el cálculo de las que se exigirán en los próximos meses correspondientes al mismo periodo.

Debido a la mejora de la tecnología, la Administración Tributaria posee cada vez datos más exactos de las liquidaciones pendientes que se exigirán durante los meses del próximo ejercicio. Dichas estimaciones pueden imputarse como ingresos del ejercicio devengado y no del ejercicio en que se exige el desembolso.

Más aún, algunos impuestos de liquidación periódica, como los correspondientes a las ventas o retenciones de salarios del último mes o trimestre, se exigen durante el mes de enero. En estos casos, al no estar aún cerrada la liquidación presupuestaria del año anterior se imputarían como ingresos de éste, sin excesiva dificultad.

9.12.2.5. Realización del hecho imponible

En Australia se denomina Método de Transacciones Económicas (Economic Transactions Method, ETM), y sería la aplicación estricta del criterio del devengo en el reconocimiento de los ingresos impositivos. Éstos se reconocerían cuando se realiza el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria (por ejemplo, cuando el contribuyente gana la renta, o cuando la venta se realiza). En todo caso se dotarían las correspondientes provisiones por los posibles impagos.

Este criterio se aplica para ciertos impuestos en Australia. Así el de aduanas no se reconoce al exigirse, sino al distribuirse los bienes para el consumo domestico. También es el adoptado por el GASB. En su Statement nº 33 (Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions, 1998) indica que se reconocerán cuando tenga lugar el hecho o cuando se reciban, lo que ocurra primero. En el caso de impuestos no periódicos, como los que gravan el patrimonio, se reconocerían cuando se recaudaran o existiera el derecho legal a reclamarlos.

Sin embargo, por razones prácticas se suelen reconocer los impuestos al exigirse los pagos periódicos, como las retenciones. Si las retenciones, se calculan siguiendo las reglas del impuesto, su recaudación se aproxima cada vez más al devengo de la renta gravada. Es lo que ocurre, por ejemplo en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas¹⁶² de España. Junto a ello, una correcta estimación al final del ejercicio de las liquidaciones finales completaría la imputación del ingreso devengado en el ejercicio.

Australia ha realizado estimaciones (Commonwealth Government of Australia, 2001) sobre cuáles serían los ingresos y el impacto en el balance que se tendría si se utilizara este criterio (ETM). El efecto en el balance cerrado en junio de 2000 sería un aumento neto del activo de 13.899 millones de dólares australianos, y de los ingresos del ejercicio de 3.953 millones.

9.12.2.6. Posponer su reconocimiento hasta que el servicio público sea prestado

Como indicamos en el capítulo 6, para Chan (2001b) en su versión del Devengo Muy Fuerte, los ingresos tributarios no se reconocerían hasta que el servicio fuera prestado.

¹⁶² Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los impuestos recaudados se reconocerían en el pasivo hasta el momento en que se prestan los servicios por los cuales han pagado los ciudadanos. Es decir, se cobra un dinero a los ciudadanos para darles un servicio, y hasta que no se dé el servicio se está en deuda con los ciudadanos.

Este criterio no se aplica hoy en día por ningún gobierno, y es más teórico que otra cosa. Ahora bien, no plantearía tantos problemas como puede suponer a primera vista. Para las tasas y otros tributos con relación con el servicio o bien producido, ya hemos indicado que éste es el criterio a aplicar. Respecto a los impuestos, éstos son para gastos y servicios generales por lo que no puede determinarse a que servicio en concreto van destinados. Además, en muchos casos su exigencia se produce una vez finalizado el ejercicio sobre el que se calculan, con lo que pueden asimilarse a un pago a posteriori.

9.12.2.7. Retenciones y Pagos a Cuenta

En ninguno de los casos que hemos comentado, las retenciones deben considerarse como anticipos del ingreso futuro.

Tal como se indica en los Documentos sobre Principios Contables Públicos de España (IGAE, 1994a, p. 254), la presentación de la correspondiente declaración final del período tributario que se efectúa en el siguiente ejercicio, es una obligación independiente de la de realizar pagos a cuenta y retenciones. Independencia que se pone de manifiesto, entre otras causas porque la sanción derivada de la no declaración de una retención o pago a cuenta es independiente de la derivada de la no realización de la correspondiente declaración autoliquidada. Son, por tanto, obligaciones diferentes y derechos de cobro independientes. Sólo cabría la consideración de anticipo si su aplicación definitiva dependiera de un hecho posterior al momento en el que se exige la retención o pago a cuenta.

Desde otro punto de vista, podrían considerarse como un anticipo si en el momento que se exigen no se hubiera realizado el hecho imponible objeto de la imposición. Sin embargo, este caso no puede darse porque legalmente para la exigencia de un impuesto ha de haberse realizado el hecho imponible gravado. El hecho imponible ya se ha realizado, ya que en este tipo de impuestos (sobre la renta) se realiza de forma continuada en el tiempo.

Por lo tanto dichas cantidades deben considerarse ingresos impositivos porque ya se ha realizado el hecho imponible (obtención de renta), y además ha llegado el momento previsto en la legislación en el que nace la obligación de pagarlas.

9.12.2.8. Conclusión

La situación deseable sería reconocer los ingresos impositivos al nacer el hecho imponible gravado. Sin embargo, se acepta generalmente que mientras no se disponga de información más fiable puede ser necesaria una cierta flexibilidad, y se reconozcan al ser exigibles o notificados al contribuyente.

Sin embargo, hemos visto que lograr una buena aproximación al devengo no está tan lejos. El momento y la cuantía por la que se produce el hecho imponible se conoce con bastante fiabilidad al existir un sistema de retenciones, pagos a cuenta, y liquidaciones periódicas. Igualmente las declaraciones a presentar durante los primeros meses del año pueden fácilmente imputarse al ejercicio correspondiente, al no haberse cerrado aún la liquidación presupuestaria correspondiente.

También puede ser conveniente estimar, calcular, si al llegar el periodo de autoliquidación de los impuestos sobre la renta se ingresará más o por el contrario deberán devolverse cantidades a los ciudadanos. En este último caso debería dotarse una provisión, y no esperar a reconocer un gasto o menor ingreso del próximo ejercicio. De esta manera las retenciones recaudadas de más no aumentan de forma ficticia el resultado del ejercicio.

9.13. ELEMENTOS ADMINISTRADOS

Las agencias y departamentos además de proveer sus propios productos y servicios públicos, son las encargadas de implantar las políticas del gobierno en nombre de éste. En este sentido debe contemplarse cómo reconocerse los elementos administrados, término acuñado en Australia y Nueva Zelanda.

No se debe confundir con el término activos administrados del FASAB. También indicar que el mismo concepto no es el empleado en el Reino Unido en su estado de Costes Operativos. En el Reino Unido se refiere a los costes (personal y demás gastos) e ingresos dedicados a actividades generales del gobierno, no funciones específicas del departamento, sin un tratamiento diferente del resto.

Aunque estos gastos, ingresos, activos y pasivos, no sean del control directo del departamento debe presentarse información sobre ellos, para que se dé una correcta accountability y un seguimiento y juicio sobre su contribución a los outcomes departamentales. Lo más conveniente es que no aparezcan en el balance ni en los resultados del departamento, pero sí en la información complementaria o como una parte anexa a los estados principales: balance de elementos administrados y flujo de ingresos y gastos administrados. Por otro lado sí que siempre aparecerán en el balance consolidado del gobierno, y la amortización correspondiente de los activos, en su caso, será una parte más del resultado gubernamental del ejercicio.

En todo caso debe determinarse qué elementos cumplen estas características, ya que según la organización, costumbre y legislación de cada país no todos los elementos son tratados igual. Sobre los ingresos y gastos administrados no hay demasiados problemas, al ser estos básicamente los ingresos tributarios, las transferencias a los gobiernos regionales y locales, y las subvenciones, subsidios y ayudas a la población en general. Los activos y pasivos relacionados con estos ingresos y gastos también son elementos administrados, así como la deuda pública. El Tesoro y los ministerios relacionados con funciones de bienestar social son los que administran la mayoría de estos ingresos y gastos.

Donde existen discrepancias es en los activos como las inversiones en empresas públicas, las infraestructuras, bienes histórico-culturales y los parques naturales. Si estos activos se consideran administrados los departamentos recibirán fondos para su gestión, pero no para su amortización. Desde nuestro punto de vista en la medida que el departamento tenga un control sobre ellos e influencia para, por ejemplo, su reposición, deben tratarse como activos departamentales.

9.14. PRESENTACIÓN Y MEDIDAS FISCALES

La adopción de un presupuesto de recursos supone realizar una serie de importantes cambios en la presentación presupuestaria, y más concretamente respecto a las medidas fiscales que se elaboran.

La información que debe elaborarse aumenta considerablemente respecto al presupuesto tradicional. Y más aún si se adopta una gestión y presupuesto de resultados, donde la información sobre los outcomes y outputs que se pretenden conseguir y cómo, es de vital importancia.

Respecto a los estados a elaborar indicar que debe presentarse tanto para los departamentos como de forma global:

- el Balance de Situación Previsto,
- un Presupuesto de Resultados,
- el Presupuesto de Tesorería, y
- el Presupuesto de Variación de la Equidad.

Respecto al Presupuesto de Resultados, indicar que se suelen dar dos formatos para presentar el resultado ordinario (cuadro 9.9):

Cuadro 9.9 FORMATOS RESULTADO ORDINARIO

A) Resultado de las operaciones (equivaldría al conjunto de departamentos)

+ Ingresos Generales

Resultado Ordinario

B) Gastos Corrientes

+ Ingresos Corrientes (operativos y generales)

Resultado Ordinario

También puede ser aconsejable presentar un Estado de Capital Presupuestado. En él se detallarían las adquisiciones de activo planeadas y su financiación. La información procedería principalmente del Presupuesto de Tesorería.

Respecto a las medidas fiscales, deberán tenerse en cuenta las siguientes, pasando a ser el resultado ordinario la principal.

1. Resultado Ordinario del ejercicio.
2. Resultado Global del ejercicio. Sería la suma del resultado ordinario y extraordinario.
3. Variación de la Equidad Intergeneracional.
4. Necesidad/Capacidad de Financiación, obtenido con criterios parecidos a la Contabilidad Nacional. Equivaldría al resultado ajustado por las inversiones netas.
5. Déficit/Supervit de caja. Contemplado en el Estado de Tesorería.

El equilibrio presupuestario, si se propone, podrá referirse tanto al resultado ordinario como al global. En principio, consideramos que es más conveniente que sea el resultado ordinario, por ello en el resultado extraordinario se incluirán aquellas partidas que no deben formar parte de la definición de equilibrio presupuestario propuesto, como

los beneficios por venta de inmovilizado. El resultado extraordinario debería destinarse a nuevas inversiones y/o reducir el nivel de deuda existente y/o dotar los fondos de reservas, como el de la Seguridad Social, si es el caso.

Se presentaría el resultado ordinario y el resultado extraordinario, que con los ajustes por la inversión neta se obtendría la capacidad/necesidad de financiación. Esta presentación permite conocer con mayor precisión a qué se destinan los tributos de los ciudadanos. Ello lo podemos ver en el cuadro 9.10. El cuadro 9.11 muestra el cálculo de la capacidad/necesidad de financiación si el ajuste por la inversión neta se realiza sobre el resultado global. El cuadro 9.12 muestra la variación de la Equidad Intergeneracional.

Cuadro 9.10 AJUSTES RESULTADOS I

RESULTADO ORDINARIO
+ RESULTADO EXT (beneficios/pérdidas I, ingresos por subvenciones de capital*)
 RESULTADO GLOBAL

RESULTADO ORDINARIO
- INVERSIÓN NETA (compras – amort. - precio venta I - subv. capital recibidas**)
 CAPACIDAD (+)/NECESIDAD (-) DE FINANCIACIÓN

*Si se elige la opción de reconocer toda la subvención como ingreso al recibirse (la cual no aconsejamos).

**No imputadas como resultado ordinario. Las subvenciones traspasadas a resultados del ejercicio, si es la opción elegida, supondrán un ajuste de signo contrario.

Cuadro 9.11 AJUSTES RESULTADOS II

RESULTADO GLOBAL
- INVERSIÓN NETA (compras – amort. - valor neto I transmitido* - subv. capital recibidas**)
 CAPACIDAD (+)/NECESIDAD (-) DE FINANCIACIÓN

*Cantidad obtenida en la transmisión = Valor Neto +/- Beneficio/pérdida transmisión (ya reconocida en el resultado global). En el caso de que las pérdidas de valor se imputaran a resultados extraordinarios, se incluiría su cuantía en este ajuste.

**No imputadas en el resultado global. Las subvenciones traspasadas a resultados del ejercicio, si es la opción elegida, supondrán un ajuste de signo contrario.

Cuadro 9.12 VARIACIÓN EQUIDAD INTERGENERACIONAL

- +/- Resultado Ordinario
- +/- Resultado Extraordinario
- +/- Correcciones
- +/- Revaluaciones
- +/- Variaciones directas (ingresos diferidos, traspaso competencias, cesión bienes, etc.).
 - Disminución de Resultados Acumulados para dotar Fondo de Seguridad Social y Fondo Futuras Emergencias.
 - + Aumento Fondo de Seguridad Social y Fondo Futuras Emergencias con cargo a Resultados Acumulados.
 - Aplicación Fondo de Seguridad Social y Fondo Futuras Emergencias.

A semejanza de Australia se puede presentar también la información en cifras de Contabilidad Nacional, especialmente en los países de la Unión Europea, donde tiene especial importancia. En este sentido se presentaría el resultado y la capacidad/necesidad de financiación con criterios del SEC-95 como una nota o como información anexa a la presentación de resultados descrita. En caso de que se presente es aconsejable elaborar un estado de conciliación entre las cifras del presupuesto y las obtenidas con los criterios del SEC.

Los saldos de tesorería pueden igualmente presentarse como una nota o como información anexa a la presentación de resultados descrita. En todo caso se elaboraría un estado de conciliación con el resultado o capacidad/necesidad de financiación.

9.15. AUTORIZACIONES PARLAMENTARIAS

Uno de los cambios principales en el presupuesto de recursos es el sistema de autorizaciones parlamentarias y fondos que se destinan a los departamentos. Fondos que serán en función del coste de los bienes y servicios proveídos por los departamentos y agencias.

En este sentido, deberán diferenciarse los tipos de autorizaciones o asignaciones a las agencias y departamentos, y considerar la conveniencia de financiar los gastos no monetarios, como la amortización, así como la financiación de las nuevas inversiones.

9.15.1. TIPOS DE ASIGNACIONES

Aunque en el Reino Unido los departamentos reciben las necesidades de tesorería y no el coste total de sus outputs, bajo el presupuesto de recursos deben existir tres clases de asignaciones: por el coste completo de los outputs, por los gastos administrados en nombre del gobierno, y las aportaciones de capital. En este sentido el Reino Unido está estudiando dar este paso en un futuro próximo.

9.15.1.1. *Coste de los Outputs*

Asignación por el coste completo, incluyendo la amortización, de los bienes y servicios producidos.

En el caso de que se obtuvieran ingresos de terceros por la venta de bienes o prestaciones de servicios, éstos pueden destinarse a financiar los outputs que deben proveerse, sin necesidad de autorización expresa del Parlamento. Esta característica debe tenerse en cuenta a la hora de determinar que parte del coste se financiará mediante aportación presupuestaria.

También es importante diferenciar claramente en el presupuesto lo que son nuevas propuestas de outcomes de los ya existentes.

9.15.1.2. *Gastos Administrados*

Asignaciones destinadas a los programas que el departamento administra en nombre del gobierno pero sin tener un control directo sobre ellos.

Es el caso del pago de ayudas sociales, becas, transferencias a los gobiernos regionales y locales, o los intereses de la deuda pública.

Aunque no sean un gasto propiamente dicho, deben también aprobarse el desembolso de la deuda pública, y las adquisiciones de activos administrados por los departamentos, en el caso de que se diferencien.

9.15.1.3. Aportaciones de Capital

Inyecciones de capital que se realizan a los departamentos o ampliaciones de capital de las empresas públicas. Su destino es aumentar los activos o reducir el endeudamiento de la entidad.

En algunos casos puede ser también vía préstamos, con el consiguiente pago de intereses. Sin embargo, no recomendamos el uso extensivo de ésta práctica al considerar que el presentar un alto endeudamiento en el pasivo del balance de las entidades no es lo más correcto, ni útil de cara a la imagen que puede ofrecerse a terceros.

Sobre el endeudamiento, añadir que, en todo caso, un departamento no debe poderse endeudar por iniciativa propia, sino que debe ser aprobado por el Parlamento. Y, en todo caso, si se endeuda debería ser con el Tesoro o con cargo a un fondo creado para tal propósito. Es conveniente que sea el gobierno el que se endeude y emita deuda pública, no los departamentos individualmente.

Hemos de tener en cuenta que no todo el importe de las nuevas adquisiciones de activos se realiza a cargo a las aportaciones del presupuesto. Normalmente el total de aportaciones de capital es el coste de las nuevas adquisiciones menos las dotaciones a la amortización del ejercicio. Amortización que ya es financiada con ingresos corrientes. Esta doble vertiente de financiación debe distinguirse claramente al elaborar las autorizaciones de capital que se presentan al Parlamento para su aprobación.

También pueden financiarse las nuevas adquisiciones con beneficios de las operaciones de la entidad, autorizaciones de capital de años anteriores pendientes de aplicar, y por las cantidades obtenidas en la venta de los activos poseídos. Los beneficios obtenidos de terceros deben tenerse en cuenta y rebajar la cuantía que debe aportar el presupuesto.

Al igual que en Australia y Nueva Zelanda, una vez autorizada la compra de un activo debe poderse reemplazar sin una nueva autorización parlamentaria, siempre que los fondos por amortización de la entidad se lo permitan. Dependiendo de la importancia del activo puede ser conveniente autorización del ministro correspondiente.

En todo caso si el gobierno cree que el departamento o agencia tiene un exceso de recursos, la entidad deberá devolver al Tesoro dicho exceso.

9.15.2. LA FINANCIACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN Y OTROS GASTOS QUE NO SUPONEN DESEMBOLSO

Tenemos dos casos, el del Reino Unido, donde los departamentos reciben las necesidades de tesorería que tendrán, sin cantidad alguna por provisiones, amortización de inmovilizado y costes nocionales; y el de Australia y Nueva Zelanda, en que se recibe el coste completo de los outputs, incluida la carga de capital.

Sobre las provisiones por insolvencias, en principio no deben financiarse con cargo al presupuesto. Su motivo es que son ingresos de clientes externos que posiblemente no se cobrarán. Nos estamos refiriendo a una disminución de la financiación externa, por lo que se tendrá en cuenta para determinar el precio a terceros y no las aportaciones que provienen de los presupuestos.

Respecto a litigios, o pérdidas probables, en principio deben financiarse. Serán un desembolso monetario casi seguro para la entidad que se tendrá que pagar.

En el caso de las pensiones de los empleados, casi en todos los casos el coste departamental por la cantidad devengada anualmente supone un pago a un Fondo central, el cual paga a los empleados jubilados, por lo que realmente es un coste que representa un desembolso y debe financiarse al igual que el resto de costes del departamento.

El gran tema de debate es determinar quién debe disponer de las cantidades por las amortizaciones, el Tesoro o la entidad. En este sentido existen dos opciones:

- 1) Como el resto del coste de los outputs, los departamentos y agencias reciben una cantidad por la amortización anual.
- 2) Los departamentos no reciben cantidad alguna por la amortización de sus activos, gestionando dichas cantidades el Tesoro o Ministerio Central. En este caso se pueden dar dos tratamientos desde el punto de vista de la entidad.
 - a) Reconocer como ingresos sólo las cantidades realmente recibidas.
 - b) Reconocer como ingresos todo el coste de los outputs (recomendación de la NCOA, 1996, par. 235, y seguida por algunos estados australianos como Queensland), siendo el coste de la amortización una deuda del gobierno a favor de la entidad. Al tener que reponer el activo, el gobierno deberá aportar la amortización acumulada correspondiente. Consideramos que ésta sería la mejor alternativa al mostrar el compromiso pendiente del gobierno, y que en caso de no disponer de fondos suficientes para una futura renovación refleja que la responsabilidad es del gobierno y no de la gestión que pueda haber llevado la entidad.

Financiar la amortización de los departamentos facilita el cambio de enfoque que se pretende, evitando las ambigüedades que se podrían producir en el Parlamento al discutir el presupuesto en base al consumo de recursos en la provisión de servicios públicos por un lado, y continuando con la financiación tradicional de caja por el otro.

En todo caso deben establecerse mecanismos de control y accountability, ya que los gestores departamentales disponen de mayor discreción en el uso de sus recursos. De todas maneras, si los fondos para amortización se destinan a otros gastos el departamento tendrá resultados negativos, con las consiguientes sanciones.

Uno de los problemas que surgen, sobre todo al pasar del sistema presupuestario tradicional al presupuesto de recursos, donde el departamento o agencia es la que gestiona los fondos de amortización, es que el Tesoro dispone de menos recursos para disminuir la deuda pública que emitió para financiar las adquisiciones de activo, si fue el caso. La misma cuestión se plantea sobre el producto de la venta de inmovilizado, el cobro del valor neto contable es una anticipación de la amortización pendiente que se habría cobrado si no se hubiera vendido. En todo caso, es conveniente conocer y distinguir el origen de la financiación de los activos, y sobre todo si se financiaron con deuda pública o no.

Si es el Tesoro el que gestiona los fondos de la amortización puede decidir si realiza nuevas inversiones o disminuye la deuda, la general o la particular de los departamentos o agencias, con dichos fondos. Además supone un mayor control en las nuevas adquisiciones de activos, al tener que aportar las cantidades debidas por amortización acumulada a las entidades. Aunque no se establezca la necesidad de su autorización, el control existirá al tener que transferir los fondos.

Ahora bien, en este caso se presenta la duda de si las entidades que reciben parte o toda su financiación de la venta al exterior, deben devolver la parte del precio de los bienes o servicios correspondiente a la amortización al Tesoro. Si la razón de la gestión por parte del Tesoro es poder desembolsar la deuda pública la respuesta es que sí, no hay motivo para diferenciar una entidades de otras. En todo caso debe tenerse en cuenta el origen de la financiación de los bienes, y si estas entidades se quedan con su amortización dichos fondos deben tenerse en cuenta de cara a la financiación de futuras adquisiciones.

A primera vista puede parecer conveniente que sea el Tesoro el que administre la amortización en caso de que haya tenido que emitir deuda para financiar los activos del departamento, y si el endeudamiento ha sido directo del departamento que la gestione éste. Sin embargo, hemos de tener en cuenta que no estamos en el sistema tradi-

cional de caja, sino en un enfoque de recursos. Es con los beneficios, el superávit obtenido con el que se debe disminuir el endeudamiento, si se cree conveniente, así como dotar el Fondo de la Seguridad Social u otros fondos, si es el caso. Si se disminuye con la amortización, al renovar el activo deberá volverse a endeudar.

La deuda es por déficits pasados y es con superávits con lo que se ha de compensar. Es por ello que lo que debe gestionar y disponer el Tesoro es el superávit global. Para ello será el beneficio, o parte de él, el que deberán devolver las entidades, especialmente en aquellos casos en que sus activos estén financiados con deuda pública. Si las entidades y empresas públicas poseen también deuda propia, parte de sus beneficios se destinará a devolver dicha deuda, si se considera conveniente.

En el caso que se decida financiar la amortización a los departamentos, pero también tener un déficit global porque no se exigirá toda la amortización a los ciudadanos, lo que no debe suceder es que el gobierno se endeude para pagar a los departamentos. En este caso es mejor reconocer una deuda con los departamentos que recurrir a la emisión de deuda pública.

Otro problema que surge es el caso de que la entidad decida no reemplazar el activo y dedicar los fondos de la amortización a otras tareas. Problema que en parte también surge cuando el coste del nuevo activo es inferior al del viejo.

Una solución a este problema es la que se ha planteado en Australia para los casos en que los departamentos obtienen beneficios. Al finalizar la vida del bien se retorna parte de la amortización acumulada si ésta no se utiliza. Situación similar que se daría también en el caso del producto de la venta de un bien, si éste no se reemplaza. En todo caso, como ya hemos indicado, si el gobierno cree que el departamento o agencia tiene un exceso de recursos, debe tener la potestad de reclamarlos.

En definitiva, si el endeudamiento del gobierno es grande e importante, y se considera que lo recaudado por el gobierno por amortización debe destinarse en parte a reducir el volumen de deuda pública, puede darse a los departamentos una cantidad menor que el coste completo de sus outputs y que se genere una deuda con ellos. Deuda que ya se pagará al reemplazar el bien, y si no se reemplaza, a lo mejor puede incluso llegar a anularse (debido a que se esté en el caso de que la entidad tiene un exceso de recursos).

10. PROPUESTA DE ADOPCIÓN DE UN PRESUPUESTO DE RECURSOS

Que los árboles no te impidan ver el bosque.

Anónimo

Para finalizar este trabajo mostramos nuestra propuesta de Presupuesto de Recursos y cómo debería ser su implantación. Todo ello en consonancia con los argumentos, razonamientos y diferentes alternativas expuestos en los capítulos anteriores. Propuesta que intenta ser una solución a nivel internacional y no exclusiva para un país concreto.

Para conseguir una mejor gestión del gasto público, con mejoras para los contribuyentes y la economía en su conjunto, el presupuesto de recursos se aplicará en todos los ámbitos, tanto a nivel macro como microeconómico. Además de por las mejoras que conlleva, el presentar una reforma global y no sólo de forma parcial, permite que tanto el público en general, como los empleados y gestores públicos en particular, se la tomen más en serio y vean que el camino elegido no tiene vuelta atrás.

Tal como encuentran Willoughby y Melkers (2000) para el caso de la implantación del presupuesto basado en los resultados en los Estados Unidos, para que su efecto no sea prácticamente nulo a nivel central y legislativo es necesario un adecuado marketing que venda la implantación del nuevo modelo como una cosa que será efectiva para mejorar la gestión y la asignación presupuestaria. No debe quedarse en una mera reforma interna.

La aplicación del presupuesto de recursos es conveniente que se realice dentro de un marco de Gestión de Resultados y Accountability. Además debe integrarse todo el sistema de información y gestión en el proceso presupuestario y no ser sólo una información mera-

mente testimonial. En este sentido, consideramos del todo necesario que los departamentos se organicen y estructuren en función de la estructura de outcomes y outputs diseñada.

10.1. ELEMENTOS Y CRITERIOS DEL PRESUPUESTO DE RECURSOS

En el capítulo anterior analizamos las diferentes alternativas que se pueden dar en el reconocimiento de determinadas operaciones. La tabla 10.1 muestra una síntesis de las prácticas que hemos propuesto para los temas más controvertidos.

Tabla 10.1 CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO DE LAS OPERACIONES EN EL PRESUPUESTO DE RECURSOS	
ACTIVOS	Reconocimiento como activos de las infraestructuras, activos histórico-culturales, militares y activos naturales, fijándose umbrales de valor mínimo.
VALORACIÓN DE ACTIVOS	Activar y amortizar sólo lo adquirido y a coste de adquisición. La valoración, en todo caso, debe ser la misma que los criterios del sector privado, sino no se pueden realizar comparaciones.
AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS	La amortización representa el reparto del coste entre los usuarios. Determinación de la vida útil, capitalizando las mejoras que la alarguen. Lo que hemos venido denominando Método Restauración.
MANTENIMIENTO DIFERIDO	Reconocimiento como pasivo, provisión. En algunos casos puede elegirse entre el Mantenimiento Diferido o la disminución de la vida útil. En todo caso supone un aumento del gasto del ejercicio.
PROVISIONES A RECONOCER	<ul style="list-style-type: none"> • Insolvencias; • Avales y otros seguros cuando haya riesgo de que el gobierno asuma la deuda; • Pérdidas probables como litigios; • Al ocurrir un desastre y el gobierno estar obligado a realizar unos gastos; • Fondos por gastos de cierre, si ya es obligatorio al construirse el activo.
PENSIONES FUNCIONARIOS	Pasivo por las pensiones devengadas de los empleados públicos. Deberá tenerse en cuenta pensiones devengadas de funcionarios públicos si se traspasan competencias a gobiernos regionales o locales.
FONDOS SS Y EMERGENCIA	Fondos Seguridad Social y Emergencia como aplicación del superávit, no gasto del ejercicio.
DIFERENCIAS DE CAMBIO	Reconocimiento de las diferencias de cambio, no tanto en el presupuesto, pero sí en el resultado del ejercicio.
COSTES NOCIONALES	Costes nocionales o mercados internos, para imputar costes (formación, etc.) al que realmente disfruta del servicio.
CARGA CAPITAL	Implantar una carga de capital a los departamentos y agencias públicas es conveniente, especialmente en los casos en que el inmovilizado se ha financiado mediante deuda pública. Aconsejariamos la imputación sólo de las cargas del endeudamiento público entre los activos que financia. Mejor si no es nocional. El coste de oportunidad puede calcularse y presentarse como información adicional.
SUBVENCIONES DE CAPITAL	Para una correcta correlación ingresos y gastos las subvenciones de capital recibidas se tratarán como ingresos diferidos, formando parte de la Equidad, imputándose como ingresos del ejercicio al mismo ritmo que la amortización del bien relacionado.
IMPUESTOS	Deben reconocerse cuando se genera el beneficio o actividad económica que crea la deuda tributaria, siempre que pueda ser calculada razonablemente. Se acepta generalmente que mientras no se disponga de información más fiable puede ser necesaria una cierta flexibilidad, y que se reconozcan al ser exigibles o notificados al contribuyente.

10.2. LAS AUTORIZACIONES PARLAMENTARIAS EN EL PRESUPUESTO DE RECURSOS

Bajo el sistema presupuestario propuesto el Parlamento aprobaría las aportaciones a los departamentos y agencias basándose en la información de los estados, los planes de objetivos (outcomes y outputs) y los indicadores y medidas de performance. Aportaciones que serán en función del coste de los bienes y servicios proveídos por los departamentos y agencias.

Las autorizaciones serían de tres tipos (cuadro 10.1), pudiéndose realizar autorizaciones adicionales a lo largo del año, según las circunstancias. Es recomendable que se engloben dentro de un enfoque plurianual, aprobándose estimaciones de 3 años, actualizándose anualmente. En todo caso es importante diferenciar claramente en el presupuesto lo que son nuevas propuestas de outcomes de los ya existentes. Si se proponen nuevos programas, éstos deben haber pasado una evaluación sobre su coste, eficacia y eficiencia. Dicha evaluación deberá presentarse en el proceso presupuestario.

Igualmente hemos de señalar, que para un correcto funcionamiento de las autorizaciones basadas en el coste de los outputs es necesario la existencia de mecanismos de benchmarking. Debe financiarse el coste de la mejor opción. Por ello se ha de demostrar el coste y compararlo con el precio de otros proveedores, para así realmente evaluar la performance y tomar las medidas oportunas, si fuera el caso.

Cuadro 10.1 AUTORIZACIONES

COSTE DE LOS OUTPUTS

- Internos
- Venta a terceros (sólo parte)

GASTOS ADMINISTRADOS

- Gastos
- Desembolso de la Deuda Pública,
- Adquisiciones de Activos Administrados

APORTACIONES DE CAPITAL

- Aumento de Activos
 - Aportaciones del Presupuesto
 - Financiación Propia
- Disminución Activos
- Reducción del endeudamiento de la entidad
- Préstamos del Tesoro a la entidad

10.3. ESTADOS Y MEDIDAS FISCALES EN EL PRESUPUESTO DE RECURSOS

Sobre la información presupuestaria hemos de diferenciar la información que se refiere al gobierno de forma global y consolidada, y la que se refiere a los departamentos y agencia de forma particular.

Los documentos presupuestarios globales incluirían las grandes líneas de actuación del gobierno y las perspectivas económicas para los próximos años. En este sentido recomendamos la presentación de un enfoque plurianual, con estimaciones a 3 años y proyecciones de las grandes cifras al menos a 10 años. En todo caso debe presentarse un entorno de escenarios alternativos, con los consiguientes análisis de sensibilidad. También es aconsejable que las previsiones de las principales variables económicas estén auditadas o al menos comparadas con las realizadas por organismos privados.

El gran cambio se produce en las medidas a tener en cuenta, y en la presentación de varios estados presupuestarios, frente al único de ingresos y gastos actual. Así se presentarían los siguientes:

- Balance de Situación Previsto.
- Presupuesto de Resultados.
- Presupuesto de Tesorería.
- Variación de la Equidad Prevista.
- Objetivos, outcomes, del Gobierno. Se presentaría su desglose por departamentos, y áreas interdepartamentales en aquellos casos donde varios departamentos deben trabajar conjuntamente para la consecución de un objetivo gubernamental.
- Información complementaria explicativa de los estados anteriores. En ella se desglosarían y detallarían ciertas partidas de los estados, y se describirían, por ejemplo, los criterios adoptados para el reconocimiento de las operaciones, las cantidades comprometidas para ejercicios futuros, las previsiones futuras de ingresos y gastos como el de las pensiones públicas, o la variación de la deuda pública.

Junto a los documentos presupuestarios generales deben presentarse los de cada departamento y agencia. Es importante que se presenten consolidados con todas las entidades de ellos dependientes. El nuevo sistema necesita ser consistente con la especial naturaleza del gasto público. Así las inversiones en activos de entidades dependientes figuran como activos y no como gastos por transferencias.

Los documentos presupuestarios departamentales se pueden dividir en dos bloques: (A) Misión y Objetivos. En esta parte se describiría la misión del departamento, los objetivos que pretende conseguir y los outputs que producirá para ello. Respecto a

los outputs, se indicará el coste de cada uno de ellos, con un desglose según los componentes (personal, amortizaciones, carga capital, consumo, etc.), y un estado (cuadro 10.3) mostrando cómo se evaluará su consecución y performance. La misma información se presentara respecto a los elementos administrados e ingresos, incluidos los tributos. Puede ser interesante presentar algún tipo de comparación con los costes de servicios similares de otras entidades públicas o privadas.

(B) Presupuesto. En esta segunda parte se mostrarían:

- Las autorizaciones parlamentarias al departamento para sufragar el coste de los outputs, las aportaciones para los gastos administrados y las aportaciones de capital.
- Los estados presupuestarios: Balance, Estado Operativo o de Resultados, y Estado de Tesorería, con su información explicativa.

Cuadro 10.3 EVALUACIÓN PERFORMANCE DE LOS OUTPUTS (para cada output y elemento administrado)				
Definición:				
Características:	Unidad medida	Objetivo x	Objetivo x-1	Logro estimado x-1
Cantidad p.e. Horas de actividad	horas	X	Y	Z
Calidad p.e. Atención...	porcentaje	X%	Y%	Z%
Otras				

Los cuadros 10.4¹⁶³, 10.5, 10.7 y 10.9, muestran de forma esquemática un ejemplo del Balance, Presupuesto de Resultados, Presupuesto de Tesorería y Variación Prevista de la Equidad, respectivamente. Se presentarán cifras del presupuesto anterior, de la liquidación prevista del ejercicio en curso, la real de años anteriores, así como las previsiones de los próximos ejercicios. De las principales magnitudes se presentaría también el porcentaje que representan del PIB.

El cuadro 10.6 muestra un posible estado operativo de un departamento, el cual puede ser también una presentación alternativa al formato general de resultados.

¹⁶³ Para los siguientes cuadros: P1 es el presupuesto que se presenta para el próximo ejercicio, P0 el presupuesto del ejercicio actual, Liq0 la liquidación prevista de P0, y P2... las previsiones de los presupuestos de los próximos años.

Junto al Presupuesto de Tesorería puede presentarse el Presupuesto de Capital (cuadro 10.8), el cual relaciona las inversiones planeadas y su financiación.

Además se presentaría una Conciliación entre el Saldo de Tesorería y el Resultado del ejercicio, siendo conveniente presentar también algún tipo de conciliación entre las medidas de la Contabilidad Nacional y sus homogéneas.

En todo caso la presentación exacta y organización de los diferentes elementos dependerá en última instancia de la tradición de cada país, tanto en la elaboración de la información pública como de los estados del sector privado.

Cuadro 10.4 BALANCE PREVISTO

ACTIVO	PI	%PIB	P0	Liq0	PASIVO	PI	%PIB	P0	Liq0
A) INMOVILIZADO					A) EQUIDAD				
I. Inmovilizado					I: Patrimonio Neto				
Inmaterial					(en los departamentos				
II. Inmovilizado Material					incluiría las				
III. Infraestructuras					aportaciones de				
IV. Activos Históricos					capital recibidas)				
V. Activos Naturales					II. Reserva				
VI. Inmovilizado					Revalorización				
Financiero					III. Resultado				
B) GASTOS A					Acumulado				
DISTRIBUIR EN					1. Resul. Ordinarios				
VARIOS EJERCICIOS					2. Resul.				
C) ACTIVO					Extraordinarios				
CIRCULANTE					IV. Fondo Seg. Social				
I. Existencias					V. Fdo. Futr.				
II. Deudores C/P					Emergencias				
III. Inversiones					VI. Ingresos Diferidos				
Financieras C/P					por Subvenciones				
IV. Tesorería					de Capital				
					B) PROVISIONES				
Los departamentos					C) DEUDAS A L/P				
también informarán					D) DEUDAS A C/P				
sobre los activos y									
pasivos administrados,									
en su caso.									

Cuadro 10.5 PRESUPUESTO DE RESULTADOS

CONCEPTOS	P1	%PIB	P0	Liq0	P2...
<p><u>Ingresos Ordinarios</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuestos directos y cotizaciones sociales • Impuestos indirectos • Tasas y prestaciones públicas • Transferencias y subvenciones corrientes • Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio • Ingresos comerciales por venta bienes y prestación servicios • Ingresos financieros • Otros ingresos <p><u>Gastos de Ordinarios</u> (Debería presentarse también por departamentos y outcomes. Las opciones no elegidas se presentarán como información adicional a este estado)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personal • Consumo de bienes • Servicios exteriores • Prestaciones sociales • Transferencias y subvenciones corrientes • Transferencias y subvenciones de capital • Dotaciones para amortizaciones • Variación provisiones por insolvencias • Variación otras provisiones • Gastos financieros • Otros gastos <p><u>Resultado Ordinario</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Beneficios y Pérdidas operaciones de inmovilizado • Ingresos extraordinarios y de ejercicios anteriores • Gastos extraordinarios y de ejercicios anteriores <p><u>Resultado extraordinario</u></p> <p><u>RESULTADO GLOBAL</u></p>					

Cuadro 10.6 PRESUPUESTO OPERATIVO

CONCEPTOS	P1	P0	Liq0	P2...
Ingresos Operaciones - Gastos operaciones - Carga de Capital (no en el presupuesto global) <u>Resultado Operativo</u> Y en el presupuesto Global: + Ingresos del Gobierno <u>Resultado Ordinario</u> +/- <u>Resultado Extraordinario</u> <u>RESULTADO GLOBAL</u> Además los departamentos suministrarán información sobre los gastos administrados: <ul style="list-style-type: none"> • Fondos recibidos para Gastos Administrados • Pagos realizados referentes a Gastos Administrados 				

Cuadro 10.7 PRESUPUESTO DE TESORERÍA

CONCEPTOS	P1	P0	Liq0	P2...
(Estructura similar al Presupuesto de Resultados) <u>OPERACIONES ORDINARIAS</u> Cobros Operaciones (en los departamentos se incluyen las aportaciones del gobierno por el coste de los outputs) Pagos Operaciones <u>Flujo neto de tesorería de operaciones ordinarias</u> <u>OPERACIONES INVERSIÓN *</u> Cobro por venta inmovilizado e inversiones Pagos por nuevas inversiones <u>Flujo neto de tesorería de operaciones de inversión</u> <u>OPERACIONES FINANCIACIÓN *</u> Aportaciones de capital del gobierno (en los departamentos) Devoluciones al gobierno (en los departamentos) Cobros procedentes de préstamos Pagos por préstamos concedidos <u>Flujo neto de tesorería de operaciones financiación</u> <u>Variación neta en la tesorería</u> Variación neta en la tesorería % PIB <u>Saldo inicial de tesorería y equivalentes</u> <u>Saldo final de tesorería y equivalentes</u> * Las nuevas inversiones se desarrollan en el Estado de Capital				

Cuadro 10.8 PRESUPUESTO DE CAPITAL

+ Financiación propia (ingresos corrientes correspondientes a la amortización del ejercicio)
 + Producto de la venta de activos
 + Préstamos recibidos
+ Aportaciones presupuestarias de Capital
TOTAL: INVERSIÓN BRUTA

Estaría desglosado por los diferentes activos.

Cuadro 10.9 VARIACIÓN PREVISTA DE LA EQUIDAD

CONCEPTOS	Patrim Neto	Reserva Revaloriz.	Rdos Ord.	Rdos Extr.	Fondo SS	Fondo Emergencias	Ing. Subv Capital.	Total
<u>Saldo inicial</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Cambios en los criterios	+/-							+/-
<u>Saldo recalculado</u>	<u>X</u>							<u>X</u>
Resol. ordinario			+/-					+/-
Resol. extraordinario				+/-				+/-
Aportaciones Capital (departamentos)	+							+
Revaluaciones Subv. capital recibidas		+/-					+	+/-
Subv capital a resultados							-	-
Traspaso competencias o bienes	-							-
Competencias recibidas	+							+
Dotación Fondo SS			-	-	+			
Aplicación Fondo SS			+		-			
Dotación Fondo Emerg			-	-		+		
Aplicación Fondo Emerg						-		
<u>Saldo final</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u> %PIB

Respecto a las medidas fiscales deberán tenerse en cuenta las siguientes (cuadro 10.10), pasando a ser el resultado ordinario la principal.

1. Resultado Ordinario del ejercicio.
2. Resultado Global del ejercicio. Sería la suma del resultado ordinario y extraordinario.
3. Variación de la Equidad Intergeneracional.
4. Capacidad/Necesidad de financiación, obtenido con criterios parecidos a la Contabilidad Nacional. Equivaldría al resultado ajustado por las inversiones netas.
5. Variación Neta en la Tesorería.

Cuadro 10.10 MEDIDAS FISCALES

	Euros	%PIB
RESULTADO ORDINARIO	X	X
<u>+ RESULTADO EXTRAORDINARIO</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
RESULTADO GLOBAL	X	X
- Inversión Neta (sobre resultado ordinario*)	(X)	(X)
CAPACIDAD(+)/NECESIDAD(-) DE FINANCIACIÓN	X	X
Variaciones Equidad no debida a resultados del ejercicio	X	X
VARIACIÓN EQUIDAD TOTAL	X	X
Variación Neta en la Tesorería	X	X
* Puede realizarse sobre resultado global, como vimos en el capítulo anterior.		

Se puede presentar también la información en cifras de Contabilidad Nacional, especialmente en los países de la Unión Europea, donde tiene especial importancia. En este sentido se presentaría el Resultado y la Necesidad/Capacidad de Financiación con criterios del SEC-95 como una nota o como información anexa a la presentación de resultados descrita.

En caso de que se presente es aconsejable elaborar un estado de conciliación entre las cifras del Presupuesto y las obtenidas con los criterios del SEC. Con el Presupuesto de Recursos las diferencias no serán muy significativas, siendo principalmente debidas a que el SEC: utiliza valores de mercado, lo cual afecta a la amortización y resultados de

la venta de activos; no considera todas las posibles provisiones; y trata como gastos algunos activos militares.

10.4. PROPUESTA DE EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO

Como hemos venido indicando a lo largo de todo el trabajo consideramos que el equilibrio presupuestario, si se propone, debe referirse al resultado devengado y no a la capacidad/necesidad de financiación. Resultado que, en principio, puede ser tanto el resultado ordinario como el global.

Nosotros consideramos que es más conveniente que sea el resultado ordinario. El resultado extraordinario contempla partidas como los beneficios de venta de inmovilizado, y deben destinarse a nuevas inversiones y/o reducir el nivel de deuda existente y/o dotar los fondos de reservas, como el de la Seguridad Social, si es el caso.

El resultado ordinario representa un equilibrio entre lo que han aportado los ciudadanos para sufragar el consumo de recursos que se ha realizado durante el ejercicio. Se basa en mantener la equidad intergeneracional, al menos en lo referente a lo causado por las operaciones del ejercicio. En este sentido, se elimina la posibilidad de vender patrimonio nacional, como proponía el gobierno italiano, para conseguir el equilibrio presupuestario.

La regla de equilibrio presupuestario sobre el resultado ordinario junto con un límite de Deuda/PIB parece ser lo más razonable. En este caso el nivel de deuda pública a considerar debe ser el endeudamiento total, sea cual sea su origen, incluso las provisiones y mantenimiento diferido, y no sólo la deuda emitida.

En este sentido, deberá tenerse en cuenta los distintos niveles de endeudamiento de las regiones o entidades. No deberían establecerse los mismos objetivos para aquellas altamente endeudadas. Éstas deberán tener un objetivo de superávit mayor que el resto, ya que su necesidad de reducción de deuda es más importante. Tal como indica César García (2001) una ley de Estabilidad debe establecer unos requisitos para las regiones mediante coordinación, no obligación, pudiendo ser conveniente establecer límites generales de deuda pública para todo el Estado a repartir con unos criterios determinados entre las distintas regiones.

Si se establecen unas reglas de equilibrio presupuestario, debe existir cierta flexibilidad plurianual y una claridad entre los diferentes resultados o déficits/superávits conse-

guidos y su destino. Si existen superávits acumulados de años anteriores, o se esperan en los venideros, debería poderse estar en situación de ligero déficit temporal a cuenta de ellos, especialmente en años en que se producen desastres o emergencias difíciles de prever.

10.5. IMPLANTACIÓN DEL PRESUPUESTO DE RECURSOS

La adopción de un presupuesto de recursos puede adoptarse inicialmente tanto por un gobierno a nivel central como por un gobierno regional, o por ambos a la vez. Todo ello dependiendo de la distribución de competencias de cada país y la voluntad existente.

En todo caso, para que no ocurra como en anteriores reformas, antes de iniciarla se deben haber realizado unos pasos previos. Por ello vamos a ver en primer lugar qué condiciones deben darse antes de que un gobierno inicie el proceso de adopción del presupuesto de recursos, y posteriormente las fases de ese proceso.

10.5.1. CONDICIONES Y ELEMENTOS NECESARIOS

El elemento esencial que debe darse es la convicción de los beneficios que aportará el presupuesto de recursos. Sin esta convicción todos los esfuerzos serán en vano.

Al principio pueden verse bastantes dificultades y pensar que se está lejos de una situación óptima para emprender las reformas, pero ya hemos visto que el Reino Unido (por ejemplo, Pendlebury y Karbhari, 1998) y Australia (por ejemplo, MAB, 1997) se encontraban en dicha situación y han conseguido implantarlo con cierto éxito.

Para poder estar en una situación más o menos óptima de partida podemos necesitar que se den las siguientes condiciones, todas ellas necesarias, pero ninguna suficiente.

- Deseo político. Aunque existan muchos estímulos al cambio, siempre es el gobierno el que debe decidir si implantarlo o no. En este sentido, siempre serán necesarias reformas en la legislación.
- Asumir la filosofía de la nueva gestión pública (NPM). Asumir el NPM constituye un requisito imprescindible para tener claro el camino a seguir y superar las dificultades que plantea la adopción del presupuesto de recursos. El presupuesto de recursos puede suponer una reforma aislada, la cual estaría abocada al fracaso. Ha de en-

globarse dentro del contexto de una reforma mayor. En este sentido es necesario que exista un entorno que demande, una reforma del presupuesto y la información. Y en su caso (OCDE, 1999c) deberá alterarse la situación existente, si ésta presenta resistencia al cambio.

- **Apoyo interno y externo.** Es necesario el apoyo de políticos, gestores y empleados públicos, académicos, y de los órganos auditores, así como del público en general. Ello facilita el proceso de aplicación y lo enriquece con las aportaciones, sugerencias y necesidades que pueden aportar. En este sentido, es esencial llegar a acuerdos y convencer al resto de partidos políticos. Normalmente la reforma se implantará durante más de una legislatura, y no por un cambio de gobierno deben surgir dificultades. La voluntad política y los recursos financieros de apoyo tienen que estar disponibles de manera consistente en varios años y en varios gobiernos. La formación del legislativo para aumentar su entendimiento e involucración en el proceso ayudaría bastante a que asumieran tal compromiso.
- **Fuerte liderazgo.** Especialmente importante es el del ministro de finanzas, el cual como impulsor de la reforma debe crear un sentido de entusiasmo en toda la Administración. En este sentido, la existencia de una agencia central encargada de guiar y dirigir la reforma es necesaria y crítica para su éxito. Este liderazgo centralizado debe estar acompañado por una adecuada coordinación entre todos los ministerios y un liderazgo técnico en los departamentos y agencias. El liderazgo debe involucrar al personal en la toma de decisiones y que vean como pueden contribuir a la consecución de los objetivos, sin tener dudas sobre los beneficios del nuevo modelo. El personal debe entender las razones de la reforma y las normas que se pretenden implantar. No se ha de ver la reforma como una imposición, sino como algo en lo que ellos participan, ha de haber ilusión. En este sentido, el liderazgo es del todo importante e imprescindible para superar las normales resistencias y barreras al cambio que se pueden presentar.
- **Adecuada tecnología y sistemas de información.** Debe disponerse de la tecnología adecuada para poder establecer el necesario sistema de información que necesita el presupuesto de recursos. Dentro del sistema integrado de gestión que se pretende implantar es necesario una contabilidad de costes y unos adecuados registros de activos. Para todo ello un moderno sistema informático es del todo imprescindible. Respecto a los activos, es bastante conveniente que no se ponga en marcha el nuevo modelo hasta que no pueda elaborarse un balance lo más completo posible, sin dejar activos para una posterior incorporación. La existencia previa de una contabilidad de recursos facilita dicho requisito. En todo caso puede ser conveniente determinar unos requisitos mínimos de infraestructura técnica y de información que debieran cumplir todos los departamentos para pasar al nuevo modelo.

- Personal cualificado. Debe aumentarse el personal financiero con contrataciones del sector privado y formando al ya existente. Es necesario que el personal esté bien formado y altamente motivado. Especialmente importante es el nuevo papel de los directores financieros, que ganan importancia, y el de los auditores. El asesoramiento por expertos externos puede ser conveniente, sobre todo si tienen experiencia en las reformas llevadas a cabo en otros países.
- Financiación. Sin un plan de financiación no se puede iniciar ninguna reforma. Debe existir un compromiso y voluntad política a largo plazo para que los recursos financieros estén disponibles de manera consistente en varias décadas y en varios gobiernos.
- Adecuado control interno y externo. El nuevo enfoque presupuestario requiere un cambio en los tradicionales controles internos y externos. Cambio que no conviene que se haga de manera brusca, es decir, no deben eliminarse enseguida los actuales controles centralizados y de inputs, sino progresivamente. En cuanto a los organismos auditores externos, debe existir una comunicación e involucración en el cambio, al ser tanto usuarios como supervisores del nuevo presupuesto de recursos. Para todo ello su formación será necesaria.
- Comunicación. Una adecuada comunicación del cambio que se pretende hacer, tanto interna como externa, es imprescindible. Deben realizarse consultas previas con el legislativo para obtener el consenso necesario, promover foros con el apoyo de organismos internacionales para compartir las experiencias de los diferentes países, y conseguir una opinión pública favorable, ya que ha de ser una reforma de todos. Para ello es importante realizar campañas de marketing y convencer y preparar a los medios de comunicación, al ser el principal contacto con el público.
- Presupuesto basado en los Resultados. No es estrictamente necesario, pero su existencia facilita la adopción del presupuesto de recursos. Si el presupuesto se elabora entorno a los outputs y outcomes, se crea la necesidad de conocer el coste completo de los servicios públicos. En este caso es aconsejable estructurar los departamentos y agencias siguiendo el diseño establecido de outcomes y outputs. Si el cambio a la gestión de resultados se produce al unísono, ello necesitará de los cambios pertinentes en la organización, el personal, el proceso y la toma de decisiones presupuestarias, la introducción de mecanismos de competencia, incentivos etc., así como la necesidad de establecer una clara línea de accountability.

Para finalizar, comentar que en los países en vías de desarrollo deben darse circunstancias adicionales para que pueda llevarse a cabo una reforma como la propuesta. En primer lugar las condiciones políticas deben ser favorables, la existencia de dictaduras y/o elevada corrupción y fraude imposibilitan un entorno favorable. Otros problemas

como los conflictos bélicos, la elevada inflación, importantes déficits, o la devolución de la deuda externa, deben ser previamente resueltos.

Además estos países carecen de personal preparado, de una estructura y organización adecuadas, de recursos financieros y de instrumentos adecuados de gestión. Necesidades que se dan en muchos casos también en el sector privado, lo que dificulta o retrasa aun más las necesarias reformas en el sector público. En todo caso, debido a las dificultades económicas siempre será necesario el apoyo financiero internacional.

10.5.2. IMPLANTACIÓN

Ante todo se debe ser claro sobre el propósito de la reforma, no debe darse en ningún momento la impresión de estar ocultando algo. Es necesario comunicar claros y positivos mensajes. Se está más dispuesto al cambio cuando se conoce por qué se va a cambiar, qué implican los cambios, y si se está cómodo con ellos. Si la planificación y comunicación de los objetivos no se hacen bien, puede ser un fracaso.

Debe asumirse que no será tarea fácil y se presentarán dificultades. Para ello es importante establecer adecuadamente las unidades que dirigirán la reforma, elaborar un estudio de situación preliminar, la planificación de todo el proceso, y el seguimiento y evaluación de la implantación.

10.5.2.1. Unidades directoras

Para que tenga éxito una innovación es necesario que el proceso de reforma este bien gestionado. Para ello se crearían unidades de varios tipos:

- **Unidad Directora.** Proveerá la dirección general de la reforma y la supervisión global. Estaría compuesta por el ministro de finanzas y los funcionarios de mayor rango involucrados, incorporándose representantes de los gobiernos regionales, si les afecta.
- **Unidad Central.** Sería la responsable de llevar a cabo la reforma. Puede ser una unidad independiente o estar englobada dentro del Ministerio de Finanzas. En ella se crearían grupos de trabajo y sería asesorada por asesores externos y los organismos auditores. Terminada de implantar la reforma seguiría funcionando, en menor escala, como unidad asesora de los departamentos y agencias para consolidar la gestión presupuestaria y financiera.
- Los **Grupos de Trabajo** serían responsables de implantar reformas específicas en áreas particulares.

- En los departamentos pueden establecerse unidades o personas responsables de la reforma. En todo caso debe darse la necesaria coordinación y proceso de consultas con la unidad central.

10.5.2.2. Estudio preliminar

Antes de diseñar el proceso de implantación debe conocerse la situación de partida, que no será la misma en todos los casos, el camino que falta por recorrer, y en qué áreas es necesario trabajar más. Se deben establecer los requisitos mínimos para el proceso de implantación y cubrir la brecha que hay hasta ellos en cada departamento. Para ello es necesario analizar:

- La situación del sistema de información e infraestructuras existentes en cada departamento.
- La resistencia al cambio que puede producirse.
- El porcentaje de directivos y personal con la formación adecuada.
- La familiaridad y uso de la contabilidad de recursos, si es el caso.
- La predisposición de las entidades que van a adoptar, utilizar, el presupuesto de recursos, y los problemas que ven.
- El estado y contenido de las leyes y normas presupuestarias.
- El proceso presupuestario, incluyendo la relación del Parlamento con el ejecutivo, el formato y contenido de la información presupuestaria, el uso de indicadores y medidas de performance, así como la presentación al público en general.
- Las medidas y control del déficit y deuda pública.
- La situación del control interno y externo.
- La ejecución y seguimiento del presupuesto, así como de los programas de inversión, y si la evaluación de performance se utiliza en la toma de decisiones y preparación del próximo presupuesto.
- Los criterios y normas contables, y si se necesitarán cambios en este ámbito.
- La existencia y alcance de requisitos de organismos supranacionales.
- La estructura organizativa y su capacidad para afrontar la reforma.
- Identificar y valorar los activos, así como las entidades que deben incluirse en la información consolidada de cada departamento.
- Conocer las necesidades de adecuar inicialmente los activos netos de los departamentos y agencias.

10.5.2.3. Planificación

El proceso de implantación del nuevo modelo presupuestario debe basarse en una buena planificación. Para ello se fijará el objetivo general de la reforma con objetivos específicos de cada una de las partes que lo componen, siempre manteniendo la visión global. La experiencia en la implantación del presupuesto de recursos en países como el Reino Unido, Nueva Zelanda o Australia debe servir de referente.

Para una correcta planificación deberán tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- Elaborar una lista de las áreas (proceso presupuestario, nueva legislación, registro de activos, etc.) objeto de reforma y de actividades para su preparación e implantación (estudios piloto, encuestas, cursos de formación, etc.).
- Elaboración de libros blancos o borradores que expliquen la reforma y sean divulgados con suficiente antelación para recibir sugerencias y obtener una primera impresión sobre su aceptación o rechazo.
- Calcular la financiación necesaria, tanto para la implantación del nuevo modelo como su divulgación. En este sentido durante los primeros años es conveniente establecer que las agencias y departamentos tengan una financiación adicional para el coste de las nuevas infraestructuras y la formación de su personal.
- Establecer un calendario con los eventos o etapas de implantación clave, e indicadores para seguir el progreso de la implantación. Los puntos clave serán seguidos para cada departamento, con la finalidad de disponer de tiempo suficiente para afrontar y resolver los problemas que puedan ir surgiendo. Puntos clave como, por ejemplo, que cada departamento tenga políticas contables y sistemas de información adecuados, se elaboren balances de apertura completos, que una adecuada formación haya sido impartida al personal, o que estén preparados para elaborar unos estados presupuestarios provisionales.
- Elaborar planes contingentes. Los planes deben gozar de flexibilidad por los posibles cambios que pudieran ocurrir durante el proceso. Deben identificarse riesgos, sospechar la probabilidad de que ocurran y prever soluciones o cambios para que no trastorquen todo el proceso emprendido.
- Es importante saber como superar las barreras, resistencias que puedan encontrarse, especialmente las internas.
- Determinar el periodo de convivencia entre el presupuesto actual y el de recursos. La opción que se cree más conveniente es la de abandonar enseguida el modelo antiguo, ya que su mantenimiento, además de costoso, disminuiría considerablemente los incentivos para moverse hacia el nuevo sistema. En todo caso, puede ser conveniente presentar el primer año a los parlamentarios (sólo a ellos) una comparativa del año anterior y actual con los dos modelos.

- Ámbito de la reforma. En primer lugar decir que la reforma debería implantarse en todos sus aspectos y no de forma secuencial (por ejemplo, primero en agencias o en aspectos como sólo ciertos activos, posponiendo los siguientes pasos para una etapa posterior). De forma secuencial las expectativas de cambio creadas no se ven de forma global y los mensajes pueden verse diluidos, lo que puede llevar a que puedan surgir reticencias y problemas que paren todo el proceso. Sin embargo, ello no quiere decir que no tenga que implantarse de forma progresiva dentro de la planificación elaborada, en todo caso sin pausa. El objetivo final debe ser la aplicación completa del presupuesto de recursos. En todo caso recomendamos no dilatar demasiado el periodo de tiempo (lo óptimo sería uno o dos ejercicios) entre la adopción por los departamentos y agencias y la presentación ya consolidada para todo el gobierno.
- Adopción simultánea Contabilidad y Presupuesto de Recursos. En los casos donde no existe una contabilidad de recursos o deben realizarse reformas en ésta, el presupuesto de recursos siempre se adoptará unos años después, o al menos eso es lo conveniente. Es decir, se elaborarán los estados financieros del ejercicio n y el presupuesto corresponderá al ejercicio $n+1$. Recordamos que el presupuesto de $n+1$ se elabora y presenta en n , por lo que equivale a su adopción al unísono. Es conveniente que se presenten también los estados del último ejercicio cerrado adaptados al nuevo modelo. Sin embargo, hemos de decir que aunque en bastantes países se reformaría conjuntamente la contabilidad y el presupuesto, dicha situación no se daría en todos. Siguiendo el ejemplo sueco, la mayoría de países sudamericanos y europeos poseen ya una contabilidad de recursos, con lo presentan una situación más ventajosa que en la que se encontraban en su día el Reino Unido, Nueva Zelanda y Australia.
- Establecer un proceso de consultas y divulgación de las características y ventajas del presupuesto de recursos. Debe convencerse principalmente a los políticos de todos los partidos para que den apoyo al cambio y se involucren en él. Aunque no se debe esperar al consenso, ya que éste puede no llegar nunca (OCDE, 1999c), debe crearse un sentimiento de urgencia y buscar apoyo y adhesiones de todos los sectores implicados, de los organismos auditores, así como de estudiosos y académicos. Para todo ello debe idearse una adecuada estrategia de marketing a través de los medios de comunicación, organización de seminarios, elaboración y difusión de guías, folletos y CDs explicativos, etc.
- Preocuparse de que se hagan reformas en la auditoría externa. La auditoría externa ganará en importancia y debe adaptarse, si cabe más rápidamente, al nuevo modelo ya que será la encargada de supervisarlos.

A continuación vamos a comentar algunos de los aspectos a tener en cuenta una vez iniciado el proceso de implantación.

10.5.2.4. Aspectos del Proceso

Como aspectos a tener en cuenta una vez diseñada la planificación del proceso de adopción del presupuesto de recursos, queremos destacar los siguientes:

- **Duración del proceso de implantación** Suelen pasar varios años desde que se decide la implantación y empieza su adopción completa. En general es conveniente un periodo para que el personal, gestores y gobernantes comprendan y se formen en la utilización del nuevo presupuesto. Periodo más bien corto para que la iniciativa sea tomada en serio, las barreras y reticencias se superen más rápido, y se mantenga el ímpetu de la reforma. Un periodo largo puede producir fatiga, que se pierda el sentido de necesidad de implantar la reforma, y disminuya la motivación. Sería aconsejable que no durara más de tres años, pero en todo caso dependerá de la intensidad y amplitud del apoyo político, del ambiente en la propia Administración, y en definitiva de la educación y divulgación que se tenga que hacer. En todo caso, es conviene esperar hasta que se puedan reconocer la mayoría de activos y tener la tecnología adecuada.
- **Actitud**. La reforma no debe verse como una imposición, sino como un interés de todo el mundo. Los empleados han de ver la reforma como algo en lo que ellos participan, ha de haber ilusión. crearse incentivos para el cambio. No puede hacerse aparte de la cultura y reglas informales existentes.
- **Normativa**. Será necesaria la aprobación o modificación de leyes presupuestarias y de responsabilidad fiscal para que contemplen el presupuesto de recursos. También deberán elaborarse nuevos planes de cuentas y normativa contable y presupuestaria para los departamentos.
- **Experiencias piloto previas** en determinados departamentos o agencias. Para evitar esos posibles riesgos y problemas que puedan surgir se elegirían algunos departamentos o agencias para elaborar presupuestos y estados de recursos un ejercicio o dos antes de la aplicación general definitiva. Voluntariamente podrían añadirse todas aquellas entidades que lo desearan.
- **Formación del personal**. Bajo el nuevo modelo debe aumentarse el personal financiero de los departamentos, así como mejorar su preparación. Para ello debe existir un programa continuo de formación cuidadosamente planeado y diseñado. Formación que debe alcanzar también a los auditores y parlamentarios. Dentro de este programa de formación y divulgación se incluiría: (1) elaboración de guías al respecto, generales, de aspectos concretos, de cómo formar al personal, detalladas, para el público, para el personal, preimplantación, postimplantación, etc.; (2) realización de cursos, conferencias y seminarios, con estudio de casos prácticos; constitución de grupos de trabajo; (3) publicación de boletines de noticias, páginas en Internet y fórums, para facilitar el intercambio de información, ideas e impresiones sobre los

cambios y logros que se estén realizando; y (4) pruebas para evaluar los conocimientos de los participantes y sus resultados. El plan de formación sería dirigido y preparado desde la agencia central, aunque cada departamento podría establecer cursos propios para incidir en sus particularidades. La técnica de “formar a los formadores (train the trainers)” sería bastante útil dado el alcance de la reforma propuesta. Se formarían en primer lugar los instructores para que éstos posteriormente realizaran los cursos al resto de personal afectado. Al ser los formadores parte del personal, además se facilita considerablemente la comprensión, al conocer los casos concretos donde se aplicará, utilizar términos familiares y ser los empleados más receptivo que si son formados por instructores externos. Sin embargo, los formadores deben ser seleccionados cuidadosamente entre aquellos que los deseen ser, se sientan cómodos, estén fuertemente involucrados y convencidos en el cambio y la necesidad de formación, y se asegure que transmiten el mensaje correctamente.

- Proceso de consulta continuada entre la agencia central y los departamentos. Deben realizarse reuniones periódicas de grupos interdepartamentales sobre la evolución de la implantación del presupuesto de recursos, además de discusiones bilaterales sobre temas concretos.
- Comunicación de los avances. Se irá comunicando al público, al Parlamento y a los organismos correspondientes, de los avances y consecución de la reforma. A este efecto se constituirán grupos de contacto para informar periódicamente de las evoluciones a los comités del Parlamento. A través de los medios de comunicación, conferencias, seminarios, boletines informativos, e Internet se divulgará la información de ámbito general.
- Evaluación y propuestas de mejora continua. Debe instaurarse una regular evaluación y revisión del proceso y de las actitudes del personal frente a la reforma.

| CONCLUSIONES

Si hasta hoy la base de la reforma de la gestión pública ha sido la imitación de la gestión empresarial, el reto es moverse hacia la innovación; el desarrollo de nuevos métodos de gestión apropiados para las distintas necesidades del gobierno.

Metcalf, L. (1993, p. 292)

El objetivo principal del trabajo ha sido identificar un problema, analizar las prácticas adoptadas internacionalmente, y proponer una solución.

El análisis efectuado en la primera y segunda parte nos lleva a la existencia del problema: el presupuesto público tradicional no funciona, ha quedado obsoleto ante las actuales necesidades del sector público. La tercera parte muestra las técnicas, situación y soluciones adoptadas internacionalmente; lo cual nos lleva a la cuarta y última parte del trabajo: adoptar el enfoque de recursos en el presupuesto como solución. Sin embargo, ello no es sencillo, debemos saber cómo. Precisamente por esto hemos analizado cómo se ha llevado a cabo la implantación en los tres países que lo han adoptado, así como si la situación internacional es propicia para su adopción en más países, y cómo debería ser ésta a nuestro juicio. Todo ello teniendo en cuenta que las soluciones propuestas no se ciñen a un país concreto, sino que se plantean para una posible aplicación en la mayoría de ellos.

A modo de resumen podemos destacar las siguientes conclusiones:

1. La implantación de la nueva gestión pública parece ser en estos momentos una tendencia generalizada, la cual conlleva una mayor demanda de información: Los instrumentos de información deben adecuarse a las necesidades y exigencias de la nueva

cultura pública: el New Public Management, la cual supone un cambio radical frente a la tradicional burocracia.

1.1. Hay un proceso general de transición, especialmente en los países occidentales, desde el concepto de Administración Pública al de Gestión Pública.

Efectivamente, el análisis de la situación en la gestión pública de los diferentes países, nos permite constatar que desde finales del siglo XX hay una tendencia clara de abandonar la tradicional cultura burocrática de las administraciones públicas para adoptar una cultura de gestión basada en una prestación de servicios eficaz y eficiente de cara a los ciudadanos. Cultura que es necesario entender para entender la reforma presupuestaria que proponemos, ya que no es un proceso aislado. La nueva filosofía de gestión pública no tiene una aplicación homogénea en todos los países, ni las mismas medidas se han aplicado con la misma profundidad en todos ellos. Sin embargo, podemos decir que sí que siguen una misma línea, basada en 10 ejes: Desregulación, Descentralización, Orientación de mercado, enfoque en los Resultados como impactos en la sociedad (outcomes), evaluación de la Performance, Capacidad estratégica, Responsabilidades, Presupuesto por Objetivos, Orientación hacia el Ciudadano, Transparencia, y Cambio Cultural. Ejes que a veces no son bien entendidos o aplicados en toda su amplitud. Así constatamos que no todos los gobiernos que han aplicado reformas en su gestión incluyen la calidad, el impacto en el medio ambiente o la equidad como características de una buena performance; o que la rendición de responsabilidades o accountability suele llegar sólo hasta el Parlamento y no al último nivel: los ciudadanos. Este enfoque exterior, de cara a los ciudadanos, es bastante importante especialmente en los países anglosajones.

1.2. Estas reformas en las administraciones públicas han llevado a un cambio en los objetivos y papel de los sistemas de información, para proporcionar información útil para la toma de decisiones y la rendición de responsabilidades más allá del control presupuestario.

En este sentido, juega un papel importante la información y evaluación de performance, que no sólo es imprescindible para establecer un correcto sistema de responsabilidades interno, sino también externo. La presentación de indicadores e información de performance hace más atractivo el presupuesto a los ciudadanos y parlamentarios, que ya no lo ven sólo como un conjunto de números aburridos, permitiendo conocer qué objetivos pretenden lograrse y cómo.

1.3. El cambio de enfoque en la gestión lleva a la demanda de un presupuesto basado en los resultados, flexible, descentralizado, que permita la competencia y el estableci-

miento de incentivos basados en los resultados y la performance, con una visión a largo plazo, transparente, y con el ciudadano como principal destinatario.

2. El Presupuesto ha quedado obsoleto: *El presupuesto tradicional centrado en los inputs debe evolucionar hacia los outcomes e introducir la visión a largo plazo.*

2.1. El Presupuesto es el referente para la gestión diaria, a pesar de las importantes reformas que se han llevado a cabo en la contabilidad pública.

En el capítulo 3 se constata que el presupuesto es quizás el más significativo de todos los informes financieros que elabora un gobierno, siendo referente continuo tanto para los gestores, los representantes populares y los propios ciudadanos. Sin embargo, a pesar de la evolución experimentada en los sistemas de información contable, aún hoy en día para muchos gobiernos el presupuesto continúa con su visión tradicional del corto plazo y del cumplimiento de la legalidad, siguiendo un criterio de caja u obligaciones. Como constatamos en el capítulo 6, aunque sean bastantes los países con una contabilidad de recursos, al seguir siendo el presupuesto el centro de la gestión y no haberse reformado en la misma dirección, no se consiguen los efectos potenciales de las reformas emprendidas. Un ejemplo de ello lo podemos ver en el caso de España, donde no se presenta ni la conciliación de la liquidación presupuestaria con la contabilidad, al ser esta última mucho menos importante, secundaria.

2.2. Para resolver los problemas que presenta el presupuesto en la mayoría de países son necesarios cambios en todo el proceso presupuestario.

Tras un análisis de las funciones y principios tradicionales de presupuesto público y sus características en una comparación internacional, y según las recomendaciones de organismos internacionales como el FMI y la OCDE, vemos que se ponen en cuestión temas como la anualidad y la información a presentar. De esta manera son necesarias, aparte de la que es objetivo en el presente trabajo, mejoras en la información de las obligaciones que pueden aparecer en el largo plazo, como las derivadas del sistema de pensiones, presentar información sobre los criterios de reconocimiento de las operaciones, presentación de un análisis de sensibilidad, información sobre los activos, pasivos y el neto, indicar las competencias asumidas por el gobierno, presentar presupuestos preelectorales, un aumento de la flexibilidad, disminuyendo el número de partidas, una involucración mayor de la ciudadanía en el proceso presupuestario, y una mejor conexión entre la información financiera y el presupuesto (si no son las mismas bases), y con la Contabilidad Nacional.

2.3. Adoptar un Presupuesto basado en los Resultados es el objetivo de cada vez más países, el cual, a diferencia de la innovaciones presupuestarias planteadas a lo largo del siglo XX, como el presupuesto por objetivos, programas o base cero, puede fructificar al englobarse dentro de una reforma global del sector público.

El Presupuesto basado en Resultados cambia el enfoque tradicional en los inputs por un enfoque en los outcomes y los outputs que permiten lograrlos, e introduce el uso de indicadores y medidas de performance como parte esencial del proceso y debate presupuestario. De esta manera una entidad es responsable no por lo gastado, sino por lo conseguido y cómo.

Sin embargo, analizando la situación internacional hemos constatado que el uso de información de performance aún no es el deseado. Es muy frecuente que la elaboración de indicadores y medidas de performance sea prácticamente para uso interno, no se elaboran de cara al ciudadano ni como guía presupuestaria para conocer la consecución de los outcomes. De los países analizados, Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido y Canadá, estando Suecia, Holanda y el gobierno federal de los Estados Unidos en sus inicios, son los países que han adoptado realmente un presupuesto basado en los resultados. En los otros países, como España, los cambios efectuados son más formales y para dar una imagen de cambio que otra cosa, si se elaboran indicadores son de seguimiento de la consecución (inputs y outputs físicos) y no del impacto social de los programas.

En este sentido, como ya han hecho varios países, el Presupuesto de Resultados conseguiría todo su potencial si el enfoque adoptado es el de Recursos, abandonando el tradicional de Caja u Obligaciones. Por ello decidimos ver las tendencias de los diferentes países frente a las reformas de la gestión pública, y más concretamente de sus sistemas presupuestarios.

2.4. Existe una diversidad de medidas del déficit utilizadas, lo que genera importantes confusiones.

Del análisis de la situación en el contexto internacional constatamos la elaboración de distintas medidas de la situación y resultados gubernamentales, las cuales no son coincidentes, e incluso en un mismo país se utilizan varias. Especialmente importante es elegir la medida adecuada si se aprueban leyes o reglas de equilibrio presupuestario para asegurar la estabilidad macroeconómica. La más utilizada como medida de referencia es la necesidad/capacidad de financiación, sobre todo por ser requerida en los países de la Unión Europea, pero no es la única. Así, por ejemplo, los Estados Unidos se centran en el déficit de caja, y Nueva Zelanda en el resultado devengado, que debe-

ría ser la medida principal si se adopta el presupuesto de recursos. En este sentido, es importante destacar la importancia del Balance y la base de devengo en los nuevos criterios de la Contabilidad Nacional, tanto del Sistema Europeo de Cuentas como de las estadísticas financieras del FMI.

3. La situación internacional muestra la creciente aceptación del enfoque de recursos para la gestión pública, estando un buen número de países en buena disposición para adoptarlo en el presupuesto en los próximos años: *El enfoque de recursos es considerado internacionalmente como el más adecuado para la nueva cultura de gestión pública, y está siendo adoptado cada vez por más países, sobre todo en la contabilidad. Respecto a su adopción en el presupuesto podemos decir que son aquellos países que se han decantado más decididamente por el NPM, y más concretamente por una gestión y presupuesto basados en resultados, donde es más fácil que se de a corto plazo un presupuesto de recursos.*

3.1. El reconocimiento de las operaciones con el enfoque de recursos mejora la gestión pública, siendo esencial en algunos casos.

Del análisis de la situación internacional extraemos que el enfoque de recursos o base de devengo es el adoptado internacionalmente por los distintos países para mejorar su gestión pública, aunque en la mayoría sólo se da en el ámbito contable.

El enfoque de recursos ha propiciado una gestión más eficaz y eficiente de los recursos, especialmente de los activos; una evaluación de la performance conseguida; el conocimiento del coste total de los servicios públicos; y una visión más completa de la situación y actividad global del gobierno. Sin embargo, además de su adopción en el presupuesto, aún presenta algunas reticencias en algunos países como la capitalización de todos los activos, y su aplicación al gobierno de forma global, habiéndose adoptado en algunos de ellos sólo parcialmente en las agencias o determinados departamentos. En este sentido, hemos de destacar el importante impulso y apoyo de organismos internacionales como la OCDE, la IFAC, el FMI o la ONU.

3.2. Tres países han adoptado actualmente un Presupuesto de Recursos, estando algunos otros en buena disposición para hacerlo en un futuro.

Analizado el panorama internacional, teniendo en cuenta las entrevistas realizadas, la experiencia personal, y los diferentes documentos y trabajos al respecto, hemos aplicado el modelo de contingencias descrito en el capítulo 2 para analizar y sintetizar la situación de los países comprendidos en el capítulo 7. El modelo de contingencias fue diseñado para explicar los motivos y diferencias de las reformas en el ámbito interna-

cional y la velocidad de los cambios en los sistemas de información financiera de los distintos países, el cual hemos adaptado para la adopción del enfoque de recursos en el presupuesto.

En este sentido, deben darse unos estímulos y existir unos impulsores que afecten a las expectativas y comportamiento de los políticos y administración, y que generen una demanda de mejor información, todo ello influenciado por el entorno y la cultura existentes, las características de la administración y las barreras en cada caso. Para que se adopte el presupuesto de recursos las variables positivas que deben darse para los sistemas contables deben ser reforzadas o existir adicionales, al suponer el cambio presupuestario un cambio más profundo y que afecta al centro de la gestión y planificación pública. Indicar que en los países que han adoptado el enfoque de recursos en el presupuesto, su adopción fue conjunta con la contabilidad, ahora bien, ello ya no es posible en muchos países, dónde ya se posee una contabilidad de recursos, siendo Suecia un ejemplo de ello.

Respecto a las condiciones para que la reforma presupuestaria se lleve a cabo, hay que señalar que frente a los fracasos de las reformas de décadas pasadas, actualmente se cumplen los condicionantes para que una reforma presupuestaria como la que proponemos tenga éxito. En la mayoría de países democráticos se está dentro del marco de una amplia reforma de la gestión pública, y no supondría una reforma aislada como antaño, además existe un interés para mejorar la gestión y el presupuesto por parte de los parlamentos, gobiernos y administración.

Nosotros opinamos que existe una demanda para la implantación completa de un sistema presupuestario basado en un enfoque de recursos. Si se realizan avances manteniendo el tradicional sistema presupuestario o sólo añadiendo nuevos elementos, se incrementan las posibilidades de riesgo y fracaso. No debería implantarse, o no tiene sentido, adoptar una contabilidad de recursos sin adoptar un presupuesto de recursos, ya que merma sustancialmente los beneficios potenciales de las reformas que se están o pretenden llevar a cabo. Y es donde impera la gestión basada en los resultados donde existe mejor ambiente, variables positivas, menores barreras, y en definitiva una mejor disposición a su adopción.

Los países que han adoptado un presupuesto de recursos lo han hecho dentro de un marco presupuestario de resultados o lo han adoptado al adoptar éste (Australia, Reino Unido y ahora Suecia). No es imprescindible, pero al adoptar el presupuesto de resultados se dan todas las circunstancias favorables y la necesidad para que se adopte el criterio de recursos tanto en la contabilidad como en el presupuesto. Por ello, si un gobierno decide moverse hacia un presupuesto de resultados se verá tarde o temprano

obligado a adoptar también el enfoque de recursos y no continuar con las autorizaciones parlamentarias y los documentos presupuestarios tradicionales. Para que se dé el necesario cambio de debate presupuestario basado en los resultados y que los gestores se involucren en el cambio de gestión, la adopción del presupuesto de recursos es necesaria. De esta manera, el Gobierno Federal de los Estados Unidos está introduciendo el enfoque de recursos para ciertas operaciones en los presupuestos departamentales, Suecia ha decidido adoptar el presupuesto completo de recursos al adoptar el presupuesto basado en los resultados para el 2004, y Canadá y Holanda están a punto de hacerlo.

Hemos de destacar la importancia de la existencia de impulsores, tanto en el ámbito interno como externo. En los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos han sido principalmente el Gobierno y el Departamento de Finanzas o Tesoro. En este sentido, mencionar que hoy en día destaca la existencia de un impulsor adicional para algunos países, en algunos casos el único, que es el entorno internacional: que determinados países lo hayan adoptado es motivo de referencia y reflexión para el resto. Además, en los países analizados se da un aumento en el interés de los parlamentarios para que el gobierno gestione eficientemente y dentro de un marco de exigencia de responsabilidades, lo que facilita el cambio presupuestario necesario. Respecto al personal, indicar que es muy importante su actitud frente a las reformas, su capacidad de liderazgo y la formación que posee de las modernas técnicas de gestión, allí donde estén mejor formados en técnicas empresariales y se les convenza de que son parte de la reforma, ésta será más fácil. Destacar también la importante presión que pueden ejercer los organismos auditores y las comisiones parlamentarias a través de sus informes, ello ha sido especialmente importante en Australia y lo está siendo en Canadá.

Sobre las barreras o resistencias en su implantación, hemos de señalar que son las mismas que se dan para la reforma global que supone el NPM, siendo los políticos y empleados públicos los más reticentes a cualquier cambio. Tanto en Nueva Zelanda, como Australia y el Reino Unido, especialmente estos dos últimos, la situación de partida no era fácil ni mejor que la actual de muchos países, con una administración pública tradicional, y personal poco preparado. Sus experiencias muestran que pueden ser superadas.

Comparado con las variables contingentes que se han señalado para una reforma contable, hemos de mencionar que el caso de la adopción del presupuesto de recursos no ha sido consecuencia de una crisis financiera en ningún país, sino más bien por la firme decisión de una mejora en la gestión pública. Por otro lado, otra diferencia es la presión que ejercen los organismos normalizadores internacionales y del propio país,

la cual es mucho menor que en el caso de reformas en la contabilidad, al considerarse el presupuesto un instrumento de carácter interno de la administración.

3.3. Después de los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos, son los países nórdicos los más dispuestos a una pronta adopción, con bastantes reticencias en el resto de países europeos, destacando la opción parcial adoptada por los Estados Unidos.

Del estudio realizado podemos clasificar los países en los siguientes grupos:

- Países actualmente con un Presupuesto de Recursos:

Nueva Zelanda: fue el país pionero, tanto en el presupuesto de recursos como en llevar la relación de contratos gobierno-departamentos a su extremo máximo. Actualmente está intentando aumentar el énfasis en los outcomes, y clarificar, revisar, el sistema de responsabilidades departamental.

Australia: está en el proceso de evaluación de los primeros años. En este sentido, aún debe desarrollar determinados aspectos del modelo como mejorar la definición de los outcomes y medidas performance, así como continuar con la formación del personal y mejorar las prácticas de gestión.

El Reino Unido: su decisión ha sido muy importante al ser el primer país europeo en adoptar el presupuesto de recursos, ello ha propiciado que no se vea por otros países sólo como una cuestión de las antípodas, ajeno al resto del mundo. Actualmente está pendiente de elaborar estados consolidados, siendo aún pronto para realizar una evaluación completa de su implantación.

- Países que lo Adoptarán en Breve:

Canadá: país pionero en el NPM y donde siempre han considerado que los criterios contables y presupuestarios deben ser los mismos. Actualmente su gestión se basa en los resultados utilizando la base de devengo modificado, estando prevista en 2004 la implantación del presupuesto y contabilidad de recursos. Durante la década de los 90 fue aumentando la utilización del enfoque de recursos en la contabilidad y presupuesto de determinadas operaciones, a diferencia del resto de países donde la implantación ha sido total desde el inicio. La decisión parece definitivamente tomada, pero quieren tenerlo bien estudiado y que todos los departamentos estén preparados, por eso, a pesar de la gran insistencia del auditor general, se ha retrasado su adopción desde la fecha prevista inicialmente.

Suecia: ha decidido adoptar una gestión y presupuesto basado en los resultados para el 2004, considerando que no puede desligarse del enfoque de recursos, por lo que será este el criterio presupuestario.

Holanda: con un presupuesto de recursos con éxito en sus agencias desde los años 90, ha decidido adoptar para todo el Gobierno un presupuesto basado en resultados en 2002 y el presupuesto de recursos en 2007.

- Países más Propicios, junto con Suecia y Holanda son los que hemos denominado “Seguimiento Nórdico”:

Dinamarca: está en un proceso serio de estudio para su adopción, presentando una situación bastante favorable, especialmente para su implantación en breve en las agencias. Actualmente reconoce en el presupuesto los intereses y las pensiones de los empleados al devengarse.

Finlandia: actualmente las agencias y departamentos llevan una gestión y presupuestos orientados a resultados, siendo el enfoque de recursos el adoptado en la contabilidad, estudiando adoptarlo en el presupuesto en el futuro.

- Países Reticentes:

Islandia: lo ha adoptado en cierta medida y no se está planeando ir más allá. Presenta un presupuesto bajo la base de devengo modificado, centrado especialmente en el mantenimiento de los compromisos financieros de gobierno, en particular para mostrar la gran deuda acumulada de las pensiones de los empleados públicos.

Los Estados Unidos: el gobierno federal ha adoptado recientemente un presupuesto basado en los resultados pero es bastante reticente a la adopción del enfoque de recursos de forma global. Sin embargo, tal vez el enfoque en los resultados lleve a que con el tiempo surja con más fuerza la necesidad de adoptar el presupuesto de recursos. En todo caso, es importante destacar que están incluyendo medidas, como la imputación de las pensiones de los empleados devengadas o el coste por el uso de inmuebles, para que los presupuestos de las agencias y departamentos recojan el verdadero coste de los servicios prestados.

- Países con apenas impulsores y donde queda mucho por hacer.

España y otros países europeos: donde existe en general un desconocimiento del presupuesto de recursos, y no se ha planteado el tema, centrándose más en reformas polí-

ticas que en los instrumentos de gestión. Si acaso, se ha implantado o se está introduciendo, no sin alguna dificultad, la contabilidad de recursos, pero sobre todo debido a que no condiciona tanto el funcionamiento diario como el presupuesto.

Para poder implantar el enfoque de recursos en el presupuesto se tendrá que romper la actual tendencia e involucrarse en la cultura y reformas del NPM, con la convicción de que es la dirección correcta. Debería emprenderse un proceso de reforma global de la gestión pública implantando la gestión y presupuesto de resultados, sino será difícil que se cambien los actuales hábitos y criterios presupuestarios.

3.4. En España no existe una situación idónea para adoptar el presupuesto de recursos en breve.

En España, a pesar del avance importante en la contabilidad, no se ha profundizado mucho en el NPM y menos aún en reformas presupuestarias. Un verdadero presupuesto de resultados aún está lejos de ser una realidad, no existe una involucración ni un deseo fuerte por parte de los políticos, gestores, ni el Parlamento.

Es necesaria una reforma global profunda que propicie un cambio de cultura. En este sentido el Libro Blanco y la próxima Ley General Presupuestaria mencionan el presupuesto de resultados, pero tendremos que ver hasta dónde se llega y que no sean sólo frases bonitas. En todo caso, se han esperado tantos años para reformar la Ley General Presupuestaria, y al final no se ha avanzado tanto como podría haberse hecho.

Por otro lado, se mantiene el criterio presupuestario tradicional de obligaciones, pero la Ley de Estabilidad Presupuestaria fija el equilibrio con criterios de Contabilidad Nacional, lo que dificulta su planificación y seguimiento.

Queremos mencionar que en el caso de las CCAA sería muy conveniente que adaptaran su gestión y contabilidad a las actuales necesidades de una administración pública, sin esperar a ir a remolque del Estado, ya que tienen la mayoría de competencias transferidas y son responsables de ello frente a los ciudadanos. Como ejemplo, tenemos los estados australianos, los cuales son innovadores, no imitadores.

3.5. Los modelos presupuestarios de los tres países que han adoptado el presupuesto de recursos presentan similitudes y algunas diferencias, debiéndose adaptar los criterios a las circunstancias de cada país que quiera adoptarlo.

Los tres países han adoptado los PCGA como criterio para la elaboración y seguimiento del presupuesto y base para la gestión pública, elaborando los correspondientes es-

tados presupuestarios y financieros e información sobre los outcomes, outputs y su performance, sin embargo presentan diferencias, especialmente en la financiación final que reciben los departamentos y debido a que los PCGA no son únicos internacionalmente. En todos ellos, al ser reciente su adopción, aún deben mejorarse varios aspectos, especialmente la definición de outcomes, su seguimiento, la formación del personal y la gestión de activos.

Tanto Nueva Zelanda como Australia financian el coste completo de los outputs que proveen los departamentos más las nuevas necesidades de capital. En cambio, en el Reino Unido no se da esta relación de compra, no financiando, por ahora, los gastos que no suponen un desembolso monetario inmediato, como la amortización.

Por otro lado la información macroeconómica que se presenta no es idéntica, siendo prioritaria la Contabilidad Nacional en el Reino Unido, aunque deberemos esperar a la elaboración y utilización que se hará de la información consolidada.

Las similitudes y diferencias las hemos considerado en el capítulo 9, analizando los pros y contras de cada alternativa u opción posible. En este sentido nuestra propuesta introduce las soluciones y opciones que nos parecen más correctas, considerando las particularidades que pudieran surgir dependiendo del país donde se adopte.

4. Proponemos la adopción del Presupuesto de Recursos, consecuencia de las reformas e impulso necesario a la vez: *El Presupuesto de Recursos aporta una mejor gestión, mejor asignación de recursos, mejor toma de decisiones, y unas mejores medidas presupuestarias, especialmente de cara a establecer reglas de equilibrio presupuestario o de déficit cero.*

4.1. El análisis de los capítulos anteriores nos lleva a la necesidad de una reforma en el Presupuesto Público, la cual se basa 5 ejes, centrados en la responsabilidad en la gestión y con el Parlamento y la ciudadanía en general.

Básicamente el Presupuesto de Recursos supone aplicar los PCGA en la elaboración y seguimiento de los presupuestos del sector público, pero también es algo más. Supone tanto una reforma a nivel agregado, macroeconómico, con una nueva presentación de la información y el enfoque en unas nuevas medidas y magnitudes presupuestarias; como a nivel de gestión, microeconómico, con un cambio radical en la gestión de los departamentos y agencias públicas.

Los 5 ejes de nuestra propuesta son los siguientes:

- (1) Estados presupuestarios: Balance, que refleja la financiación e inversión, Resultados y Equidad, complementándose con el Presupuesto de Tesorería.
- (2) Outcomes y outputs, con toda la información de performance.
- (3) Autorizaciones por el coste completo de los outputs, los gastos administrados, y las nuevas inversiones.
- (4) Nuevas medidas fiscales, centradas en el Resultado Ordinario.
- (5) Propuesta de un equilibrio presupuestario para mantener la equidad intergeneracional. Equilibrio basado en el resultado ordinario, que junto con un límite de Deuda/PIB sería lo más razonable. Deuda Pública que debe ser el endeudamiento total, sea cual sea su origen, incluidas las provisiones y el mantenimiento diferido. Todo ello teniendo en cuenta el nivel de endeudamiento del que parte cada región y desde un punto de vista plurianual.

4.2. El Presupuesto de Recursos ha supuesto importantes mejoras en los países que lo han adoptado.

El presupuesto de recursos es el pilar básico de la gestión de resultados, mejorando la gestión de los recursos públicos y permitiendo evaluar y comparar correctamente la performance de un ejercicio a otro, todo ello con la necesaria integración con el resto de sistemas de información, incluida la Contabilidad Nacional. Además aporta una visión más precisa de las actuaciones públicas, presentando a los contribuyentes los objetivos que se persiguen, su evaluación, los costes en que se incurren, sus responsables, y el impacto real en la economía, el déficit, la deuda pública y el patrimonio neto, al recoger los efectos a corto y largo plazo de las decisiones. Todo ello necesario para las relaciones de responsabilidad y que los debates parlamentarios se basen en una información más sólida que la actual.

Sin embargo, no sólo mejora la gestión departamental, sino que permite obtener un mayor provecho del resto de instrumentos de información. Al ser el principal instrumento y sobre el que se basa la mayoría de decisiones diarias, si no se reforma junto a la contabilidad ésta tendrá un papel mínimo en la toma de decisiones. En estos casos no se puede hablar de dualidad de sistemas, sino simplemente de información que no se utiliza.

En este sentido, queremos destacar que no sólo un cambio cultural es necesario para la adopción de un presupuesto de recursos, sino también a la inversa: el presupuesto de recursos facilita el cambio cultural que implica el NPM. No puede conseguirse plenamente un cambio en la cultura, filosofía, tanto de los empleados públicos, gestores, políticos o parlamentarios, si la información que más utilizan, el presupuesto, no se adapta al cambio.

4.3. Deben analizarse las distintas alternativas y posibles matizaciones a los criterios de reconocimiento, ya que una opción u otra tiene efectos en el concepto y magnitud del superávit/déficit y la equidad.

En este sentido, en el capítulo 9 hemos analizado los criterios y modificaciones necesarias a realizar para adoptar las prácticas más convenientes en la implantación de un presupuesto de recursos, tratando de aportar soluciones y rebatiendo los argumentos de las distintas alternativas a cuestiones problemáticas. De esta manera, realizamos las siguientes propuestas:

- Activar y amortizar los activos adquiridos por su coste de adquisición, incluidas las infraestructuras, activos histórico-culturales, activos de uso militar y activos naturales, capitalizando las mejoras que alarguen su vida útil y las restauraciones. Ello aporta beneficios tales como utilidad de la información, mejor control de la deuda, el conocimiento del coste completo de los servicios públicos, y la imputación del coste a los que disfrutan realmente del activo.

El criterio de valoración, en todo caso, debe ser el mismo que el adoptado por el sector privado, sino no se pueden realizar correctas comparaciones. Así, en Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido se admite la valoración por valores actuales, lo que supone, entre otras cosas, un fondo por amortización acumulada mayor que el correspondiente al coste histórico.

- Respecto al uso y mantenimiento de los activos, recomendamos reconocer como gasto y pasivo una provisión por el mantenimiento necesario no realizado, mantenimiento diferido. En algunos casos puede elegirse entre el mantenimiento diferido o la disminución de la vida útil del bien, lo cual supone siempre un aumento del gasto ejercicio, que debe ser financiado. Ello evita posponer responsabilidades, y supone recaudar ya las cantidades necesarias.
- Las subvenciones y transferencias de capital recibidas, siempre que los bienes relacionados se activen, se tratarán como ingresos diferidos, imputándose como ingresos del ejercicio al mismo ritmo que la amortización del bien relacionado. De esta manera se refleja adecuadamente el efecto en la equidad y se corresponde con el principio de correlación de ingresos y gastos, el regalo lo disfrutan todos, por lo que no deben exigirse ingresos por su uso. La alternativa contraria de considerarlas ingresos del ejercicio se debe fundamentalmente a la tradicional consideración de las inversiones relacionadas como gastos.
- Las diferencias producidas por variaciones en el tipo de cambio de moneda extranjera afectan al nivel de deuda pública y deben tenerse en cuenta en el déficit/superávit del ejercicio.
- Es conveniente imputar costes nocionales (teóricos) a los departamentos o crear mercados internos para imputar costes, como los de formación o auditoría, al que

realmente disfruta del servicio, lo cual facilita la comparación necesaria entre entidades. Incluso es conveniente que, por ejemplo, el auditor general o tribunal de cuentas se financie de los departamentos y no de los presupuestos generales.

- Es conveniente implantar una carga de capital a los departamentos y agencias públicas, especialmente en los casos en que el inmovilizado se ha financiado mediante deuda pública. Frente a las prácticas de Australia y Nueva Zelanda de imputarla en relación al total de activos netos, aconsejaríamos la imputación sólo entre los activos que han sido financiados con endeudamiento público. En todo caso, no aconsejamos que sea de forma nocional como en el Reino Unido.

En este sentido, creemos que es mejor establecer una carga de capital que reflejar un endeudamiento con el Gobierno, como sucede en Holanda o Suecia. Las aportaciones del gobierno, ya sean como aportaciones iniciales o posteriores, corresponden a los fondos propios de la entidad, el reflejo como endeudamiento y no fondos propios en el balance alteraría toda la imagen fiel. De igual manera, la creación de fondos o entidades de compra de activos, como se propone en Estados Unidos, implica que ninguna agencia refleje en el balance los activos que usa, lo cual dificultaría su lectura y la correcta exigencia de responsabilidades.

- Deben dotarse provisiones, y por tanto tener efecto en el déficit, cuando se conozca el posible gasto. De esta manera se reconocerán los riesgos por insolvencias, litigios, avales, cobertura de seguros, y fondos por gastos de cierre, si existe una obligación legal para ello.

En el caso del tratamiento presupuestario de desastres o catástrofes naturales, no deben dotarse gastos con cargo a una provisión para no sacrificar recursos actuales para gastos futuros. Si se prevé que los activos serán destruidos en un periodo de tiempo, debe reducirse su vida útil, con el consiguiente aumento de la amortización anual.

- Parte del superávit obtenido debería destinarse a fondos como los de la Seguridad Social y Futuras Emergencias. Dichos fondos bajo un presupuesto de recursos no son gastos devengados en el ejercicio, sino una reserva derivada de los resultados positivos obtenidos.
- Reconocimiento e imputación a los departamentos y agencias de las pensiones de los empleados públicos. El reconocimiento del gasto por pensiones devengadas, independientemente de su pago, permite valorar y tomar mejores decisiones en torno al personal, además de reconocer los efectos futuros de las decisiones tomadas.
- Respecto a las Pensiones generales a la población, internacionalmente parece que el criterio más aceptado es no reconocer una deuda por las pensiones futuras de la Seguridad Social y otros programas que se financian con cotizaciones sociales, como el de desempleo. La principal razón para su no-reconocimiento es el diseño y la legalidad del sistema. Existe una obligación de otorgar unos beneficios en el futuro que

por ley se financiarán con ingresos futuros. El ciudadano conoce que las cotizaciones que paga van dirigidas a sufragar las pensiones y desempleo de este año. Además no hay relación directa y total entre lo cotizado y lo que se recibirá al jubilarse.

Este tema necesita de un estudio más profundo, pero podemos indicar que su impacto dependería de la pirámide poblacional de cada país. En principio, el efecto mayor sería en el balance, al aflorar un importante pasivo sin un activo a cambio. Respecto al resultado del ejercicio hay que tener en cuenta que en países como España actualmente además de la diferencia entre cobros y pagos de la Seguridad Social se destina una cantidad del presupuesto a dotar un fondo para futuros pagos.

En todo caso es importante presentar adecuada información de los pagos previstos a largo plazo, así como las posibles dificultades de tesorería que pudieran aparecer.

- En principio, los ingresos tributarios deben reconocerse cuando nace el hecho imponible gravado, es decir cuando se genera el beneficio o actividad económica que crea la deuda tributaria, siempre que ésta pueda ser calculada razonablemente. Sin embargo, se acepta generalmente que mientras no se disponga de información más fiable puede ser necesaria una cierta flexibilidad, y que se reconozcan al ser exigibles o notificados al contribuyente. La existencia de un sistema de retenciones, pagos a cuenta, y liquidaciones periódicas facilita que no existan diferencias muy importantes entre un criterio y otro. Igualmente, las declaraciones a presentar durante los primeros meses del año pueden fácilmente imputarse al ejercicio correspondiente, y puede ser conveniente estimar si al llegar el periodo de autoliquidación de los impuestos sobre la renta se ingresará más o por el contrario deberán devolverse cantidades a los ciudadanos. En este último caso debería dotarse una provisión o reconocerse una deuda, y no esperar a reconocer un gasto o menor ingreso del próximo ejercicio. Indicar que Australia presenta información adicional de la cuantía correspondiente al criterio del devengo y el auditor de Canadá exige dicho criterio al adoptarse el presupuesto de recursos.
- Es necesaria la diferenciación de los elementos administrados por los departamentos en nombre del Gobierno de los que tiene el control. En este sentido los presupuestos deben reflejar claramente la financiación para los outputs de los departamentos y la financiación que reciben para hacer, podríamos decir, de intermediarios del gobierno.

4.4. El proceso de implantación es también importante de cara al éxito de la reforma, el cual debe ser flexible, firmemente liderado y no demorarse demasiado en el tiempo.

Varias condiciones deben darse para que el proceso de implantación del presupuesto de recursos consiga sus objetivos. En primer lugar, el elemento esencial es la convicción, tanto de los políticos, parlamentarios, gestores, personal e incluso ciudadanía, de

los beneficios que aportará el presupuesto de recursos, sin esta convicción todos los esfuerzos serán en vano. Además de ello se ha de poseer la tecnología adecuada, un personal cualificado, un control interno y externo adaptado, y un fuerte liderazgo, especialmente en los responsables de los departamentos.

Para conseguir esta involucración de todos los implicados es necesario comunicar claros y positivos mensajes. La reforma no debe verse como una imposición, sino como un interés de todo el mundo.

Debe tenerse en cuenta que la adopción del presupuesto de recursos no está exenta de dificultades, consiguiéndose los beneficios en un relativo largo plazo, frente a los costes de implantación, los cuales son mayores durante los primeros años de establecimiento.

Es importante establecer adecuadamente las unidades que dirigirán e implantarán la reforma, elaborar un estudio de situación preliminar para conocer la situación de partida y el camino que falta por recorrer, la planificación de todo el proceso, y el seguimiento y evaluación de la implantación. En todo caso, recomendamos establecer unos requisitos mínimos que deban reunir los departamentos antes de la adopción definitiva del modelo, posponiendo la fecha de aplicación si fuera el caso.

Los planes deben gozar de flexibilidad por los posibles cambios que pudieran ocurrir durante el proceso, con una fase de experiencias piloto en determinados departamentos o agencias para evitar sorpresas desagradables una vez adoptado el modelo en su totalidad.

Por otro lado, tal como ha sucedido en los tres países que lo han implantado, recomendamos un periodo corto (4 o 5 años como máximo) desde la decisión hasta el inicio del nuevo modelo, el cual puede ser menor al poseer ya una contabilidad de recursos bastantes países. Un periodo corto facilita que la iniciativa sea tomada en serio, las barreras y reticencias se superen más rápido, y se mantenga el ímpetu de la reforma. Un periodo largo puede producir fatiga, que se pierda el sentido de necesidad de implantar la reforma, y disminuya la motivación. En cuanto a la convivencia entre el presupuesto de caja y el de recursos, es conveniente abandonar cuanto antes el modelo antiguo, ya que su mantenimiento, además de costoso, disminuiría considerablemente los incentivos para moverse hacia el nuevo sistema. En todo caso, puede ser conveniente presentar el primer año a los parlamentarios una comparativa del año anterior y actual con los dos modelos.

4.5. La nueva presentación presupuestaria y las medidas fiscales permiten un mejor conocimiento de las actuaciones gubernamentales y sus efectos.

Tanto el presupuesto global del gobierno como los particulares de los departamentos y agencias serán más completos al elaborarse el Balance, el Presupuesto de Resultados, el Presupuesto de Tesorería, las Variaciones de la Equidad, y los Estados de Outcomes y Outputs. De esta manera la toma de decisiones se basará en el impacto en todos ellos y no exclusivamente en el déficit de caja u obligaciones, como ahora.

Esta nueva presentación también supone un importante cambio en las medidas fiscales y su importancia. Así debería presentarse el Resultado Ordinario del ejercicio, que junto con el Resultado Extraordinario formaría el Resultado Global, la Variación de la Equidad, la Necesidad/Capacidad de Financiación y la Variación Neta de Tesorería.

El resultado reflejaría la diferencia entre los ingresos y los recursos consumidos durante el ejercicio para la prestación de los servicios públicos. Los resultados extraordinarios básicamente serían fruto de los beneficios o pérdidas de inmovilizado, los cuales no pueden calificarse como ordinarios de la actividad pública.

Por otro lado, la variación de la equidad muestra los cambios de la riqueza neta del gobierno, lo cuales se deben principalmente al resultado del ejercicio, existiendo otros motivos, como las posibles revaluaciones de activos, el traspaso de competencias o bienes entre administraciones, o la imputación de las subvenciones de capital como ingresos diferidos. En este sentido, el estado de variación de la equidad muestra también los trasvases entre sus distintos componentes, tal sería el caso de destinar parte de los resultados a constituir una reserva para futuros gastos de la Seguridad Social.

La necesidad/capacidad de financiación o variación de la deuda neta nos muestra si los ingresos y beneficios generados por la entidad son suficientes para financiar las operaciones, incluidas las adquisiciones de activos, o si por el contrario es necesario aumentar el endeudamiento exterior. La variación neta de tesorería muestra la relación entre los cobros y pagos durante el ejercicio, siendo una medida de los efectos a corto plazo de las actuaciones que se pretenden adoptar.

La medida central, sobre la que se establecería la regla de equilibrio presupuestario, pasaría a ser el Resultado Ordinario. Los resultados extraordinarios, se destinarían a nuevas inversiones o constituir fondos de reserva, si fuera el caso. De esta manera, si se quiere compensar un resultado con otro, los ciudadanos pueden ver claramente el origen de los resultados del ejercicio sin ninguna ambigüedad, conocen claramente cómo están financiando los servicios públicos que reciben.

4.6. Basar las autorizaciones parlamentarias en el coste completo de los outputs facilita el necesario cambio en el enfoque de debate y gestión pública hacia los resultados.

Tanto el debate parlamentario como la financiación que reciben los departamentos se basará en dos conceptos: el coste completo de los outputs necesarios para conseguir los outcomes establecidos, y las necesidades para las inversiones netas de capital. Todo ello sin olvidar los fondos por gastos administrados, como la financiación de las regiones o entidades locales.

4.7. En caso de importante endeudamiento para financiar la adquisición de activos es conveniente que la financiación de la amortización sea gestionada por el Tesoro de manera centralizada.

Vimos que sobre el destino de los fondos recaudados por la amortización pueden darse varias alternativas, ajustándose al modelo propuesto la de destinarse a financiar a los departamentos como parte del coste de sus outputs.

La financiación de la amortización es quizás la cuestión que presenta más reticencias a la hora de adoptar un presupuesto de recursos. En todo caso deben establecerse mecanismos de control y responsabilidades, ya que los gestores departamentales disponen de mayor discreción en el uso de sus recursos. En este sentido, si los fondos que reciben para amortización se destinan a otros fines el departamento tendrá resultados negativos, con las consiguientes sanciones.

Ahora bien, que sean un coste más de los outputs, no significa que el dinero recaudado mediante impuestos no lo pueda gestionar el Tesoro, creándose una deuda con los departamentos y agencias, aportando el gobierno la amortización acumulada al tenerse que reponer el activo. Que los departamentos reconozcan como ingreso presupuestario todo el coste de sus outputs y en sus balances la deuda del gobierno con ellos, permite reflejar claramente el responsable de dichos fondos, así si llegado el momento de renovar el bien no se dispone de fondos suficientes la responsabilidad será del gobierno y no de la gestión que pueda haber llevado el departamento.

Aunque el modelo está diseñado para que sean los departamentos los que reciban dicha financiación, y que la cuantía de la amortización acumulada se tenga en cuenta de cara a la financiación por parte del gobierno de nuevas adquisiciones, recomendamos que en casos de importante endeudamiento público sea el Tesoro el que gestione los fondos de amortización y los beneficios que puedan obtenerse. En todo caso, si la entidad ha obtenido los fondos por la amortización y decide no reemplazar el activo, o el

coste del nuevo activo es inferior al del antiguo, debe retornar la parte de amortización acumulada no utilizada.

4.8. El equilibrio presupuestario sobre el resultado ordinario refleja el concepto de pagar impuestos por los servicios recibidos durante el ejercicio.

Son bastantes los países, especialmente los de la Unión Europea, que con el fin de mantener una economía estable han optado por restringir o limitar la cuantía del déficit público. Sin embargo, hemos visto que países como Australia y Nueva Zelanda no consideran conveniente establecer objetivos fiscales concretos mediante la legislación, y optan por una definición general de mantenimiento de unos niveles prudentes. Señalan que de esta manera se posee flexibilidad a corto plazo ante circunstancias económicas no previstas, se evita la pérdida de credibilidad de fijar objetivos concretos y que posteriormente no se logran, evita posibles manipulaciones de la información en aras a su consecución, y no se pierde atención en lo realmente importante: la efectividad en la prestación de los servicios públicos.

Estos argumentos son válidos para los países europeos si tenemos en cuenta los recientes incumplimientos del pacto de estabilidad por parte de Francia y Alemania, lo que produjo la aparición de no pocas voces a favor de eliminar dichas restricciones, y las técnicas de contabilidad creativa que surgieron con el anterior SEC en aras a cumplir los requisitos para formar parte de la tercera fase de la unión monetaria por no pocos países miembros.

En todo caso, parece que establecer dichos límites es la opción definitivamente elegida, más aún si vemos casos como el de España que incluso establece por ley la obligación de presupuestar y obtener un déficit cero. Ante este panorama y analizadas las implicaciones que suponen las diferentes medidas, consideramos que frente a la opción actual de establecer un equilibrio presupuestario sobre la necesidad/capacidad de financiación, es más conveniente sobre el resultado ordinario devengado.

Establecer el requisito de un equilibrio presupuestario sobre la necesidad de financiación de la Contabilidad Nacional presenta dificultades en su previsión, ya que su cálculo no procede ni de la contabilidad pública ni del presupuesto; supone una limitación a la inversión; no tiene en cuenta las características particulares de las diferentes regiones del Estado; y no es acorde con el principio de equidad intergeneracional. Principio de equidad intergeneracional que implica que los ciudadanos financien con sus tributos el coste de los servicios que reciben.

Equilibrando el resultado ordinario se obliga a destinar parte de los ingresos corrientes a financiar la parte de las inversiones que se consumen anualmente en la prestación de bienes y servicios y que a largo plazo deberán reponerse. Además los ciudadanos tienen una mejor visión de los efectos de las actuaciones públicas, al conocer el coste de los servicios recibidos y si ha sido necesaria la aportación de financiación adicional. De esta manera, si no se recurre al endeudamiento, años de gran inversión implicarían un superávit o resultado positivo, y los ciudadanos verían claramente que se ha aumentado la equidad y que financian ahora servicios que disfrutarán en el futuro. El resultado extraordinario, principalmente los beneficios de venta de inmovilizado, deberían destinarse exclusivamente a nuevas inversiones y/o reducir el nivel de deuda existente y/o dotar fondos de reservas, como el de la Seguridad Social, si es el caso.

Por otra parte consideramos también conveniente que se establezca un límite de Deuda/PIB en caso de importante endeudamiento, para reducir el impacto de los intereses en el gasto público. Todo ello sin dejar de lado la visión de los posibles problemas que pueden surgir en el largo plazo, como el pago de las futuras pensiones a los ciudadanos. De todo ello debe presentarse detallada información.

5. Reflexiones finales: el Presupuesto de Recursos aporta un valioso instrumento para la gestión pública, siendo posible y necesaria su adopción.

Hemos visto que ante las nuevas necesidades de la gestión pública y el entorno macroeconómico en que se mueven las finanzas públicas, el presupuesto tradicional presenta bastantes carencias. Carencias que se superan con la adopción del enfoque de recursos, lo que nos lleva a proponer que la adopción del Presupuesto de Recursos englobado en una Gestión de Resultados es la dirección a seguir. De esta forma se propicia una visión más amplia y fiel de los objetivos y actuaciones del gobierno de forma global y de los departamentos de forma individual, y el necesario cambio de debate presupuestario, tanto en los gestores y personal, al tener que implantarlo, como en las discusiones parlamentarias. El gobierno, el público y el Parlamento están mejor informados para juzgar los resultados y exigir las correspondientes responsabilidades.

El cambio hacia la adopción de un Presupuesto de Recursos es posible. Las experiencias de Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido así lo demuestran, siendo cada vez más aceptado, sin haber supuesto un “gran trauma”. Incluso tenemos el ejemplo de Holanda, un país con una contabilidad pública tradicional, más retrasada que países como España, que tendrá un Presupuesto y Contabilidad de Recursos en 2007. La adopción por parte de estos países muestra su utilidad y posibilidad, por lo que debe servir de ayuda para otros en el diseño de sus nuevos modelos presupuestarios y de

gestión. Actualmente la situación de partida no es tan distinta respecto a los tres países que lo han adoptado, incluso en muchos casos mejor. No se debe esperar a que surja la necesidad, se ha de ver como una mejora necesaria. Mejor hacerla cuando se está en disposición de ello que cuando se tenga que hacer apresuradamente porque las circunstancias lo exijan. Lo único que se necesita es convicción y deseo de llevarlo a cabo. En este sentido, aunque en este trabajo nos hemos centrado en los gobiernos centrales, no queremos dejar de señalar que no deben limitarse las posibles iniciativas que puedan tener los gobiernos regionales y locales.

Para terminar queremos mencionar una conocida cita (al menos en su país) de Robert F. Kennedy:

“Algunas personas, viendo el mundo tan mal como está, preguntan: ¿por qué? Algunas otras personas, viendo el mundo como debería ser, preguntan: ¿por qué no?”

ANEXO: ENTREVISTAS REALIZADAS

Las personas entrevistadas han sido:

Australia:

Alistair Cochrane, Chief Financial Officer, Australian Customs Service.

Graeme Greaves, anterior miembro del PSABS, directivo de la State Electricity Commission of Victoria.

Robert Keys y Jim Paul, Australian Accounting Research Foundation (AARF).

Alex Martin y Steve Schinck, Department of Treasury and Finance of Victoria.

Jenny Peachey, Customs House.

Tom Rowles, Royal Melbourne Institute of Technology (RMIT), Melbourne.

Derek Russell, Budget Frameworks Team, Department of Finance and Administration.

Estados Unidos

James L. Chan, Universidad de Illinois, Chicago.

Wendy M. Comes, Richard A. Wascak y otros miembros del Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB).

Mitchell .E. Daniels Jr, director de la OMB.

Jess Hugues, American Accounting Association.

Penelope S. Wardlow y otros miembros del Governmental Accounting Standards Board (GASB).

Reino Unido

Sir Andrew Likierman, director general del área de contabilidad gubernamental del HM Treasury.

Argentina

Miembro de la Oficina Nacional del Presupuesto.

Uruguay

Ángela Medina, directora del Departamento de Presupuesto Nacional.

Austria

Friedrich Stanzel, Ministerio de Finanzas.

Bélgica

Didier Deletrain, Subdirector del Ministerio de Finanzas.

Dinamarca

Jonas Fallov, consejero especial del Ministerio de Finanzas.

Canadá

Judy Cosby, directora del Proyecto de Presupuesto de Recursos de la Secretaria del Tesoro, Sector Estrategias y Gestión del Gasto (Expenditure Management and Strategies Sector).

España

Ignacio Cabeza del Salvador, Cámara de Comptos de Navarra.

F. Martín, Consejería de Economía y Hacienda de Castilla la Mancha.

Josep M. Portabella d'Alós, Interventor General de Cataluña.

Xavier Vela i Parés, Sindicatura de Comptes de Catalunya.

| BIBLIOGRAFÍA

- Aberbarch, J. D. y Rockman, B. A. (1999). Reinventar el Gobierno: problemas y perspectivas. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 15, pp. 3-17.
- Accounting Standards Board (ASB) (1992). *Financial Reporting Standard FRS 2: Accounting for Subsidiary Undertaking*. ASB, London.
- Alarcón, G. y Benito, B. (2000). Financiación privada de obras públicas. *Revista de Estudios Locales*, nº extraordinario, pp. 19-36.
- Alford, J. (1993). Towards a new public management model: beyond “managerialism” and its critics. *Australian Journal of Public Administration*, vol. 52, nº2, pp. 135-148.
- Allen, T. L. (1999). New Standard that Will Significantly Change Financial Reporting by State and Local Governments. *GASB News Release 6/30/99*.
- Allen, W. H. (1917). The Budget Amendment of the Maryland Constitution. *National Municipal Review*, vol. 6, nº4, pp. 485-491.
- Amat, J. M. (1998). Public Sector Financial Management in Spain: New Democracy, Old Accounting. En Olson, Guthrie y Humprey (1998a), pp. 219-240.
- American Society for Public Administration (1980). *Perspective on Budgeting*. Washington.
- Anthony, R. N. (1978). *Financial accounting in nonbusiness organizations. An exploratory study of conceptual issues*. FASB, Norwalk.
- (1988). *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?* Harvard Business School Press, Boston.

- (1996). The FASAB's Dilema. *Government Accountants Journal*, spring 1996, pp. 33-39.
- Anthony, R. N. y Young, D.W. (1999). *Management control in nonprofit organizations*, 6^a edición, Irwin/McGraw-Hill, Boston.
- Archibald, V. (1994). *Accruals Accounting in the Public Sector*. Longman, London.
- Ariño, G. (1998). *Perspectiva actual y de futuro de la Administración Institucional del Estado*. *Presupuesto y Gasto Público*, vol. 20, pp. 11-28.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1997). *Documento Contabilidad de Gestión n° 16: Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*. Madrid.
- (2001). *Documento Contabilidad y Administración del Sector Público n° 1: Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*. Madrid.
- Auditor General of Canada (2001). *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, chapter 1 Financial Information Strategy: Infrastructure Readiness*. Ottawa.
- (2002a). *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, chapter 5 Financial Management and Control in the Government of Canada*. Ottawa.
- (2002b). *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, chapter 9 Modernizing Accountability in the Public Sector*. Ottawa.
- Auerbach, A.; Gokhale, J. y Kotlikoff, L. (1991). *Generational accounting: a meaningful alternative to deficit accounting*. En Bradford (1991), pp. 55-110.
- (1992). *Generational accounting: a new approach to understand the effects of fiscal policy on saving*. *Scandinavian Journal of Economics*, vol. 94, pp. 303-318.
- (1994). *Generational accounting: a meaningful way to evaluate generational policy*. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 8 n° 1, pp. 73-94.
- Australian Accounting Research Foundation (AARF) (1990). *Statement of Accounting Concepts 2: Objective of General Purpose Financial Reporting*. Caulfield, Victoria.
- (1995). *Statement of Accounting Concepts 4: Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements*. Caulfield, Victoria.
- (1996). *Australian Accounting Standard 27: Financial Reporting by Local Governments*. Caulfield, Victoria.
- (1997). *Australian Accounting Standard 4: Depreciation*. Caulfield, Victoria.
- (1998a). *Australian Accounting Standard 29: Financial Reporting by Government Departments*. Caulfield, Victoria.

- (1998b). Australian Accounting Standard 31: Financial Reporting by Governments. Caulfield, Victoria.
- (1998c). Australian Accounting Standard 35: Self-generating and regenerating assets. Caulfield, Victoria.
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2001a). AASB 1041: Revaluation of Non-Current Assets. Melbourne, Victoria.
- (2001b). AASB 1044: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Melbourne, Victoria.
- (2001c). AASB 1028: Employee Benefits. Melbourne, Victoria.
- (2001d). Staff Paper: fair value, deprival value and depreciated replacement cost. Melbourne, Victoria.
- Australian National Accounting Office (ANAO) (1996). Asset Management Handbook. Canberra.
- (1998a). The Auditor General Audit Report n° 8: Performance Audit: Safeguarding Our National Collections. Canberra.
- (1998b). Report Management Assets. Canberra.
- Bac, A. (ed.) (2001). International Comparative Issues in Government Accounting. Kluwer Academic Publishers. Boston.
- Balaguer, M. T. y Fuertes, I. (1998). Los bienes destinados al uso general en las entidades locales: una comparación entre diferentes sistemas contables europeos. IV Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable de ASEPUC, pp. 301-315. ASEPUC.
- Ball, I. (1994a). Reinventing Government: Lessons Learned from the New Zealand Treasury. The Government Accountants Journal, Fall 1994, pp. 19-28.
- (1994b). Initiatives in Public Sector Management and Financial Management: The New Zealand Experience. Arthur Andersen, Wellington.
- Banco Mundial (1994). World Population Projections. Washington.
- Banker, R. D.; Charnes, A. W.; Cooper, W.; Swarts, J. y Thomas, D. (1989). An introduction to data envelopment analysis with some of its models and their uses. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 5, pp. 125-163.
- Barea, J. (1995). El presupuesto, el control y la contabilidad pública. En Los nuevos retos del sector público ante la Unión Monetaria Europea, pp. 395-402 Arthur Andersen, Madrid.

- (1998). Discurso de Recepción en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas: Disciplina Presupuestaria e Integración de España en la Unión Monetaria. Boletín AECA nº 45.
- Barea, J. y Corona, J. F. (1995). La reforma de la empresa pública. Papeles de Economía Española, nº 69, pp. 278-309.
- Barell, R. y Britton, A. (1999). The Control of Public Spending and Investment in the UK. En Barell, R. y Hubert, F (1999), pp. 45- 68.
- Barell, R. y Hubert, F (ed.) (1999). Modern Budgeting in the Public Sector: Treasury Rules in a Comparative Context. The National Institute of Economic and Social Research, Occasional Papers 53.
- Barton, A. (1998). Accrual budgets for central governments: an analysis of their roles and limitations. Comunicación presentada en el XXI Congreso de la European Accounting Association, Antwerp, 6 y 7 de abril.
- (1999). Public and Private Sector Accounting - The Non-identical Twins. Australian Accounting Review vol. 9, nº 2, pp. 22-31.
- (2000). Accounting for public heritage facilities - assets or liabilities of the government? Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 13, nº 2, pp. 219-235.
- Behn, R. D. (1998). What right do public managers have to lead? Public Administration Review, vol. 58, nº 3, pp. 209-224.
- Beltrán, M. (1965). Las disfunciones del presupuesto convencional. Documentación Administrativa, vol. 93.
- Benito, B.; Martínez. I. y Hernández, J. (1998). Análisis de los estados contables de las Administraciones Públicas a través de ratios. IV Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable de ASEPUC, pp. 225-254. ASEPUC.
- Bland, R. L. y Clarke, W. (1999). Budgeting for capital improvement. En Meyers (1999), pp. 653 678.
- Blejer, M. y Cheasty, A. (1991). The Measurement of Fiscal Deficits: Analytical and Methodological Issues. Journal of Economic Literature vol. 29, nº 4, pp. 1.644-1.678.
- (ed.) (1993a). How to Measure the Fiscal Deficit. Analytical and Methodological Issues. FMI, Washington.
- (1993b). The Deficit as an Indicator of Government Solvency: Changes in Public Sector Net Worth. En Blejer, M. I. y Cheasty, A. (1993a), pp. 279-296.

- Boston, J.; Martin, J.; Pallot, J. y Walsh, P. (1991). *Reshaping the state: New Zealand's bureaucratic revolution*. Oxford University Press, Auckland.
- Bowerman, M. (1998). *The Public Sector Financial Management Reforms: Confusions, Tensions and Paradoxes*. En Olson, Guthrie y Humprey (1998a), pp. 400-414.
- Bowerman, M. y Humprey, C. (2001). *Verifying performance information in central government: a valid role for audit?* Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- Bowsher, C. A. (1988). *Federal Financial Management: Evolution, Challenges and the Role of the Accounting Profession*. En Chan, J. L. y Jones, R. H. (1988), pp. 29-51.
- Boyne, G. (1998). *Competitive Tendering in Local Government: a review of theory and evidence*. *Public Administration*, vol. 76, pp. 695-712.
- Bradford, D. (ed.) (1991). *Tax Policy and the Economy*. MIT Press, Cambridge.
- Brosnahan, J. (1999). *Public Sector reform requires leadership*. Symposium Government of the future: getting from here to there, Paris, 14 y 15 de septiembre, PUMA/SGF(99)8.
- Brusca, I. (1997). *Un modelo de información contable para el análisis de la viabilidad financiera en la administración local*. Colección Ramón Sainz de Varanda, Ayuntamiento de Zaragoza, Zaragoza.
- (1998). *Los activos no financieros en las entidades locales*. *Técnica Contable*, nº 592, pp. 295-310.
- Brusca, I. y Benito, B. (2002). *Panorama Internacional de la Contabilidad Pública*. VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPUC, pp. 151-216. ASEPUC.
- Brusca, I. y Condor, V. (2001). *El análisis financiero en las Administraciones Locales*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 108, pp. 475-504.
- Brusca, I. y Labrador, M. (1998). *La información contable en las comunidades autónomas*. *Actualidad financiera*, octubre 1998, pp. 51-65.
- Buchanan, J. M. (1996). *Sobre algunas confusiones en torno a la enmienda de equilibrio presupuestario*. *Papeles de Economía Española* nº 68, pp. 230-236.
- Buiter, W. H. (1993). *Measurement of the public sector deficit and its implications for policy evaluation and design*. En Blejer y Cheasty (1993a), pp. 297-344.
- Bunch, B. S. (1996). *Current practices and issues in capital budgeting and reporting*. *Public Budgeting and Finance*, Summer 1996, pp. 7-25.

- Buschor, E. y Schedler, K. (ed.) (1994). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Paul Haupt Publishers, Berna.
- Caba, C. (1999). Panorama centroamericano del subsistema de contabilidad como elemento integrador del sistema de administración financiera: una aproximación empírica. Comunicación presentada en el X Congreso de AECA, Zaragoza, 23-25 de septiembre.
- Campos, M. y Pradhan, P. (ed.) (1996). WPS1646 working paper: Budgetary institutions and expenditure outcomes. Banco Mundial, Washington.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, (CICA) (1989). *Accounting and reporting for physical assets by governments*. Toronto.
- (1997). *Public Sector Accounting Handbook PS 3150*. Toronto.
- Caperchione, E. y Mussari, R. (ed.) (2000). *Comparative Issues in Local Government Accounting*. Kluwer Academic Publishers, Boston.
- Carnegie, G. D. y Wolnizer, P. W. (1995). The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. *Australian Accounting Review*, vol. 5, n° 1, pp. 31-47.
- (1996). Enabling Accountability in Museums. *Museum Management and Curatorship*, vol. 15, n° 4, pp. 371-386.
- (1997). The financial reporting of publicly-owned collections: whither financial (market) values and contingent valuation estimates? *Australian Accounting Review*, vol. 7, n° 1, pp. 44-50.
- (1999). Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. *Australian Accounting Review*, vol. 9, n° 1, pp. 16-21.
- Carpenter, F. y Sharp, F. (1992). *Popular Reporting: Local Government Financial Reports to the Citizenry*. GASB, Norwalk.
- Carpenter, V. L. (1991). The influence of political competition on the decision to adopt GAAP. *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 10, n° 2, pp. 105-134.
- Carpenter, V. L. y Feroz, E. H. (1992). GAAP as a Symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 7, pp. 613-643.
- Chan, J. L. (1994). Accounting and Financial Management Reform in the United States Government: an application of professor Lüder's Contingency Model. En Buschor, E. y Schedler, K. (1994), pp. 17-42.

- (1999). The bases of accounting for budgeting and financial Reporting. En Meyers (1999), pp. 357-380.
- (2001a). Global Government Accounting Principles. Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- (2001b). Accounting to Managing Government's Financial Position. Simposium OC-DE, Paris, 7 de septiembre (no publicado).
- Chan, J. L. y Jones, R. H. (ed.) (1988). *Governmental Accounting and Auditing, International Comparisons*. Routledge, London y New York.
- Chan, J. L.; Jones, R. H. y Lüder, K. G. (1996). Modeling governmental accounting innovations: an assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, pp. 1-20.
- Chan, J. L. y Rubin, M. A. (1987). The Role of Information in a Democracy and in Government Operations: The Public Choice Methodology. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3 part B, pp. 3-28.
- Chan, J. L.; Shuhai, C. y Jianyong, Z. (2001). The Effects of Reform on China's Public Budgeting and Accounting System. En Bac, A. (2001), pp. 297-314.
- Charnes, A.; Cooper, W. W. y Rhodes, E. (1978). Measuring the efficiency of decision making units. *European Journal of Operational Research*, nº 2, pp. 429-444.
- Christiaens, J. y Christopher, V. (2001). Innovations in Governmental Accounting Systems: The Concept of a "Mega General Ledger" in Belgian Provinces. Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- City of Los Angeles California (1915). Report of the auditor of the City of Los Angeles California for the fiscal year ending June 30, 1915.
- City of Chicago (1915). Fifty-ninth Annual Report of the Comptroller of the City of Chicago for the fiscal year ended December 31, 1915.
- Comisión Europea (ed.) (1999). *Generational Accounting in Europe*. Brussels.
- (2000). Reglamento (CE) nº 1500/2000 de la Comisión, de 10 de julio de 2000, por el que se aplica el Reglamento (CE) nº 2223/96 del Consejo en lo que se refiere a los gastos e ingresos de las administraciones públicas.
- Commonwealth Government of Australia. (1983). *Reforming the Australian Public Service: A statement of the Government's Intentions*. Australian Government Publishing Service, Canberra.

(1984). Budget Reform: A statement of the Government's Intentions. Australian Government Publishing Service, Canberra.

(1999). Guide to the 1999-2000 Budget. Australian Government Publishing Service, Canberra.

(2000). Budget Paper 1 2000-2001: Budget Statement 4.

(2001). Final Budget Outcome 2000-2001 septiembre 2001.

Legislación:

(1997) Commonwealth Authorities and Companies Act.

Auditor General Act.

Financial Management and Accountability Act.

(1998) Government's Charter of Budget Honesty.

Comunidad de Madrid (1997). Decreto 27/1997, de 6 de marzo, por el que se regulan las cartas de servicios, los sistemas de evaluación de la calidad y los premios anuales a la excelencia y calidad del servicio público en la Comunidad de Madrid.

Consejo de la Unión Europea (1993). Reglamento 3605/93 de 22 de noviembre de 1993, que desarrolla el Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo.

(2000). Reglamento (CE) 475/2000 de 28 de febrero de 2000 que modifica Reglamento 3605/93 del Consejo de la Unión Europea de 22 de noviembre de 1993, que desarrolla el Protocolo sobre procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo.

Coombs, H. M. y Edwards, J. R. (ed.) (1991). Local Authority Accounting Methods. The early debate 1884-1908. Garland Publishing INC, London, pp. 152-161.

Cortés, J. L. (2001). El presupuesto y la contabilidad de las instituciones de la Unión Europea. Técnica Contable, n° 629, pp. 353-376.

Cortés, R. (1995). Manual de Contabilidad Pública, capítulo 18: La información contable periódica, pp. 739-810. IGAE, Madrid.

Court of Audit, Holanda (1997). Informatievoorziening en kengetallen. SDU, La Haya.

Couture, E. J. (1983). Vocabulario Jurídico, Buenos Aires.

Currie, B. (1987). Accounting for infrastructure assets. Public Finance and Accountancy, n° 8, pp. 7-10.

Dahlebrg, L. (1994). L'experiència sueca en l'administració descentralitzada mitjançant agències. En Sindicatura de Comptes (1994), pp. 203-226.

- Dale, T. y Ball, I. (1996). Fiscal Responsibility, New Zealand Style. *Australian Accountant*, may, pp. 30-31.
- Daniels, J. D. y Daniels, C. E. (1991). Municipal Financial Reports: What users want. *Journal of accounting and public policy*, n° 10, pp. 15-38.
- Departament d'Economia i Finances Catalunya (1996). Ordre del Departament d'Economia i Finances de 28 d'agost de 1996 pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat Pública de la Generalitat de Catalunya.
- Department of the Environment, Transport and the Regions (2000). *Best value performance indicators 2001-2002*. HMSO, London.
- Department of Finance (2000). *The Budget Plan 2000*. Ottawa.
- Department Of Finance and Administration (DOFA) (2000). *The Outcomes & Outputs Framework Guidance Document*. Canberra.
- (2001). *Australia's Outcomes and Outputs Framework En ocde (2001c)*, pp. 3-33.
- Department of Health (1989). *Working for Patients*. DoH, London.
- Des Griffin, A. M. (1995). Valuing heritage assets is costly and irrelevant. *New Accountant*, August 12, p. 12.
- Dunleavy, P. y Hood, C. (1994). From old Public Administration to New Public management. *Public Money and Management*, July-September, pp. 9-16.
- Dupuy F. (1999). Why is it so difficult to reform public administration? *Symposium Government of the future: getting from here to there*. París, 14 y 15 de septiembre, PUMA/SGF(99)1.
- Early, L. (2000). *Public sector reforms: Lessons from Australia*. Korea/OECD Forum on Public Sector Reform, Seoul, 22 de junio.
- Edwards, B. T. (1997). *Accounting Systems in Newly-Independent Nations*. Comunicación presentada en Session of the Washington International Financial Management Forum, 2 de abril.
- Egol, M. (1988). *Sound Financial Reporting by Nation States: a Prerequisite to Worldwide Fiscal Stability*. En Chan y Jones (1988), pp. 177 185.
- Ekonomistyrningsverket (ESV) (2001). *Accounting in Sweden Central Government*, Stockholm.

Ellis, K. y Mitchel, S. (2001). Outcome Focused Management in the United Kingdom. En OCDE (2001c), pp. 131-155.

Ellwood, S. (1994). Pricing Healthcare under “Managed Competition”: The Role of Cost Accounting in the UK National Health Service. En Buschor y Schedler (1994), pp. 163-188.

(2001). Accruals Accounting Approaches in the UK Public Sector: Diversity and Convergence. En Bac (2001), pp. 213-232.

España-Legislación

(1911). Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 (derogada).

(1963). Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

(1978). Constitución Española.

(1980). Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

(1982). Reglamento del Congreso de los Diputados, de 10 de febrero.

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

(1985). Ley BRL Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.

(1986). Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, por el que se implanta en la Administración del Estado un nuevo Sistema de Información Contable y se reestructura la función de Ordenación de Pagos (derogado).

(1988). Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Ley 37/1988, de 18 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

(1989). Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

(1990). Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

(1992). Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

(1994). Reglamento del Senado, texto refundido aprobado por la Mesa del Senado, oída la Junta de Portavoces, en su reunión del día 3 de mayo de 1994.

(1996). Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social.

(1997). Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

(1998). Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

(1999). Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 1259/1999, de 16 de julio, que regula las Cartas de Servicios que deben elaborar las entidades de la Administración del Estado y los Premios a la Calidad.

(2000). RD legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP).

(2001). Real Decreto 578/2001, de 1 de junio, por el que se regulan los principios generales del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado.

Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

(2003). Boletín oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados VII legislatura Serie A: Proyectos de Ley: 2 de octubre de 2003, Dictamen de la comisión y escritos de mantenimiento de enmiendas para su defensa ante el pleno: 121/000165 General Presupuestaria.

Estados Unidos-Legislación

(1990). Chief Financial Officers Act.

Federal Credit Reform Act.

(1993). Government Performance and Results Act.

(1994). Government Management Reform Act.

(1996). Federal Financial Management.

(1999). H.R. 853, the Comprehensive Budget Process Reform Act of 1999, was introduced by Representative Jim Nussle on February 25, 1999.

Estrada, M. E. y Cortés, R. (1994). Las entidades locales y el nuevo plan general de contabilidad pública. Presupuesto y Gasto Público, n° 13/94, pp. 189-202.

EUROSTAT (1988). Sistema Europeo de Cuentas Integradas SEC. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo.

- (1996). Sistema Europeo de Cuentas SEC 1995. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo.
- Falk, H. y Neilson, J. (1993). Financial Reporting by Local Government and the Disproportionate Requirements of AAS 27. *Australian Accounting Review*, vol. 3, n° 2, pp. 55-61.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1993). Statement of Federal Financial Accounting Concepts n° 1 Objectives of Federal Financial Reporting. Washington.
- (1995a). Statement of Federal Financial Accounting Standard n° 5: Accounting for Liabilities of Federal Government. Washington.
- (1995b). Statement of Federal Financial Accounting Standard n° 6: Accounting for Property, Plant & Equipment (PP&E). Washington.
- (1995c). Property, Plant and Equipment ED, Summary of Responses to Specific Requests for Comments (documento interno).
- (1996a). Statement of Federal Financial Accounting Standard n° 7: Accounting for Revenue and Other Financing Sources. Washington.
- (1996b) Accounting for the Cost of Capital by Federal Entities Invitation for Views, July 1996. Washington.
- (1998). Statement of Federal Financial Accounting Standard n° 11: Amendments to Accounting for PP&E - Definitions. Washington.
- (1999a). Statement of Federal Financial Accounting Standard n° 15: Management's Discussion & Analysis. Washington.
- (1999b). Statement of Federal Financial Accounting Standard n° 17: Federal Accounting Standards Advisory Board Accounting for Social Insurance. Washington.
- (2000) Research Report: Accounting for the Natural Resources of the Federal Government. Washington.
- (2003a). Statement of Federal Financial Accounting Standards n° 23: Eliminating the Category National Defense Property, Plant, and Equipment. Washington.
- (2003b). Statement of Federal Financial Accounting Standards n° 24: Selected Standards for the Consolidated Financial Report of the United States Government. Washington.
- Fernández, M. (1872). *La hacienda de nuestros abuelos*. Madrid.
- Fondo Monetario Internacional (FMI) (1998). Code of Good Practices on Fiscal Transparency-Declaration on Principles. Washington.
- (1999). Manual de transparencia fiscal. Washington.

- (2001). Manual on Government Finance Statistics, final draft.
- Fountain, J. (1991). Service Efforts and Accomplishment Reporting. *Public Productivity and Management Review*, vol. 15, n° 2, pp. 191-198.
- Francia-Legislación (1994). LOI n° 94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires at comptables relatives aux collectivités locales.
- Funnell, W. y Cooper, K. (1998). *Public sector accounting and accountability in Australia*. UNSW Press. Sydney.
- Government Accounting Office (GAO) (1995a). *Managing for Results: experiences abroad suggest insights for federal management reforms*. GAO/GGD-95-120, Washington.
- (1995b). *Deficit Reduction: Experiences of Other Nations*. GAO/AIMD-95-30, Washington.
- (1996). *Privatization and Divestiture Practices in other Nations*. GAO/AIMD-96-23, Washington.
- (1997). *Budget Issues: Budgeting for federal insurance programs*. GAO/AIMD-97-16, Washington.
- (2000a). *Performance information to Congress*. GAO/GGD-00-35. Washington.
- (2000b). *Accrual Budgeting. Experiences of Other Nations and Implications for the United States*, GAO/AIMD-00-57 Washington.
- (2000c). *Budget Surpluses: Experiences of Other Nations and Implications for the United States*. GAO/AIMD-00-23, Washington.
- (2000d). *Report to congressional requesters. Reinventing government, status of NPR recommendations at 10 federal agencies*. Washington.
- (2001a). *Biennial Budgeting, three states' experiences*. GAO-01-132, Washington.
- (2001b). *Results-Oriented Budget Practices in Federal Agencies*. GAO-01-1084SP, Washington.
- (2001c). *Performance and accountability series: Major management challenges and program risk, a governmentwide perspective*. GAO-01-241; Washington.
- (2001d). *2000 Consolidated Financial Statements of the United States Government*. Washington.
- (2002a). *Managing for Results. Agency progress in linking performance plans with budgets and financial statements. Report to the ranking minority member, Committee on Governmental Affairs, U.S. Senate*. GAO-02-236, Washington.
- (2002b). *Debt Management: Insights and Tools from Selected Nations*. GAO-02-14, Washington.

- (2003a). Fiscal Exposures: Improving the Budgetary Focus on Long-Term Costs and Uncertainties. Report to the Chairman, Committee on the Budget, House of Representatives. GAO-03-213, Washington.
- (2003b). Fiscal Exposures: Improving the Budgetary Focus on Environmental Liabilities. Report to the Chairman, Committee on the Budget, House of Representatives. GAO-03-219, Washington.
- GAO y Office of the Auditor General of Canada (1986). Federal Government Reporting Study. Washington.
- Garces, M. (2001). Los proyectos de ley general de estabilidad presupuestaria: hacia una nueva cultura del presupuesto en España. *Presupuesto y Gasto Público*, n° 27, pp. 137-146.
- García, C. (2001). Fundamento de la ley de estabilidad presupuestaria *Presupuesto y Gasto Público*, n° 27, pp. 147-166.
- García, M. (1995). Mis desacuerdos con el plan general de contabilidad del sector público. *Partida Doble*, n° 59, pp. 34-43.
- García, T. (1998). El control de gestión en las entidades públicas a través del análisis envolvente de datos. *Presupuesto y Gasto Público*, n° 20, pp. 215-229.
- Geist, B. (1981). *State Audit: Developments in public accountability*. The Macmillan Press Ltd., London.
- Glynn, J. (1993). *Public Sector Financial Control and Accounting*, 2ª edición. Blackwell Business, Oxford.
- Glynn, J.; Gray, A. y Jenkins, B. (1995). The Measurement and Audit of Effectiveness. En Montesinos, V. y Vela, J. M. (ed.) (1995), pp. 207-238.
- Godfrey, A. D.; Devlin, P. J. y Merrouche, M. C. (1996). Government Accounting in Kenya, Tanzania and Uganda. En *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, pp. 193-208.
- (2001). A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations. En *Bac* (2001), pp. 279-296.
- Gokhale, J. y Raffelhüschen, B. (1999). Population Aging and Fiscal Policy in Europe and the United States. *Quarter Economic Review*, vol. 35, n° 4, pp. 10-21.

- Gonzalo, J. A.; Pina, V. y Torres, L. (1997). Aplicaciones del Análisis Envoltante de Datos (DEA) a la medición de la eficiencia de las Entidades Públicas: utilidad para la gestión. *Actualidad Financiera*, monográfico 2º trimestre, pp. 91-103.
- Gore, A. (1993). *Creating a Government that Works Better & Costs Less*, Report of the National Performance Review. Washington.
- Government of Canada (1990). *Public Service 2000. The renewal of the public service of Canada*. Ottawa.
- (2000). *Public Accounts of Canada, 1999-2000*. Ottawa.
- (2001). *Public Accounts of Canada, 2000-2001*. Ottawa.
- (2002). *Public Accounts of Canada, 2001-2002*. Ottawa.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1987). *Concepts Statement n° 1 Objectives of Financial Reporting*. Norwalk.
- (1994). *Concepts Statement n° 2 Service Efforts and Accomplishments*. Norwalk.
- (1998). *Statement n° 33: Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions*. Norwalk.
- (1999). *Statement n° 34: Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments*. Norwalk.
- (2000a). *State and Local Government Case Studies on Use and the Effects of Using Performance Measures for Budgeting, Management, and Reporting*. Norwalk.
- (2000b) *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards as of June 30, 2000*. Norwalk.
- GASB and National Academy of Public Administration (1997). *Report on survey of state and local government use and reporting of performance measures, first questionnaire results*. Norwalk.
- Greenall, D. T.; Paul, J. y Sutcliffe, P. (1988). *Financial Reporting by Local Governments*. Discussion Paper n° 12, AARF, Caulfield, Victoria.
- Guthrie, J. (1998). *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rethoric or reality?* *Financial Accountability and Management*, vol. 14, n° 1, pp. 1-19.
- Guthrie, J. y Parker, L. D. (1998). *Managerialism and Marketisation in Financial Management*. En Olson, Guthrie y Humprey (1998a), pp. 49-75.
- Haas, P. M. (1992). *Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination*. *International Organization*, vol. 46, n° 1, pp. 1-35.

- Halligan, J. (1997). *New Public Sector Models: Reform in Australia and New Zealand*. En Lane (1997), pp. 17-47.
- Hansen, K.; Näsi, S. y Ström, S. (2000). *Non-Current Asset Recognition and Valuation: a comparative Study between IFAC, the United States, Finland, and Sweden*. Comunicación presentada en el congreso de la EAA, Munich, 29-31 de marzo.
- Harris, F. E. (1903). *Municipal Accounts, Balance Sheets*. Financial Circular, August 1903. En Coombs, H. M. y Edwards, J. R. (1991), pp. 212-221.
- Haveman, R. (1994). *Should Generational Accounts Replace Public Budgets and Deficits?* *Journal of Economic Perspectives*, vol. 8, pp. 95-111.
- Hay, L. H. y Wilson, E. R. (1995). *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*. Irwin, INC, Illinois.
- Hendriks, F. y Tops, P. (1999). *Between Democracy and Efficiency: Trends in Local Government Reform in the Netherlands and Germany*. *Public Administration*, vol. 77, n° 1, pp. 133-153.
- Hendrick, R. y Forrester, J. P. (1999). *Budget Implementation*. En Meyers (1999), pp. 568-596.
- Henke, E. O. (1977). *Accounting for nonprofit organizations*, 2ª edición. Wadsworth Publishing Company, Inc.
- Hicks, U. K. (1958). *Public Finance*. James Nesbit, Walwyn.
- Hillier, D. (1997). *From Cash to Accrual: The Canadian Experience*. En IFAC (1997), pp. 12-16.
- HM Treasury (1998a). *The Code for Fiscal Stability*. London.
- (1998b). *Next Steps Agencies - Guidance on Annual Reports*. London.
- (1998c). *Public Service for the Future Modernisation, Reform, Accountability - Comprehensive Spending Review: Public Service Agreements 1999-2002*. Cm 4181. London.
- (2000a). *Resource Accounting Manual, 2000-01 edition*. London.
- (2000b). *Prudent for a Purpose: Building Opportunity and Security for All 2000 Spending Review: New Public Spending Plans 2001-2004*. Cm 4807. London.
- (2000c). *Spending Review 2000: Public Service agreements 2001-2004*. Cm 4808. London.

- (2000d). *Spending Review - Service Delivery Agreements 2001-2004: A Guide*. Cm 4915. London.
- (2001a). *Managing Resources: Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting*. London.
- (2001b). *Managing Resources: Better Decision Taking in Departments*. London.
- (2001c). *Managing Resources: Analyzing Resource Accounts: an Introduction*. London.
- (2001d). *Managing Resources: Analyzing Resource Accounts: User's Guide*. London.
- (2001e) *Managing Resources: Maximizing the Benefits for Departments*. London.
- (2001f). *Managing Resources: A Strategic Approach to Finance Training*. London.
- (2001g). *Managing Resources: Case Studies*. London.
- (2001h). *Managing Resources: How the Resource Accounting and Budgeting project was managed*. London.
- (2001i). *Budget 2001 Investing for the Long Term: Building Opportunity and Prosperity for All*. London.
- Holanda (1999). *Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording*. SDU, The Hague.
- Holloway, J.; Francis, G. y Hinton, M. (1999). A vehicle for change? A case study of performance improvement in the "new" public sector. *The International Journal of Public Sector Management*, vol. 12, n° 4, pp. 351-365.
- Holmes, M. y Shand, D. (1995). Management Reform: some practitioner perspectives on the past ten years. *Governance*, vol. 8, n° 4, pp. 551-578.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*. vol. 69, pp. 3-19.
- (1995). The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 2/3, pp. 93-109.
- Hopwood, A. y Tomkins, C. (1984). *Issues in Public Sector Accounting*. Philip Allan Publishers Limited, Oxford.
- Hughes, J. W. (1994). *Accounting for Maintenance Costs on Governmental Infrastructures*. En Buschor y Schedler (1994), pp. 117-1128.
- Hugues, O. E. (1994). *Public Management and Administration. An Introduction*. St. Martin's Press, New York.
- Hylton, D. (1957). Needed more informative and understandable financial statements from governments units. *The Accounting Review*, n° 32, pp. 51-54.

- Ijiri, Y. (1975). Theory of accounting measurement. American Accounting Association. Washington.
- Industry Commission (1996). Report n° 48: Competitive Tendering and Contracting by Public Sector Agencies. Australian Government Publishing Service, Melbourne.
- Institute of Chartered Accountants of New Zealand (ICANZ) (2000). Financial Reporting Standard FRS-15 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Wellington.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (1996). Resolución de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil. Madrid.
- Instituto de Estudios de la Administración Local (1976). Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales. Madrid.
- Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) (1995). Documento n° 4: Cartas de Servicios Públicos. INAP, Madrid.
- International Accounting Standards Committee (IASC) (1989). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. London.
- (1998). International Accounting Standard IAS 19 Employee Benefits. London.
- International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM) (1997). XI Conferencia Internacional sobre Nuevos acontecimientos en la Administración Financiera gubernamental, 7-9 de abril de 1997 Miami, Florida.
- (1998a). XII Annual International Financial Management Conference, 30 de marzo-1 de abril, Miami, Florida.
- (1998b). XIII Annual International Financial Management Conference, 8-10 de octubre, Virginia.
- (1999). XIII Annual International Conference on New Developments In Government Financial Management, 22-26 de marzo, Miami, Florida.
- (2001). XV Annual International Financial Management Conference, 2-6 de abril, Miami, Florida.
- International Federation of Accountants (IFAC) Public Sector Committee (1989). International Public Sector Guideline Financial Reporting by Government Business Enterprises. New York.
- (1991). Study n° 1 Financial Reporting by National Governments. New York.

- (1993). Study n° 2 Elements of the Financial Statements of National Governments. New York.
- (1995). Study n° 5 Definition and Recognition of Assets. New York.
- (1996). Study n° 10 Definition and Recognition of Expenses/Expenditures. New York.
- (1997). Occasional Paper 3 Perspectives on Accrual Accounting. New York.
- (1999). The Development of International Public Sector Accounting Standards: Which Bases of Accounting?, Invitation to Comment. New York.
- (2000). Study n° 11 Government Financial Reporting. New York.
- (2001a). Study n° 13 Governance in the Public Sector. New York.
- (2001b). International Public Sector Accounting Standard 16 Investment Property. New York.
- (2002a). Occasional Paper 5 Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector. New York.
- (2002b). Study n° 14 Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities. New York.
- (2002c). International Public Sector Accounting Standard 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. New York.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1990). Resolución de 27 de diciembre de 1989, que modifica el Plan General de Contabilidad Pública y aprueba la Instrucción provisional de contabilidad del inmovilizado no financiero de la Administración del Estado.

- (1994a). Documentos de Principios Contables Públicos. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- (1994b) Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El proyecto CANOA, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- (1995a). La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- (1995b). La Contabilidad Pública en España. En IGAE (1995a), pp. 111-177.
- (1997). El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- (1999a). Sistemas de Contabilidad y Administración de algunos Países Iberoamericanos (4 tomos). Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- (1999b). Resolución de 14 de diciembre de 1999, por la que se regulan determinadas operaciones contables a realizar a fin de ejercicio: Amortizaciones del inmovilizado, provisiones y periodificación de gastos e ingresos.
- (2003). Resolución de 30 de julio de 2003, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.

- Irving, S. (1995). Budget Process, History and Future Directions. Testimony before the Subcommittee on Legislative and Budget Process and the Subcommittee on Rules and Organization Committee on Rules, House of Representatives. GAO/T-AIMD-95-214, Washington.
- (1999). Budget Process, Comments on H.R. 853, Testimony before the Committee on Rules, House of Representatives. GAO, Washington.
- (2002). Budget Process, Extending Budget Controls, Testimony before the Committee on the Budget, House of Representatives. GAO-02-682T, Washington.
- Jaruga, A. y Nowak, W. A. (1996a). Reshaping Public Sector Accounting in Poland: Recent Evidence. En Lüder (1996), pp. 185-218.
- (1996b). Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 9, pp. 21-32.
- Jensen, G. R. (2001). Reporting Government Obligations. Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- Joint Committee of Public Accounts (JCPA) (1982). Report 199: The Form and Standard of Financial Statements for Commonwealth Undertaking, a Discussion Paper. Australian Government Publishing Service, Canberra.
- (1995a). Report 338: Accrual Accounting, a Cultural Change. Australian Government Publishing Service, Canberra.
- (1995b). Report 341: Financial Reporting for the Commonwealth, Towards Greater Transparency and Accountability. Australian Government Publishing Service, Canberra.
- Joint Financial Management Improvement Program (JFMIP) (2000). Property Management Systems Requirements. JFMIP-SR-00-4, Washington.
- Jones, G. (1997). Resource accounting and budgeting: another false trail. En IFAC (1997), pp. 33-37.
- Jones, R. (1994). An indictment of Performance Measurement in the Public Sector. En Buschor and Schedler (1994), pp. 43-58.
- (2000a). A critique of international public sector accounting standards. Comunicación presentada en el 5º CIGAR Workshop, Speyer, 4 de octubre 2000.
- (2000b). National accounting: government budgeting and the accounting discipline. Financial Accountability & Management, vol. 16, nº 2, pp. 101-116.
- Jones, D. y Kimbro, L. (1985). The usefulness of state and Local Government financial statements. The Government Accountants Journal, Spring 1985, pp. 51-55.

- Jones, D.; Scott, R.; Kimbro, L. y Ingram, R. (1985). The needs of users of governmental financial reports. GASB, Norwalk.
- Jones, R. y Pendlebury, M. (1982). Uniformity vs flexibility in the published accounts of local authorities: the UK problem and some European solutions. *Accounting and Business Research*, Spring 1982, pp. 129-135.
- Jones, S. y Puglisi, N. (1997). The relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt? *Abacus*, vol. 33, n° 1, pp. 115- 132.
- Kettl, D. F. (1997). The global revolution in public management: driving themes, missing links. *Journal of Policy Analysis and Management*, vol. 16, n° 3 pp. 446-462.
- Kibblewhite, A. y Ussher, C. (2001). Outcomes focused Management in New Zealand. En OCDE (2001c), pp. 111-130.
- Kickert, W. (ed.) (1997). *Public management and administrative reform in Western Europe*. Edward Elgar, Cheltenham.
- Kilpatrick, R. W. (2001). The application of accruals: a proposal to use accruals and other means to integrate the budget and performance. Symposium OCDE, París, 7 de septiembre (no publicado).
- Kim, J. M. (2001). Re-allocation: Aligning Political Priorities and Budgetary Funding: OCDE Journal of Budgeting, vol. 1, n° 2, pp. 111-119.
- Korte, H. (1997). Accrual Accounting in the Netherlands. En OCDE (1997c), pp. 11-18.
(2001). Dutch Central Government Budgeting and Accounting System. En Bac (2001), pp. 9-18.
- Kotlikoff, L. J. (1992). *Generational accounting. Knowing who pays, and when, for what we spend*. The Free Press, New York.
- Kotonen, U. (2001). Financial Analysis, Especially Cash Flow Statement, as a Control Instrument of Municipal Financial Management in Finland. Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- Laband (1871). *Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der preussischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes*.
- Laking, R. G. (1994). The New Zealand Management Reforms. *Australian Journal of Public Administration*, vol. 53, n° 3, pp. 313-324.

- Lande, E. (2001). The accounting reform of central government in France. Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- Lane, J. (ed.) (1997). *Public Sector Reform. Rationale, Trends and Problems*. SAGE Publications, London.
- Laughin, R. y Pallot, J. (1998). Trends, Patterns and Influencing Factors: Some Reflections. En Olson, Guthrie y Humprey (1998a), pp. 376-399.
- Lawrence, S. (1999). From Welfare State to the Civil Society: The Constitutive Use of Accounting in the Reform of the NZ Public Sector. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, pp. 223-246.
- Lewin, A. Y. y Morey, R. C. (1981). Measuring the relative efficiency and output potential of public sector organizations: an application of data envelopment analysis. *International Journal of Policy Analysis and Information Systems*, vol. 5, nº 4, pp. 267-285.
- Lewis, N. R. (1995). AAS 29: a critique. *Readings in Accounting Developments in the Public Sector 1993-1994*, pp. 16-25. CPA, Australia.
- Likierman, A. (1993). Performance indicators: 20 early lessons for management use. *Public Money and Management*, vol. 13, nº 4, pp. 15-22.
- (1996). The UK government's accounting and budgeting revolution. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, pp. 303-322.
- (1997). Accrual Accounting in the United Kingdom. En OCDE (1997c), pp. 19-33.
- Lindquist, E. A. (1997). The Bewildering Pace of Public Sector Reform in Canada. En Lane (1997), pp. 47-63.
- Löffler, E. (1996). La modernización del Sector Público desde una perspectiva comparativa: conceptos y métodos para evaluar y premiar la calidad en el Sector Público en los países de la OCDE. Documento nº 8 INAP, Madrid.
- López, M. C. y de los Ríos, A. (2002). Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico. *Presupuesto y Gasto público* nº 30, pp. 143-164.
- López Escobar, E. (1971). Los orígenes del derecho presupuestario español. Instituto de Estudios Administrativos, Madrid.
- López Nieto, F. (1989). *La Administración Pública en España*. Editorial Ariel, Madrid.

- Losada, C. (1997). Procesos de modernización de las Administraciones Públicas: Contenidos y estrategias de reforma. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas* n° 7-8, pp. 95-101.
- Lozano, J. M., (1983). *Introducción a la Teoría del Presupuesto*. IEF, Madrid.
- Lüder, K. (1989). *Comparative Government Accounting Study - Interim Summary Report*. Speyerer Forschungsberichte 76. Speyer.
- (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 7, pp. 99-127.
- (1994a). Contabilizando el cambio: fuerzas de mercado y gerencialismo en el Sector Público. *Presupuesto y Gasto Público*, n° 13, pp. 213-221.
- (1994b). The Contingency Model Reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain. En Buschor and Schedler (1994), pp. 1-16.
- (ed.) (1996). *Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research*. Speyerer Forschungsberichte 159, Speyer.
- (2002). Government Budgeting and Accounting Reform in Germany. En *OCDE Journal on Budgeting*, vol. 2 supplement 1, pp. 225-242.
- (2003). Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade - Achievements and Problems - En Montesinos y Vela (2003), pp. 1-23.
- Lüder, K.; Hinzmann, C.; Kampmann, B. y Otte, R. (1990). *Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme Querschnittsanalyse*. Speyerer Forschungsberichte 89. Speyer.
- Lye, J. (1998). *The Evolution of Crown Financial Statements in New Zealand*. Working Paper Department of Accountancy and Finance, The University of Melbourne. Melbourne.
- Mackenzie, G. A. (1993). Are all summary indicators of the stance of fiscal policy misleading? En Blejer y Cheasty (1993a), pp. 21-51.
- Mackintosh, I. (1999). *Public Sector Accounting Standard Setting in the Next Century*. National Public Sector Accountants Conference, 7, 8 y 9 de abril, Australia.
- Maggina, A. G. (1996). *Governmental Accounting in Greece: Political Institutions or Polity*. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, pp. 275-282.
- Management Advisory Board (MAB) (1997). *Beyond bean accounting. Effective Financial Management in the APS-1998 & beyond*. Australian Government Publishing Service, Canberra.

- Management Advisory Board and Management Improvement Advisory Committee, (1993). *Accountability in the Commonwealth Public Sector*. Australian Government Publishing Service, Canberra.
- Martín Rebollo, L. (2000). *Leyes Administrativas*. Editorial Aranzadi, Madrid.
- Martínez, L. A. (2002). La vinculación jurídica del presupuesto al gasto público. *Presupuesto y Gasto Público* nº 29, pp. 120-137.
- Martínez, M. A. (1990). Los límites a la iniciativa de las Cortes Generales en materia presupuestaria. *Monográfica* nº 90, IEF, Madrid.
- (2001). Gasto público funcional y estabilidad presupuestaria. *Presupuesto y Gasto Público* nº 27, pp. 167-183.
- Martínez, R. (2002). *Contabilidad Pública y Contabilidad Nacional*. VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de ASEPUC, pp. 11-27. ASEPUC.
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, Mistakes and Opportunities. *Accounting Horizons*, June 1988, pp. 123-128.
- Mayne, J. (1999). El control y la exigencia de responsabilidades por resultados: clave para la eficacia del seguimiento de resultados y la rendición de cuentas. En Mayne y Zapico-Goñi. (1999a), pp. 197-218.
- Mayne, J. y Zapico-Goñi, E. (ed.) (1999a). *Seguimiento de los resultados de la gestión en el sector público. Perspectivas desde la experiencia internacional*. Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid.
- (1999b). El seguimiento eficaz de resultados de la gestión: una condición necesaria para la reforma del sector público. En Mayne y Zapico-Goñi (1999a), pp. 23-56.
- McCrae, M. y Aiken, M. (1995). AAS29 and Public Sector Reporting: Unresolved Issues. *Australian Accounting Review*, vol. 4, nº 2, pp. 65-72.
- McKinney, J. B. (1979). *Public Administration: balancing Power and Accountability*. Moore Publishing Company, INC, Oak Park, Illinois.
- Melkers, J. y Willoughby, K. (1998). The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven Out of Fifty. *Public Administration Review*, vol. 58, nº 1, pp. 66-73.
- Mellemvik, F.; Monsen, N. y Olson, O. (1988). Functions of accounting - a discussion. *Scandinavian Journal of management*, vol. 4, nº 3/4, pp. 101-119.

- Mellett, H. (1997). The Role of Resource Accounting in the UK Government's Quest for "Better Accounting". *Accounting and Business Research*, vol. 27, n° 2, pp. 157-168.
- Mellor, T. (1996). Why Governments Should Produce Balance Sheets. *Australian Journal of Public Administration*, vol. 55, n° 1, pp. 78-81.
- Metcalf, L. (1993). Public Management: From Imitation to Innovation. *Australian Journal of Public Administration*, vol. 52, n° 3, pp. 292-304.
- Metcalf, L. y Richards (1987). *Improving Public Management*. Sage Publications London.
- Meyers, R. T. (ed.) (1999). *Handbook of Government Budgeting*. Jossey-Bass Publishers, San Francisco.
- Micallef, F. y Peirson, G. (1997). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*, vol. 7, n° 1, pp. 31-37.
- Micallef, F.; Sutcliffe, P. y Doughty, P. (1994). *Financial Reporting by Governments*. Discussion Paper n° 21, AARF, Caulfield, Victoria.
- Mill, J. S. (1848). *Principles of Political Economy*.
- Minister of Public Works and Government Services, Canada (1997). *Getting Government Right*. Ottawa.
- Ministerio de Administraciones Públicas (MAP) (2000). *Libro Blanco para la mejora de los Servicios Públicos - una nueva Administración al Servicio de los Ciudadanos*. MAP, Madrid.
- Ministerio de Economía (Argentina) (1992). *Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental*. Buenos Aires.
- Ministerio de Economía y Hacienda (MEH) (1989). Orden de 20 de septiembre de 1989, que establece la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales.
- (1990). Órdenes de 17 de julio de 1990, por las que se aprueban las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) y del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.
- (1992). Orden de 14 de julio de 1992, sobre el sistema de seguimiento de programas.
- (1994). Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- (2001). *Presupuestos Generales del Estado 2002*.

- (2002a). Orden 1300/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.
- (2002b). Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de diciembre de 2000, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.
- Ministry of Finance (1997). *Verder met resultaat; het agentschapsmodel 1991-1997*. The Hague.
- Minogue, M.; Polidiano, C. y Hulme, D. (ed) (1998). *Beyond the New Public Management*. Edward Elgar, Cheltenham.
- Molland, A. A. (1996). *Financial Reporting by Victorian Local Authorities: An Investigation of the Effects of Recent Changes in the Reporting Requirements*. Thesis Master Business Royal Melbourne Institute of Technology, Melbourne.
- Monsen, N. y Nāsi, S. (2000). *Is accrual accounting appropriate for governmental organizations?* Comunicación presentada en la EIASM International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms. Zaragoza, 7-9 de septiembre.
- (2001). *Comparing Cameral and Accrual Accounting in Local Governments*. En *Bac* (2001), pp. 135-157.
- Montesinos, V. (1997). *La Contabilidad y la Auditoría Públicas ante la Unión Económica y Monetaria*. Comunicación presentada en las 1ª Jornadas de Auditoría Pública Principado de Asturias, Oviedo 13 y 14 de noviembre de 1997.
- (1998a). *La introducción del criterio del devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales*. *Presupuesto y Gasto Público*, nº 20, pp. 61-75.
- (1998b). *Análisis contable de entidades públicas*. En *IV Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable de ASEPUC*, pp. 185-224. ASEPUC.
- (1999a). *Nuevos retos para la fiscalización de las entidades públicas*. *Auditoría Pública*, nº 18, pp. 16-23.
- (1999b) *El cambio de la cultura organizativa de las administraciones públicas y el presupuesto*. *Análisis Local*, número extraordinario 2/1999, pp. 129-150.
- Montesinos, V. y Benito, B. (1999). *Contabilidad Creativa: el caso de la financiación privada de obras públicas*. Comunicación presentada en el X Congreso de AECA, Zaragoza, 23-25 de septiembre.
- Montesinos, V. y Vela, J. M. (ed.) (2003). *Innovations in Governmental Accounting*. Kluwer Academic Publishers, Boston.

- Montesinos, V.; Vela, J. M.; Benito, B.; Gimeno, A. y Hernández, J. (1999). Comparabilidad de la información económico-financiera de las Comunidades Autónomas y del Estado. Colección Investigaciones, IEF, Madrid.
- Montoro, C. (2001). Entrevista en la Revista Cuenta con IGAE nº 1.
- Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw-Hill Book Company.
- National Audit Office (NAO) (1995). *Resource Accounting and Budgeting in Government*. HC 123, HMSO, London.
- (2001a). *Measuring the Performance of Government Departments, 2001 Report by the Comptroller and Auditor General*. HC 301 session 2000-2001: 22 march 2001. HMSO, London.
- (2001b). *1999-2000 General Report of the Comptroller and Auditor General, Financial Auditing and Reporting Report by the Comptroller and Auditor General*. HC 25-XIX session 2000-2001, 28 march 2001. HMSO, London.
- National Commission of Audit (NCOA) (1996). *Report to the Commonwealth*. Australian Government Publishing Service, Canberra.
- Navarro, A.; Ortiz, D. y González, M. J. (2001). A practical application of performance measurement: difficulties in implementing performance indicators. Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- Neilson, J. (1993). AAS27: Expensive & Unnecessary. *Charter*, March 1993, pp. 53-57.
- New Zealand Society of Accountants (1993). *New Zealand Statement of Concepts for General Purpose External Financial Reporting*.
- Nicholson, J. (1999). El seguimiento de los resultados de la eficiencia, calidad y eficacia del asesoramiento al gobierno. En Mayne y Zapico-Goñi (1999a), pp. 285-302.
- Norman, R. (1994). New Zealand's Re-invented Government: Experiences of Public Sector Managers. *Public Sector*, vol. 18, nº 2, pp. 22-25.
- Norverto, M. C.; Campos, M.; Muñoz, C. I. y Zorzona, J. (1999). Los indicadores para la gestión pública. IEF, Madrid.
- Nowak, W. A. y Bakalarska, B. (2001). Polish Public Sector Accounting in Transition: the Landscape after early 1999 Step in the State Redefining. En Bac (2001), pp. 265-278.

Nueva Zelanda-Legislación

(1986). State-Owned Enterprises Act.

(1988). State Sector Act.

(1989). Public Finance Act.

(1993). Financial Reporting Act.

(1994). Fiscal Responsibility Act.

Office of Management and Budget (OMB) (1995). Circular n° 123, Revised June 21, 1995, Management Accountability and Control. Washington.

(2001). Budget of the United States Government Fiscal Year 2002. Washington.

(2002). Budget of the United States Government Fiscal Year 2003, Analytical Perspectives. Washington.

Office of Program Policy Analysis and Government Accountability (1997). Report 96-77^a April 1997 Performance-Based Program Budgeting in Context: History and Comparison. Florida.

Olsen, J. P. y Peters, B. G. (ed.) (1996a). Lessons from Experience. Experimental Learning in Administrative Reforms in Eight Democracies. Scandinavian University Press, Oslo.

(1996b). Learning from experience? En Olsen y Peters (1996a), pp. 1-35.

Olson, O.; Guthrie, J. y Humprey, C. (ed.) (1998a). Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management. Cappelen Akademisk Forlag AS, Oslo.

(1998b). Growing Accustomed to Other Faces: The Global Themes and Warnings of Our Project. En Olson, Guthrie y Humprey (1998a), pp. 435-465.

Orchard, L. (1998). Managerialism, economic, rationalism and public sector reform in Australia: connections, divergences, alternatives. Australian Journal of Public Administration, vol. 75, n° 1, pp. 19-32.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) (1984). Accrual Accounting in Developing Countries. New York.

(1993). System of National Accounts. New York.

(2000). Classifications of Expenditure According to Purpose. Department of Economic and Social Affairs, Statistics Division, Statistical Papers, Series M, n° 84, New York.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (1993a). Gestion Publique: Profils des Pays de l'OCDE. París.

- (1993b). Accounting for what?: the value of accrual accounting to public sector. OCDE/GD(93)178. París.
- (1995). La gestion publique en mutation. Les réformes dans les pays de l'OCDE. París.
- (1996). Public management occasional papers n° 14: Ethics in the Public Service. París.
- (1997a). Budgeting for the Future, Chapter 1 Multi-Year Budget Frameworks. OCDE/GD(97)178, París.
- (1997b). Budgeting for the Future, Chapter 2 Generational Accounting. OCDE/GD(97)178, París.
- (1997c.) Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom. OCDE/GD(97)179, París.
- (1997d). The Chilean Pension System. PUMA/SBO(97)5/final, París.
- (1998). Budgeting in Sweden. 19th Annual Meeting of Senior Budget Officials, París, 25-26 de mayo. PUMA/SBO(98)5, París.
- (1999a). Performance contracting: Lessons from Performance Contracting Case Studies a Framework for Public Sector Performance Contracting. París.
- (1999b). Synthesis of Reform Experiences in Nine OECD Countries: Government Roles and Functions, and Public Management Government of the Future. Symposium Getting from Here to There, París, 14-15 de septiembre. PUMA/SGF(99)1, París.
- (1999c). Synthesis of Reform Experiences in Nine OECD Countries: Change Management Government of the Future. Symposium Getting from Here to There, París, 14-15 de septiembre. PUMA/SGF(99)2, París.
- (1999d). Budgeting in a surplus environment. PUMA/SBO(99)3/final, París.
- (1999e). Project on Strategic Review and Reform, Canada Country Paper. París.
- (1999f). Budgeting in Canada. París.
- (1999g). Government Reform: of Roles and Functions of Government and Public Administration, New Zealand Country Paper. París.
- (1999h). Strategic Review and Reform: the United Kingdom Perspective. París.
- (2000a). Government of the Future. París.
- (2000b). Accrual accounting and budgeting practices in member countries: Overview., International accrual accounting and budgeting symposium, París, 13-14 de noviembre. PUMA/SBO(2000)11/REV, París.
- (2000c). Public Management Developments in the United States. París.
- (2001a). Citizens as Partners. París.
- (2001b). Best Practices for Budget Transparency. París.
- (2001c). Outcome Focused Management and Budgeting. PUMA/SBO(2001)5. París.

- (2001d). The OECD Budgeting Data Base. 22nd Annual Meeting of Senior Budget Officials, Paris 22-22 de mayo. PUMA/SBO(2001)3/ANN2, París.
- (2002) Overview of Results Focussed Management and Budgeting in OECD Member Countries. Expert Meeting on the Quality of Public Expenditure - Implementation Challenges in Result Focussed Budgeting and Management. Paris, 11-12 de febrero. PUMA/SBO(2002)1, París.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y Banco Mundial (2003). Results of the survey on Budget Practices and Procedures. <http://ocde.dyndns.org>
- Osborne, D. and Gaebler, T. (1992). Reinventing Government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector. Reading Mass, Adison Wesley.
- Otaduy, C. (1997). Un plan de contabilidad pública más fácil. Auditoría Pública, n° 11, pp. 49-55.
- Ouda, H. (2001). Basic requirements model for successful application of accrual accounting in the public sector. Comunicación presentada en el 8° CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- Painter, J. (1991). Compulsory Competitive Tendering in Local Government: the first round. Public Administration, vol. 69, pp. 191-210.
- Pallot, J. (1990). The Nature of Public Sector Assets: a response to Mautz. Accounting Horizons, June 1990, pp. 79-85.
- (1992). Elements of a theoretical Framework for Public Sector Accounting. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 5, n° 1, pp. 38-59.
- (1996). Innovations in National Government accounting and budgeting in New Zealand. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 9, pp. 323-348.
- (1997). Infrastructure accounting for local authorities: technical management and political context. Financial Accountability & Management, vol. 13, n° 3, pp. 225-242.
- (1998). The New Zealand Revolution. En Olson, Guthrie y Humprey (1998a), pp. 156-184.
- (1999). Beyond NPM: developing strategic capacity. Financial Accountability & Management, vol. 15, n° 3 y 4, pp. 419-426.
- (2001). Financial Management Reform in New Zealand Local Government: a Central Government Initiative or a Response to Local Needs? En Bac (2001), pp. 177-193.
- Palmer, G. (1987). Unbridled Power: an interpretation of NZ's Constitution and Government. Oxford University Press, Auckland.

- Parker, D. (1995). Privatization and the internal environment. Developing our knowledge of the adjustment process. *International Journal of Public Sector Management*, vol. 8, n° 2, pp. 44-62.
- Parker, L. y Gould, G. (1999). Changing public sector accountability: critiquing new directions. *Accounting Forum*, vol. 23, n° 2, pp. 109-135.
- Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea (2000). Reglamento (CE) n° 2516/2000, de 7 de noviembre de 2000, que modifica los principios comunes del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad (SEC 95) en lo que se refiere a los impuestos y las cotizaciones sociales y por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 2223/96 del Consejo.
- Patten, D. M. y Wambsganss, J. R. (1991). Accounting for fixed assets in a nonprofit environment: a recommendation. *Government Accountants Journal*, Fall 1991, pp. 44-47.
- Patton, J. M. (1992). Accountability and Governmental Financial Reporting. *Financial Accountability and Management*, vol. 8, n° 3, pp. 165-180.
- Pendlebury, M. y Karbhari, Y. (1998). Resource Accounting and Executive Agencies. *Public Money and Management*, April-June 1998, pp. 29-33.
- Perrin, J. (1998). From Cash to Accruals in 25 years. *Public Money and Management*, April-June 1998, pp. 7-10.
- Phaup, M. y Torregrosa, D. F. (1999). Budgeting for contingent losses. En Meyers (1999), pp. 699-719.
- Phippard, S. (1994). La iniciativa Next Steps: rerefons, finalitat i operativa de l'equip Next Steps. En *Sindicatura de Comptes de Catalunya* (1994), pp. 177-202.
- Pina, V. (1993). La valoración del inmovilizado en las administraciones públicas: criterios alternativos y su utilidad en la toma de decisiones. Comunicación presentada en las II Jornadas de Contabilidad Pública, Valencia, noviembre 1993, pp. 193-214.
- (1993b). Análisis del resultado económico y financiero de las entidades públicas. *Revista Estudios Financieros*, n° 125-126, pp. 97-176.
- (1998). Experiencias internacionales en la aplicación del principio del devengo. *Presupuesto y Gasto Público*, n° 20, pp. 77-94.
- Pina, V. y Torres, L. (1996). Análisis de la información externa, financiera y de gestión, de las Administraciones Públicas. ICAC, Madrid.

- (1999). An Empirical Study about the Degree of Coincidence of Central Governmental Financial Reporting in the EU, USA, Canada, N. Zealand and Australia with the IPSAs of the IFAC. Comunicación presentada en el 7º CIGAR, Tilburg, 24 y 25 de junio.
- Points, R. (2001). New IFAC International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Comunicación presentada en la XV Annual International Financial Management Conference, Miami, 2-6 de abril.
- Pollit, C. y Bouckaert, G. (2000). Public Management Reform: A comparative analysis. Oxford University Press, Oxford.
- Posner, P. L. (1995). Budget Structure: Providing an Investment Focus in the Federal Budget. Testimony before the Subcommittee on Government Reform and Oversight and the Subcommittee on Government Management, Information and Technology, House of Representatives. GAO/T-AIMD-95-178, Washington.
- Posner, P. L. y Mihm, C. J. (1999). Performance Budgeting. Initial Agency Experiences Provide a Foundation to Assess Future Directions. Testimony before the Subcommittee on Government Management, Information and Technology, Committee on Government Reform, House of Representatives. GAO/T-AIMD/GGD-99-216, Washington.
- Potts, J. H. (1982). A brief history of property and depreciation accounting in municipal accounting. *The Accounting Historians Journal*, vol. 9, nº 1, pp. 25-37.
- Premchand, A. (1995). *Effective Government Accounting*. FMI, Washington.
- Prieto, M. A. (1997). *Modernización y eficiencia de la Administración Pública. Especial referencia a la Administración tributaria española*. Tesis doctoral. Universidad de Valladolid.
- Public Accounts Committee (PAC) (1987). *Financial Reporting to Parliament 8th report of 1986-87 HC 98*. London.
- (1989). *Financial Reporting to Parliament 18^o report 1988-89, HC 354*. London.
- (1995). *15th Report, Resource Accounting and Budgeting in Government Session 1994-95 HC paper HC407, 1 May*. London.
- (2000). *29th Report, Progress on Resource Accounting and the adoption of resource-Based Supply session 1999-2000 paper HC556, 19 July*. London.
- Public Expenditure Committee (Nueva Zelanda) (1984). *Report on the format and Content of the Estimates and Public Accounts*. House of Representatives, Wellington.
- Rabin, J. (ed.) (1992). *Handbook of Public Budgeting*. Marcel Dekker, Inc, New York.

Raffelhüschen, B. (1999). Generational Accounting: Method, Data and Limitations. En Comisión Europea (1999), pp. 17-28.

Redburn, S. F. (1997). How should the government measure spending? The uses of accrual accounting. En IFAC (1997), pp. 38-50.

Regeringskansliet (Suecia) (2001). Performance Budgeting in Sweden - outline of a reform programme. Estocolmo.

Reino Unido

(1982). Cm 8616, Efficiency and Effectiveness in the Civil Service. HMSO, London.

(1988). Improving Management in Government: The Next Steps. HMSO, London.

(1990). National Health Service and Community Care Act.

(1991a). Cm 1599, Citizen's Charter. HMSO, London.

(1991b). Cm 1730, Competing for Quality - Buying Better Public Services. HMSO, London.

(1992). Local government Act.

(1994a). Cm 2626, Better Accounting for the Taxpayer's Money. HMSO, London.

(1994b). Cm 2627, Continuity and Change. HMSO, London.

(1995a). Cm 2748, Taking Forward Continuity and Change. HMSO, London.

(1995b). Cm 2929, Better Accounting for the Taxpayer's Money The government Proposals Resource accounting and budgeting in Government. HMSO, London.

(1996a). Delegation of Pay and Grading and other Terms and Conditions. HMSO, London.

(1996b). Senior Civil Service. HMSO, London.

(1998a). Service First, the New Charter. HMSO, London.

(1998b). Cm 4011, Modern Public Services for Britain - Investing in reform. HMSO, London. HMSO, London.

(1999). Cm 4310, Modernising Government. HMSO, London.

(2000). Government Resources and Accounts Act.

Richardson, H. R. (1997). New Zealand Contribution. Opening and Balancing the books: the New Zealand experience. En IFAC (1997), pp. 5-11.

Richardson, V. J. (2000). Theory & Practice of Performance Measurement. Comunicación presentada en la EIASM International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms. Zaragoza, 7-9 de septiembre.

- Robinson, M. (1996). The Case against Balanced Budgets. *Australian Journal of Public Administration*, vol. 55, n° 1, pp. 48-62.
- (1998). Accrual accounting and the efficiency of the core public sector. *Financial Accountability & Management*, vol. 14, n° 1, pp. 21-37.
- Rodríguez, A. (1970). *El Presupuesto del Estado. Introducción al derecho presupuestario*. Editorial Tecno. Madrid.
- (1977) Estudio preliminar. *Laband y el derecho presupuestario alemán*. Fabrica Nacional de Moneda y timbre, Madrid.
- Roest, K. (1999). Strategic Review and Reform. *The Netherlands Country Paper*. OCDE, París.
- Rowles, T. (1992). Financial Reporting of Infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities. Discussion Paper n° 17. AARF, Caulfield, Victoria.
- Rubin, I. S. (1992). Theory, Concepts, Methods, and Issues. En Rabin (1992), pp. 3-22.
- (1996). Budgeting for Accountability: Municipal Budgeting for the 1990s. *Public Budgeting & Finance*, summer, pp. 112-132.
- Salinas, M. (1995). Propuesta de modificación formal y substancial del actual Presupuesto Público. *Técnica Económica*, n° 152, pp. 21-26.
- Sánchez-Mayoral, F. (1997). La Medida Contable de la Equidad Intergeneracional en el Sector Público. V premio para jóvenes investigadores en contabilidad “Carlos Cubillo Valverde”. ICAC, Madrid.
- Sánchez Revenga, J. (1990). *La presupuestación por objetivos y programas*. Banco de crédito Local de España. Madrid.
- (1994) *Presupuestos Generales del Estado*. Ariel Economía, Madrid.
- (1995) *Sistemas presupuestarios, actividad económica y control de la gestión pública*. En *Los nuevos retos del sector público ante la Unión Monetaria Europea*, Arthur Andersen, pp. 281-324.
- Santa Biblia: Proverbios 19:20.
- Schein, E. (1992). *Organizational culture and leadership*. Jossey-Bass, San Francisco.
- Schick, A. (1966). The Road to PPB: The Stages of Budget Reform. *Public Administration Review*, vol. 26, pp. 243-258.
- (1980). The road to the PPB. En *American Society for Public Administration* (1980), pp. 220-236.

- (1995). *The Federal Budget: politics, policy, process*. Brookings Institution, Washington.
- (2001a). *Does Budgeting Have a Future?* PUMA/SBO(2001)4, OCDE, Paris.
- (2001b) *The Changing Role of the Central Budget Office*. OECD Journal on Budgeting, vol. 1, n° 1, pp. 9-26.
- Schouten, C. (2001). *The Dutch Provincial and Municipal Accounting System*. En Bac (2001), pp. 19-37.
- Schwartz, H.M. (1997). *Reinvention and Retrenchment: Lessons from the application of the New Zealand Model to Alberta, Canada*. Journal of Policy Analysis and Management, vol. 16, n° 3, pp. 405-422.
- Sciulli, N. (1998). *Competitive tendering and contracting in the public sector: costing concepts and issues*. Comunicación presentada en el XXI Congreso de la European Accounting Association, Antwerp, 6 y 7 de abril.
- Scoot, G.; Ball, I. y Dale, T. (1997). *New Zealand's Public Sector Management Reform: Implications for the United States*. Journal of Policy Analysis and Management, vol. 6, n° 3, pp. 357-381.
- Scott, G.; Ball, I. y Dale, T. (1997). *New Zealand's Public Sector Management Reform: Implications for the United States*. Journal of Policy Analysis and Management, vol. 16, n° 3, pp. 357-381.
- Shaw, K.; Fenwick, J. and Foreman, A. (1994). *Compulsory Competitive Tendering for Local Government Services: the experiences of local authorities in the north of England 1988-1992*. Public Administration, vol. 72, pp. 201-217.
- Sinclair, A. (1995). *The chameleon of accountability: forms and discourses*. Accounting Organizations and Society, vol. 20, n° 2/3, pp. 219-237.
- Sindicatura de Comptes de Catalunya (1994). *Cap a una Administració Pública més eficaç*. Barcelona.
- Smith, P. (1990). *The use of Performance Indicators in the Public Sector*. Journal of Royal Statistical Society, vol. 153, part 1, pp. 53-72.
- Soler, M. T. (2001). *Coordinación presupuestaria y autonomía financiera de las administraciones públicas*. Presupuesto y Gasto Público, n° 27, pp. 82-88.
- Spackman, M. (2001). *Public investment and discounting in European Union Member States*. OECD Journal of Budgeting, vol. 1, n° 2, pp. 213-260.

- Standing Committee on Procedure and House Affairs (1997). 64 Report April 1997. Ottawa.
- Steering Committee on National Performance Monitoring of Government Trading Enterprises (1994). Guideline on Accounting Policy for Valuation of Assets of Government Trading Enterprises. Melbourne.
- Stewart, J. D. (1984). The role of information in public accountability. En Hopwood y Tomkins (1984), pp. 13-34.
- Stone, B. (1995). Administrative Accountability in the “Westminster” Democracies: Towards a New Conceptual Framework. *Governance. International Journal of Policy and Administration*, vol. 8, n° 4, pp. 505-526.
- Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries (SIGMA) (1997). Effects of European Union accession part 1: budgeting and financial control. SIGMA paper n° 19, OCDE/GD(97)163, París.
- (1999). European Principles for Public Administration. SIGMA paper n° 27, CCNM/SIGMA/PUMA(99)44/REV1, París.
- Sutcliffe, P.; Micallef, F. y Parker, L. D. (1991). Financial Reporting by Government Departments. Discussion Paper n° 16, AARF, Caulfield, Victoria.
- Tanzi, V. (1993). Fiscal deficit measurement: basic issues. En Blejer y Cheasty (1993a), pp. 13-20.
- (2000). The Role of the State and the Quality of the Public Sector. FMI Working Paper WP/00/36. Washington.
- Tanzi, V.; Blejer M. I. y Teijeiro, M. O. (1993). Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures. En Blejer y Cheasty (1993a), pp. 175-204.
- Tierney, C. E. (1990). Accounting for government: sense, not nonsense. *Association of Government Accountants Journal*, Spring Quarter, pp. 3-12.
- Torres, L. y Pina, V. (1998). La Auditoría de Privatizaciones en la Unión Europea. Ponencia presentada en la Jornada sobre Privatización de Empresas y Descentralización de Servicios Públicos, Zaragoza, 8 de mayo.
- (2000). Public-private partnership and private finance initiatives in the EU local governments and Spain. Comunicación presentada en la EIASM International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms. Zaragoza, 7-9 de septiembre.

- Toulemonde, J. y Rieper, O. (ed.) (1996). *The politics and Practice of Inter-governmental Evaluation*. Transaction Publishers, New Brunswick.
- Towe, C. M. (1993). *Government Contingent Liabilities and Measurement of Fiscal Impact*. En Blejer y Cheasty (1993a), pp. 363-389.
- Treasury (1996). *Putting it Together an Explanatory Guide to the New Zealand Public Sector Financial Management System*. Wellington.
- (2002). *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation*.
<http://www.treasury.govt.nz/legislation/fra/explanation>
- (2001a). *Budget and Economic Fiscal Update 2001*. Wellington.
- (2001b). *Financial Statements of the Government of New Zealand for he year ended 30 June 2001*. Wellington.
- Treasury Board Secretariat (TBS) (2000). *Results for Canadians: A management framework for the Government of Canada*. Ottawa.
- (2001a). *Results-Based Management in Canada*. En OCDE (2001c), pp. 34-59.
- (2001b). *Standard 3.1 Capital Assets*. Ottawa.
- (2001c). *Managing for Results*. <http://www.tbs-sct.gc.ca>
- Treasury Select Committee (1996). *Resource Accounting and Budgeting in Government: The Financial Reporting Advisory Board, 5th Report 1996/1997*, HC 309, HMSO, London.
- Tyer, C. y Willand, J. (1997). *Public Budgeting in America. A Twentieth Century Retrospective*. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, vol. 9, n° 2, pp. 189-219.
- Unión Europea (UE) (1957). *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado el 25 de Marzo de 1957. La última modificación se produjo por el Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997. Versión consolidada, Diario Oficial de las Comunidades Europeas C340, 10 noviembre 1997*.
- U.S. Commission on Organization of the Executive Branch of the Government (1949). *1947-1949 Budgeting and Accounting*. Government Printing Office, Washington.
- (1956). *1953-1955 Budgeting and Accounting*. Government Printing Office, Washington.
- Uría, F. (2001). *Fundamento constitucional de los proyectos de ley de estabilidad presupuestaria*. *Presupuesto y Gasto Público*, n° 27, pp. 19-32.

- Valiño, A. (1998). Els instruments d'informació per a la gestió pública. Principals deficiències i propostes de reforma. *Revista Econòmica de Catalunya*, n° 35, pp. 105-120.
- Van Damiker, R. P. y Kwiatkowski, V. (1986). *Infrastructure Assets: An Assessment of Used Needs and Recommendations for Financial Reporting*. Research Report, GASB, Norwalk.
- Van der Knaap (2001). Performance management and policy evaluation in the Netherlands: towards an integrated approach. En OCDE (2001c), pp. 96-110.
- Van der Poel, P. G. (2001). The Financial Management System of the City of Tilburg. En Bac (2001), pp. 39-52.
- Vela, J. M. (1991). La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 20, n° 68, pp. 581-620.
- (1992). *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*. ICAC, Madrid.
- (2000). XIII Jornadas de presupuestación, contabilidad y control público, CXXV aniversario de la IGAE, Mesas de Trabajo. pp. 242-248. Ministerio de Hacienda, Madrid.
- Vela, J. M. y Fuertes, I. (2000). Local Government Accounting in Europe: a Comparative Approach. En Caperchione y Mussari (2000), pp. 87-102.
- Victoria Sánchez, M. L. (1997). Contabilidad analítica para el control total de calidad de la administración gubernamental. Comunicación presentada en la XI Conferencia Internacional sobre nuevos acontecimientos en la Administración Financiera Gubernamental, Miami, 7-9 de abril.
- Von Hagen, J. (1994). *National Budgetary Processes and Fiscal Performance in European Economy: Towards Greater Fiscal Discipline*. Reports and Studies n° 3, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg.
- Walker, B. (1995). Why valuing heritage assets is archaic. *New Accountant*, May 11, pp. 11-13.
- Walker, D. M. (2002a). *DOD Financial Management Integrated Approach, Accountability, Transparency, and Incentives, Are Keys to Effective Reform*. Testimony Before the Subcommittee on Readiness and Management Support, Committee on Armed Services, U.S. Senate. GAO -02-497T, Washington.
- (2002b). *Budget Issues: Long-Term Fiscal Challenges*. Testimony Before the Committee on the Budget, U.S. Senate. GAO-02-467T, Washington.

- (2002c). Performance Budgeting, Opportunities and Challenges. Testimony Before the Government Reform Subcommittee on Government Efficiency, Financial Management and Intergovernmental Relations, Rules Subcommittee on Legislative and Budget Process, House of Representatives. GAO-02-1106T, Washington.
- Warren, K. (1995). The valuation of heritage assets: a response. *Public Sector*, vol. 19, n° 4, pp. 18, 19.
- Watson, D. J.; Juster, R. J. y Johnson, G. W. (1991). Institutionalized use of citizen surveys in the budgetary and policy-making processes: a small city case study. *Public Administration Review*, vol. 51, n° 3, pp. 232-239.
- White, R. H. (1975). Governmental accounting past, present and future. *The Journal of Accountancy*, March 1975, pp. 73-79.
- Wildavsky, A. (1981). A budget for all seasons? Why the traditional budget lasts. En Geist (1981), pp. 253-268.
- Willits, S. D. y Bettner, M. S. (1988). Arguments and evidence regarding cash basis accounting and small municipalities. *Association of Government Accountants Journal*, summer quarter, pp. 33-40.
- Willoughby, K. G. y Melkers, J. E. (2000). Implementing PBB: conflicting views of Success. *Public Budgeting & Finance*, vol. 20, n° 1, pp. 105-120.
- Wright, V. (1997). The paradoxes of administrative reforms. En Kickert (1997a), pp. 7-14.
- Yamamoto, K. (2000). Accounting System Reform and Management in the Japanese Local Governments. En Caperchione y Mussari (2000), pp. 143-157.
- (2001). Transforming Government Accounting in Japan. En Bac (2001), pp. 251-263.
- Yamamoto, K. y Pallot, J. (2001). Governance models and whole of government reporting: Japan's new balance sheet in international perspective. Comunicación presentada en el 8º CIGAR, Valencia, 14 y 15 de junio.
- Yeatman, A. (1994). The reform of public management: an overview. *Australian Journal of Public Administration*, vol. 15, n° 3, pp. 287-295.
- Young, R. (1997). Integración de la contabilidad financiera por valores devengados, la contabilidad presupuestal, la contabilidad de costos y la medición de rendimientos. Comunicación presentada en la XI Conferencia Internacional sobre nuevos acontecimientos en la Administración Financiera Gubernamental, Miami 7-9 de abril.

Young, J. J.; Oakes, L. y Preston, A. (1998). Reinvent or Dismantle: Efforts to Restructure U.S. Federal Financial Management. En Olson, Guthrie y Humprey (1998a), pp. 346-375.

Zapico-Goñi, E. (1988). La modernización del sistema presupuestario: análisis de la reforma presupuestaria del gobierno socialista en su primera legislatura (1982-1986). Documento de trabajo n° 26/1988 Fundación FIES, Madrid.

(1999). El seguimiento de los resultados de la gestión presupuestaria: un nuevo papel de la unidad central de presupuestos. En Mayne y Zapico-Goñi (1999), pp. 93-132.

Zuleta, M. C. y Barer (1999). Simafal II-Municipal, Sistema Integrado Modelo de Gestión y Administración Financiera para municipios. La Paz.

Zuleta, M. C.; Barrientos, E. y Luna E. (1999a). Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina. La Paz.

(1999b). SIMAFAL II-Local, Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera para Organismos de la Administración Central, Descentralizada y Empresas. La Paz.

ISBN: 84-8333-299-X



9 788483 33299 3