

Sistema integral de gestión pública sobre la base de devengo. Experiencias en el ámbito de países de la OCDE

El presente trabajo analiza la adopción del método de devengo como hipótesis básica de funcionamiento del presupuesto en coherencia conceptual con el sistema contable, a efectos de configurar un moderno sistema integral de gestión pública válido para acometer con éxito los retos que tienen planteados las entidades públicas. Se analizan las experiencias que se están produciendo en diferentes países del ámbito de la OCDE, como modelos paradigmáticos de estas reformas. Se sintetizan las características de los sistemas presupuestarios, las características y objetivos de los sistemas de gestión financiera, los problemas para su implementación, así como sus implicaciones en los procesos de toma de decisiones. Concluimos observando el proceso inicial de reforma en España.

Lan honetan zera aztertzen da: sortzapenaren metodoa aurrekontuaren funtzionamenduaren oinarritzko hipotesi gisa erabiltzea, kontabilitate-sistemarekiko koherentzia kontzeptualez, kudeaketa publikorako sistema integral moderno bat eratze eta erakunde publikoei aurkeztu zaizkien erronkei arrakastaz aurre egin ahal izateko. ELGAko zenbait herrialdetan gertatzen ari diren esperientziak aztertzen dira, erreforma horien eredu paradigmatico gisa. Era berean, laburbildu egiten dira aurrekontu-sistemen ezaugarriak, finantza-kudeaketarako sistemen ezaugarriak eta helburuak, haiek ezartzeko arazoak, eta erabakiak hartzeko prozesuetan eragiten dituzten efektuak. Azkenik, Espainiako erreforma-prozesuaren hasiera aztertzen dugu.

This paper analyses the way the budget works using the accrual system method as a basic hypothesis in conceptual coherence with the countable system, to configure a modern global system of public administration used to successfully tackle the goals that the public bodies have set. We analyse the experiences that are happening in different countries of the OECD sphere, as paradigmatic models of these reforms. We resume the characteristics of the budgetary systems, the characteristics and objectives of the financial management systems, the problems for their implementation, as well as their implications in the decision making process. We conclude studying the starting process of the reform in Spain.

ÍNDICE

1. Introducción
 2. Evolución desde modelos de Administración Pública a modelos de gestión pública
 3. El concepto de devengo: hipótesis básica para el proceso de asignación de los recursos públicos y funcionamiento del sistema presupuestario
 4. Primeras experiencias en la aplicación de sistemas presupuestarios en base al método de devengo en el marco de sistemas integrales de gestión financiera
 5. El sistema integral de gestión financiera en España: estado de la cuestión
 6. Conclusión
- Referencias bibliográficas
Anexos

Palabras clave: contabilidad de devengo, presupuesto de devengo, contabilidad pública, gestión financiera sector público.

Keywords: accrual accounting, accrual budget, public accounting, public financial management.

N.º de clasificación JEL: H83, H61 y P43.

1. INTRODUCCIÓN

Un presupuesto y unas prácticas contables prudentes, sólidas, tienen implicaciones de gran alcance para el crecimiento de un país y son elementos clave de las estructuras de buen gobierno (Matheson, 2002).

Las sociedades que conforman nuestro entorno tienen planteado el reto de redimensionar el sector público respecto al tamaño de la economía, considerando su impacto en el crecimiento y estabilidad económica, así como en la cohesión y bienestar social. Además deben regirse por una cultura basada en el buen gobierno, lo cual les conferirá mayor credibilidad y legitimidad.

En la actualidad, estas sociedades manifiestan su inquietud por la racionalización en

el uso de los recursos públicos, por unos bienes y servicios de calidad, por la sostenibilidad de las actividades públicas, así como por enjuiciar el impacto de las decisiones pasadas en la situación financiera actual y evaluar el impacto futuro de las decisiones actuales sobre la posición y condición financiera de las entidades públicas.

Esta realidad requiere nuevos modelos de gestión e incide en las necesidades de mayor transparencia e información para todos los interesados en las entidades públicas. La base de la credibilidad de las finanzas públicas se encuentra en su transparencia, hasta el punto que la transparencia es al sector público lo que el mercado al sector privado (Barea, 2004). El sector público en general, y las administraciones públicas en particular, están inmersos en una evolución desde mo-

delos de administración pública a modelos de gestión pública. La adopción del devengo como eje conceptual y de funcionamiento del sistema integral de gestión financiera pública supone completar una fase más, lógica y coherente, en la evolución y modernización del mismo. Facilitará una información de mayor calidad, la cual fundamentará mejor los procesos de gestión, responsabilidad y toma de decisiones.

El presente trabajo tiene por objeto analizar la adopción del método de devengo como hipótesis básica de funcionamiento del presupuesto en coherencia conceptual con el sistema contable, como consecuencia de la implantación y puesta en marcha previa y arraigo de este último. El análisis considera la relevancia de los diferentes subsistemas —planificación, presupuesto, gestión, información, evaluación y control— a efectos de configurar un moderno sistema integral de gestión pública válido para acometer con éxito los retos que tienen planteados las entidades públicas.

En este sentido, en el marco de la OCDE, se analizan las experiencias de Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido, Suecia, Dinamarca y Finlandia. Suponen modelos paradigmáticos de estas reformas en dos ámbitos culturales diferentes, como es el de los países anglosajones y el de los nórdicos. Se sintetizan las características de los sistemas presupuestarios, las características y objetivos de los sistemas de gestión financiera, los problemas para su implementación, así como sus implicaciones para los procesos de toma de decisiones.

Concluimos detallando las bases sobre las que se sustenta el proceso inicial de reforma en el subsector estatal español, como paso previo para su adopción, asimismo, a nivel autonómico y local.

2. EVOLUCIÓN DESDE MODELOS DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA A MODELOS DE GESTIÓN PÚBLICA

Tradicionalmente las Administraciones públicas se han organizado sobre la base de la agencia burocrática. Esta ha permitido observar un modelo de gestión centralizado que se soporta en una cultura garantista basada en el principio de la desconfianza hacia el uso y administración de los recursos públicos. Determina un diseño administrativo que encuentra sus pilares básicos en el establecimiento de fuertes controles de legalidad *ex-ante*, en el estricto cumplimiento de los procedimientos administrativos, y en tratar de evitar la discrecionalidad del gestor para reasignar recursos, con los problemas consecuentes de adaptación a los cambios en la demanda de las tecnologías usadas o en los procedimientos empleados (Ruiz Huerta y Giménez, 1993).

En un entorno macroeconómico caracterizado por la disciplina y estabilidad fiscal y la transparencia, se están produciendo procesos de desregulación, privatizaciones y descentralizaciones, de menor intervencionismo gubernamental, de incorporación de políticas de mercado, concurrencia y evaluación de resultados, y de búsqueda de mayor fiabilidad, relevancia y difusión de la información económica. Emerge un modelo descentralizado bajo estructuras de responsabilidad en las que el Gobierno confía el gasto a las agencias otorgando flexibilidad —discrecionalidad— a los gestores para el uso de los recursos a cambio de traspasar y delimitar su responsabilidad sobre los resultados, además de orientar la actividad pública hacia el «ciudadano-cliente» (la Caixa, 1999). Cambian las prioridades del gasto al centrar el interés del mismo sobre los objetivos antes que sobre los procedimientos,

buscando mayores cotas de eficiencia, eficacia y calidad en la gestión de los recursos públicos y en la producción y prestación de los bienes y servicios públicos.

Esta realidad está provocando que diversos países hayan emprendido reformas legislativas para adaptar, según sus necesidades, desde el marco institucional, normativo y organizativo hasta los sistemas contables, presupuestarios y de gestión para así tener mecanismos de respuesta y adaptación más eficientes y eficaces a sus necesidades. La OCDE (1997a) constata que estas reformas son observadas como esfuerzos a largo plazo para cambiar el comportamiento gerencial y la cultura organizativa institucional.

Los sistemas tradicionales basados en el control de los recursos monetarios y en el cumplimiento de legalidad y centrados en una perspectiva temporal a corto plazo están dando paso a sistemas articulados sobre la base del concepto de devengo. Estos facilitan, además de evaluar el impacto a corto

plazo de las políticas presupuestarias en la economía, entre otros aspectos, información de los costes de la actividad realizada, relacionar éstos con los propios costes previstos y logros alcanzados, reconocer a largo plazo las implicaciones de compromisos y decisiones tomadas en la actualidad, así como enjuiciar productos y resultados y la realización de comparaciones de éstos con respecto a la actividad propia y a la de otras entidades públicas similares o del sector privado.

En las dos últimas décadas, en torno a estos conceptos y preceptos, se ha desarrollado la corriente de pensamiento denominada «Nueva Gestión Pública» (Hay, 1992). Ahora bien, la propia corriente de pensamiento está en constante evolución y adaptación a las nuevas realidades. Resultado de una mayor relevancia del concepto y discurso económico y financiero ha incluido el concepto «financiero» en la denominación del mismo (Olson, Guthrie y Humphrey, 1998) (cuadro n.º 1).

Cuadro n.º 1

Nueva gestión financiera pública

1. Cambios en los sistemas de información financiera promoviendo la introducción del devengo en los estados financieros de los departamentos y sectores gubernamentales, así como dar relevancia a normas contables realizadas por organismos profesionales;
2. Desarrollo de sistemas de gestión de inclinación comercial, orientadas hacia el mercado y de estructuras relacionadas con la prestación de los servicios públicos —externalización, gestión de tesorería, etcétera— y determinación de precios para los mismos;
3. Desarrollo de criterios de medida de la actividad realizada;
4. Desarrollo de los presupuestos asociando sistemas de contabilidad financiera y de gestión, así como de información económica. En especial, se pretende relacionar los presupuestos con la información, financiera y no financiera, y los resultados; y
5. Cambios en la auditoría interna y externa a efectos de, entre otros objetivos, proporcionar el análisis de la economía, eficiencia y eficacia de los servicios públicos.

Fuente: Olson, Guthrie y Humphrey (1998).

3. EL CONCEPTO DE DEVENGO: HIPÓTESIS BÁSICA PARA EL PROCESO DE ASIGNACIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS Y FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO

El presupuesto, para las entidades públicas, adquiere el carácter de norma reguladora y marco de disciplina de la gestión pública. Debe disciplinar la actuación económica o fi-

nanciera de las entidades públicas y debe hacer posible el control de las directrices emanadas de los órganos parlamentarios (Montesinos Julve, 1996). Para ser un instrumento efectivo de puesta en marcha de las políticas gubernamentales debe presentar de la manera más transparente todos los compromisos y decisiones políticas que tengan un efecto fiscal inmediato o futuro (OCDE, 2001b). En la práctica presupuestaria habitual, el presupuesto se ha conce-

Cuadro n.º 2

Hipótesis de asignación y funcionamiento

OCDE

- Las «asignaciones en base a caja» autorizan a realizar pagos de tesorería a lo largo de un período de tiempo limitado, generalmente correspondiente con el año fiscal. En principio, las asignaciones definen el límite de efectivo que no se puede exceder.
- Las «asignaciones sobre la base de obligaciones» dan el derecho a realizar compromisos y pagos de tesorería de acuerdo a dichos compromisos, sin un límite de tiempo predeterminado. Tales asignaciones tienen su propio ciclo de vida y no están limitadas a un año.
- Las «asignaciones en base a devengo» cubren los costes totales operativos de un ministerio o una agencia, los cuales se ven incrementados por aquellas operaciones que supongan un incremento de pasivos o un decremento de activos (tales como los pasivos por pensiones por jubilación, depreciación de los activos fijos, etcétera). Los costes totales son los bienes y servicios que actualmente son utilizados o consumidos, frente a los adquiridos, a lo largo del período.

GAO

- «El presupuesto en base a caja» registra las entradas y salidas en el mismo momento en el cual es recibido o entregado el efectivo, con independencia de cuando se produce la actividad que genera el ingreso, consume los recursos o incrementa el pasivo.
- «El presupuesto en base a obligaciones» registra las transacciones financieras que van a provocar un pago durante el mismo ejercicio o en ejercicios futuros cuando, fundamentalmente, se produce el pedido, son adjudicados los contratos o son realizadas transacciones de carácter similar. Luego, el registro de la obligación legal se realiza cuando ésta es contraída con independencia del momento del flujo de caja o con independencia de cuando los recursos adquiridos han de ser recibidos o consumidos.
- «El presupuesto en base a devengo» registra las transacciones en el período en el cual ocurre la actividad que genera el ingreso, incrementa el pasivo o consume los recursos, con independencia de cuando realmente es pagado o cobrado el efectivo asociado a dichas transacciones.

Fuente: Elaboración propia.

bido como un documento financiero en cuanto incorpora magnitudes financieras. Ahora bien, en la actualidad se están produciendo experiencias para incorporar magnitudes económicas, conformándolo como un documento económico.

La OCDE (2001b) clasifica los sistemas presupuestarios atendiendo a los criterios de asignaciones. Por su parte, la GAO (2000) acude a un concepto de imputación de la transacción (*method of budget reporting*), el cual se refiere a cuándo y cómo son medidas y reconocidas las transacciones en el presupuesto (cuadro n.º 2).

La elección del método de información presupuestaria representa mucho más que una decisión técnica de cómo medir los costes; más bien refleja la elección fundamental sobre los controles e incentivos a ser proporcionados al proceso de toma de decisiones. Representa la elección entre los usos y funciones del presupuesto. Toda elección de un objetivo y, en consecuencia, de la hipótesis básica que da sentido al presupuesto, implica la renuncia en cierto grado de la consecución de otro objetivo. En última instancia, la necesidad de realizar renunciaciones entre objetivos alternativos y la exigencia de equilibrar intereses entre diferentes usuarios implica que la adopción de la hipótesis básica de funcionamiento del sistema presupuestario deberá ser realizada en función del objeto a disciplinar, esto es, de las necesidades fundamentales que se pretenden y se requieren satisfacer a efectos últimos de los procesos de toma de decisiones y responsabilidad.

Así, los modelos de gestión tradicionales de las administraciones públicas han estado soportados en una contabilidad y en un proceso presupuestario sobre la base de caja (o caja modificada, en su caso). El objetivo de nítido carácter financiero es servir al es-

tricto control de los recursos monetarios o, en su caso, de los recursos financieros corrientes, para garantizar el cumplimiento de la utilización de tales recursos de acuerdo a los límites de gasto aprobados y a la normativa legal y presupuestaria, y para valorar y enjuiciar el impacto a corto plazo de la política fiscal sobre la economía. Es un sistema ampliamente utilizado que presenta sus ventajas y carencias (cuadro n.º 3).

Las administraciones públicas están adoptando modelos de gestión habituales en el mundo de los negocios, una vez forzadas por la Sociedad a ser más eficientes y prestar bienes y servicios de mayor calidad. Sus gestores, lógicamente, requieren las herramientas de gestión propias de tales modelos. Ello ha implicado que las reformas de la gestión del sector público están asociadas a nuevos requerimientos contables (Hay, 1992). Estos nuevos requerimientos contables suponen la adopción del método de devengo. El diseño y puesta en práctica de sistemas presupuestarios en base al método de devengo, se encuadra, y supone un paso más, en el avance para que los diferentes sistemas y subsistemas atiendan a criterios y bases comunes y coherentes. En este sentido, en el marco de este conjunto de sistemas, lógicamente, al sistema presupuestario sobre la base de devengo se le exige que colabore a efectos de mejorar la gestión financiera y la gestión de las actividades de las entidades públicas, y en consecuencia, aumentar la transparencia y perfeccionar los procesos de responsabilidad y toma de decisiones públicos.

Las cuestiones comunes de mejora en las que se ha centrado el mayor interés han sido, por una parte, disponer de mecanismos que faciliten planificar, asignar, presupuestar, registrar, informar y enjuiciar las implicaciones a largo plazo asociadas con

Cuadro n.º 3

Hipótesis de funcionamiento: caja

Ventajas

- Ampliamente utilizado. No sofisticado. Fácil de comprender y de utilizar. La decisión de asignar los recursos monetarios, el objetivo funcional y económico del gasto presupuestario y el período temporal en el cual realizar el gasto presupuestario, está reservado claramente al ámbito político, frente al gerencial.
- El déficit/superávit resultante de la ejecución del presupuesto, calculado como la diferencia entre cobros y pagos, es reconocido como una variable muy próxima a las necesidades/disponibilidades de financiación a corto plazo de la entidad gubernamental.
- Esta cercanía a la determinación de las necesidades/disponibilidades de financiación ha sido tradicionalmente aceptado como una medida del impacto de la política fiscal gubernamental sobre la economía.
- Debido a que es fácilmente rastreable (trazable), el sistema de efectivo se corresponde adecuadamente con el enfoque tradicional del presupuesto público centrado en el control de los recursos financieros y por garantizar el cumplimiento de la ejecución presupuestaria con respecto a los límites de gasto y la legalidad.
- En muchas de las operaciones gubernamentales el diferencial temporal entre el momento de producirse de forma efectiva la transacción y el flujo de caja correspondiente es relativamente corto o muy corto. Luego, no implica una significativa pérdida de control ni información.

Carencias

- Permite, con un sencillo proceso de dilación o aceleración de los pagos de efectivo, la manipulación del reconocimiento del gasto presupuestario a través de ejercicios, y en consecuencia, un control laxo del gasto.
- La posibilidad de mantener los libros operativos durante un período concreto del siguiente ejercicio presupuestario supone que pueden encontrarse operativos dos ejercicios presupuestarios, con el consiguiente grado de confusión que ello puede generar.
- Se centra en cuánto se ha gastado y no en cómo ni con qué resultado se han utilizado los recursos atendiendo a criterios de economía, eficacia, eficiencia y calidad. El gasto es visto como un fin en sí mismo antes que ser observado como la forma por la cual los contribuyentes se han beneficiado de dicho gasto.
- No proporciona una medición de la riqueza imputable a la organización.
- Presenta deficiencias a la hora de señalar e informar de las implicaciones a largo plazo asociadas a determinadas políticas y decisiones hoy tomadas.
- Puede no reconocer en el momento de tomar la decisión todos los costes a ser soportados. Es posible una infravaloración de costes de la actividad en el momento de la toma de decisiones. Y una sobrevaloración en el ejercicio de la toma de decisión.
- Pobre gestión de los recursos públicos. El énfasis total de los gestores y usuarios sobre los recursos monetarios de la entidad desincentiva el interés y las posibilidades de éstos sobre otros aspectos básicos de la gestión.
- Carencia de la imagen completa de la condición financiera del gobierno, no sólo de la posición financiera actual. Dificulta la diferenciación adecuada entre el gasto corriente como en gasto de capital, en inversión, con efectos futuros. Dificulta la determinación de los activos, pasivos y compromisos relacionados con las actividades futuras, a largo plazo, de la entidad gubernamental, aspecto relacionado con la sostenibilidad de las actividades gubernamentales, con la gestión de dichas actividades y, en consecuencia, con la transparencia pública.

Fuente: Elaboración propia.

determinadas decisiones y políticas hoy tomadas para, en consecuencia, detentar una visión más precisa de la sostenibilidad de las actividades y condición financiera gubernamental. Por otra parte, el deseo generalizado de dotarse de instrumentos que supongan una mejora de la eficiencia en la gestión de los diversos recursos públicos, más allá de los financieros, a través de una gestión muy centrada no sólo en los recursos o medios que se utilizan en el desarrollo de las actividades sino principalmente en los bienes y servicios —productos o resultados— proporcionados sobre la base de un completo conocimiento e imputación de los costes totales de tales actividades. En última instancia, la introducción del enfoque de devengo ha sido el corolario a las reformas de gestión dirigidas a mejorar la eficiencia (Ellwood, 2001).

4. PRIMERAS EXPERIENCIAS EN LA APLICACIÓN DE SISTEMAS PRESUPUESTARIOS EN BASE AL MÉTODO DE DEVENGO EN EL MARCO DE SISTEMAS INTEGRALES DE GESTIÓN FINANCIERA

El espectro de países que están procediendo a reformar sus sectores públicos es muy amplio (OCDE, 2000; OCDE y Banco Mundial, 2003). Representan entornos económicos, sociales, legales y culturales muy diferentes. Ahora bien, Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido, países pertenecientes a la Commonwealth, son los primeros que han completado, y aplicado, el proceso de innovación en el sistema integral de gestión financiera desde posiciones de caja a devengo. Los países nórdicos también están adaptando y aplicando sus sistemas de gestión financiera sobre la base de devengo. Nos centramos en los modelos y expe-

riencias de Suecia, Dinamarca y Finlandia. En su conjunto, estamos ante un proceso complejo de transformación que está en sus primeros años de aplicación y, en consecuencia, requiere de experiencia para perfeccionarse y consolidarse. Sin embargo, de la experiencia resultante hasta la actualidad se pueden sintetizar los aspectos definitorios y característicos del sistema.

4.1. Causas para la reforma del sistema de gestión financiera

Las razones que han provocado estas reformas se centran en las graves crisis fiscales y deterioros económicos que, con diferente intensidad y duración, han soportado cada una de estas sociedades, en épocas diferentes, en las décadas de los 70, 80 y 90, e incluso anteriores. Crisis motivadas, entre otras razones, por significativos déficit presupuestarios de carácter estructural, elevados índices de deuda pública, bajo crecimiento económico, altos índices de paro, inflación, etcétera. En el caso de Suecia, antes de proceder a las reformas, las cuales en última instancia y fundamentalmente fueron provocadas por las razones expuestas, la sociedad sueca era consciente de que el propio proceso presupuestario se había convertido en una rémora, en un problema para el desarrollo económico del país y se habían comenzado a realizar estudios para su reforma y modernización.

Por otra parte, los países nórdicos manifiestan una gran preocupación por las necesidades fiscales que van a sufrir a partir de 2010 por el cambio demográfico que estiman. Las reformas, en consecuencia, responden no sólo a las cuestiones expuestas sino también a la decisión de fortalecer la posición fiscal actual de los diferentes Estados para hacer frente a las necesidades fu-

turas —sanitarias, farmacéuticas, pensiones, dependencia, migración, etcétera—, manteniendo el nivel y la calidad de los bienes y servicios que se prestan en la actualidad.

Estas situaciones fuerzan a que haya una presión social hacia los poderes públicos y, como consecuencia, se produce la decisión política inequívoca a favor de la reforma del sector público apoyada en el tiempo por Gobiernos de diferente color político. En coherencia con lo establecido previamente,

las reformas, soportadas en los cambios legales fundamentales, pretenden que el sector público se convierta en un agente activo a favor de mejorar de manera sostenible la prosperidad económica y el bienestar social a través de gestionar adecuadamente la política fiscal. La gestión de la política fiscal se fundamenta en el establecimiento de unos firmes principios, en un enfoque estratégico de la misma y en un sistema integral de gestión financiera (Mc Colloch y Ball, 1992; OCDE, 1997a; Guthrie, 1998; HMT, 1998;

Cuadro n.º 4

Sistema integral de gestión financiera

Objetivos

Macroeconómicos: mayor bienestar social

- Fortalecer la condición y credibilidad de las finanzas públicas. Sostenibilidad de las finanzas públicas.
- Mayor estabilidad y prosperidad económica.
- Crecimiento sostenido.
- Equidad intra- e intergeneracional.

Microeconómicos: buen gobierno

- Modernizar y flexibilizar estructuras, los sistemas y las prácticas de gestión.
- Racionalizar y mejorar la gestión de la actividad.
- Transparencia.

Principios rectores

- Principios y reglas fiscales. Planificación estratégica. Ciclo económico. Evaluación constante del proceso.
- Nueva cultura responsabilidades. Responsabilidad política y gerencial. Gestión frente a Control:
 - Departamentos-Agencias.
 - Resultados/Productos.
 - Gobierno: Propietario de los recursos y comprador de productos.
- Entornos abiertos. Mayor cultura gerencial y financiera. DEVENGO: eje de integración, funcionamiento y uniformidad del sistema —Presupuesto y Contabilidad—.
- Formación de capital y gasto corriente.
- Determinar y gestionar el coste total de productos. Recursos económicos. Depreciación y cargo de capital. Necesidades de financiación.
- Gestión de tesorería.

Fuente: Elaboración propia.

Bartos, 2000; Archibald, 2001; Blöndal, 2001; Pallot, 2002; Herworth, 2002; ESV, 2003; Lundqvist, 2003; Blöndal y Ruffner, 2004).

4.2. **Objetivos del sistema integral de gestión financiera**

El sistema integral de gestión financiera presenta unos objetivos muy definidos, que los podemos centrar en dos planos. A nivel macroeconómico, configurarse en un instrumento dirigido a fortalecer la condición y credibilidad de las finanzas públicas a corto y largo plazo, alcanzar mayor estabilidad y prosperidad económica, un crecimiento sostenido a largo plazo, mayores niveles de equidad intra- e intergeneracional y, en definitiva, mayores cotas de bienestar social.

A nivel microeconómico, configurarse en instrumento que moderniza y flexibiliza las estructuras y prácticas habituales de gestión del sector público, facilita al Gobierno traducir sus estrategias en acciones, y racionaliza y mejora la gestión de la actividad y recursos públicos para, en consecuencia, satisfacer las demandas y exigencias de mayor economía, eficiencia y eficacia pública, así como para producir y prestar bienes y servicios públicos de mayor calidad. A su vez, conforma una estructura que mejora la información, facilita una mayor transparencia, y perfecciona los procesos de rendición de cuentas, responsabilidad y toma de decisiones.

4.3. **Aspectos que fundamentan el sistema integral de gestión financiera**

Cada uno de los países ha determinado su propio sistema de gestión financiera. A partir de la síntesis particular de cada uno de ellos (anexo n.º 1), extractamos los aspectos

fundamentales comunes que delimitan el modelo básico. Estos son los siguientes:

Establece principios y reglas fiscales que dirigen y controlan las políticas de gasto público, así como el estado de las finanzas públicas a efectos de imponer un marco de disciplina presupuestaria y estabilidad fiscal

Estos principios y reglas se determinan como rectores de una firme política fiscal (cuadro n.º 5). Están dirigidos a observar y garantizar situaciones estables de superávit presupuestario, de reducción de los niveles de deuda pública, y a gestionar ambos aspectos en niveles prudentes de forma que se alcance una riqueza suficiente proporcionando unas garantías adecuadas para hacer frente a hechos y riesgos futuros y se garantice la sostenibilidad y viabilidad de los servicios y recursos públicos. Se pretende alcanzar mayores niveles de equidad inter- e intrageneracionales a efectos de recurrir en menor medida al ahorro privado, no incrementar y traspasar la deuda pública a generaciones futuras y que cada generación, atendiendo a criterios de equidad, contribuya a la formación de capital.

Diferencia, y gestiona la diferencia, entre gasto para la formación de capital y gasto corriente

Al objeto de garantizar la equidad inter- e intra-generacional, esto es, la búsqueda del equilibrio presupuestario a lo largo del ciclo económico para proporcionar imparcialidad dentro y entre generaciones, el componente clave del nuevo enfoque de la política fiscal es distinguir entre gasto corriente y de capital. El gasto corriente principalmente proporciona beneficios a las generaciones actuales y refleja programas continuistas que han de

Cuadro n.º 5

Principios y reglas rectores de una firme política fiscal

Nueva Zelanda

[«Fiscal Responsibility Act 1994»]

- a) Reducir la deuda total de la monarquía neozelandesa (Corona) a niveles prudentes, para así proporcionar una protección contra hechos futuros, mediante la consecución de superávits operativos todos los años hasta que la deuda se sitúe en niveles prudentes.
- b) Mantener el total de la deuda de la Corona a niveles prudentes para garantizar que, por norma general, durante un período de tiempo razonable, el total de los gastos operativos no exceda el total de los ingresos operativos.
- c) Alcanzar niveles de riqueza neta que proporcione una protección contra hechos futuros,
- d) Gestionar de forma prudente los riesgos a los que se enfrenta la Corona.
- e) Perseguir políticas que sean consistentes con un razonable grado de predictibilidad del nivel y estabilidad de los tipos impositivos para años futuros.

Australia

[«Charter of Budget Honesty Act 1998»]

- a) Gestionar de forma prudente los riesgos financieros a los que debe hacer frente la Commonwealth teniendo en cuenta todas las circunstancias que puedan afectar y manteniendo la deuda gubernamental en niveles prudentes.
- b) Garantizar que la política fiscal contribuya a alcanzar un ahorro nacional adecuado y a moderar las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica.
- c) Incidir en aquéllas políticas impositivas y de gasto que estén de acuerdo con un razonable grado de estabilidad y previsibilidad del nivel de carga impositiva.
- d) Mantener la integridad del sistema impositivo, y
- e) Garantizar que las decisiones de esta política tengan relación con sus efectos financieros sobre futuras generaciones.

Reino Unido

[«Finance Act 1998»]

- La Regla de Oro (*The Golden Rule*): a lo largo del ciclo económico, el Gobierno sólo se endeudará para cubrir las inversiones y no para financiar el gasto corriente, y
- La Regla de Inversión Sostenible (*The Sustainable Investment Rule*): el endeudamiento para financiar las inversiones será dispuesto hasta el límite en el que se garantice que la deuda neta pública, en proporción al P.I.B., será mantenida en niveles estables y prudentes a lo largo del ciclo económico.

Principios: Transparencia, Estabilidad, Responsabilidad, Imparcialidad, Eficiencia.

Suecia

[«Instrument of Government Act 1974»; «Budget Act 1996»]

- Control sobre el total de las finanzas gubernamentales.
- Asignación de los recursos de acuerdo a las prioridades políticas.
- Alto nivel de eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos gubernamentales:
 - El límite de gasto (*the expenditure ceiling*) —de aplicación desde 1997—. El gasto gubernamental no debe exceder del límite fijado por el Parlamento cada año en un entorno plurianual —corriente más 2 ejercicios—.
 - El objetivo de superávit (*the surplus target*). Las finanzas públicas deben alcanzar un superávit de un 2% del PIB cada ejercicio presupuestario.

.../...

Cuadro n.º 5 (continuación)

Principios y reglas rectores de una firme política fiscal**Dinamarca**

[«Programa fiscal a medio plazo: Dinamarca 2010»]

- Aplicación a todos los niveles gubernamentales.
- Amplio apoyo de todos los partidos políticos y de los gobiernos sucesivos.
- Disciplina fiscal. Política fiscal sostenible a largo plazo. El nivel impositivo y el nivel de los servicios públicos por usuario que se alcance en 2010 se debe poder mantener en el futuro a pesar de los importantes cambios demográficos. Fortalecer la situación y política fiscal de cara a prepararse ante el comienzo de cambios demográficos significativos
- Planificación plurianual.
- Superávit presupuestario estructural: 1,5%-2,5% —anual— del PIB.
- Reducción de la deuda y de los costes asociados a ésta.
- Crecimiento limitado del consumo público real: 0,5% anual.
- Límite de gasto para el conjunto del gobierno, para cada ministerio y para cada agencia.

Finlandia

- Enfatiza la consecución de la eficiencia presupuestaria. Acuerdo de naturaleza política, reflejado en acuerdos de coalición y en el programa de gobierno de la legislatura.
- Escenario plurianual.
- Situación estructural de superávit. Nivel estable del gasto en el tiempo, sólida disciplina fiscal, reducción considerable del nivel de deuda pública.
- Alto grado de transparencia y responsabilidad fiscal.
- Planificación presupuestaria plurianual. Corriente más tres años. En la práctica, virtual. Todos los esfuerzos centrados en el año corriente.
- Marco presupuestario general soportado en límites de gasto agregado (y por ministerios). Presupuesto organizado por ministerios.
- Cambio de enfoque: de control sobre los inputs a dirección y supervisión de la actividad realizada y resultado alcanzados.
- Sistema de asignaciones mixto: caja y devengo. Asignaciones mixtas. Fijas y variables.

Fuente: Elaboración propia.

ser financiados cada año. La imparcialidad y la prudencia dictan que este gasto deberá ser cubierto por los ingresos corrientes. En cambio, el gasto en capital genera activos que facilitan la prestación de servicios y beneficios a los contribuyentes actuales, así como a los futuros. La idea que se persigue con este planteamiento no es potenciar un tipo de gasto frente al otro al considerarlo uno mejor que el otro sino que ambos son igualmente valiosos y, en consecuencia, hay que tenerlos presentes, pero deben ser con-

siderados teniendo en cuenta la «economía, eficiencia y eficacia» del dinero de los contribuyentes y de los recursos públicos.

Determina entornos desregulados, descentralizados y de competencia, en los que se introducen modelos y prácticas de mercado

Se presta mayor atención a los objetivos gubernamentales que a los procedimientos administrativos. Desde los órga-

nos centrales del Gobierno se devuelve la responsabilidad de la actividad a los órganos inferiores. Se procede a un proceso de privatizaciones y descentralizaciones que centran la responsabilidad de la gestión pública en los departamentos ministeriales y agencias gubernamentales. Se introducen nuevas prácticas y nuevos modelos y usos habituales de mercado en la actividad pública. Hay que destacar que en Suecia el modelo organizativo soportado en agencias dispone de una gran tradición, donde la confianza y comunicación entre los diferentes agentes son valores propios del sistema.

Acomete e intensifica un sistema de responsabilidades, así como un diseño institucional y organizativo, sobre la base de la relación entre departamentos-agencias y resultados-productos

1) Deriva la responsabilidad en la gestión desde el ámbito político-ejecutivo al gerencial, distanciando a los políticos de las actividades de gestión y administración. La responsabilidad política se sitúa en un ámbito estratégico. Implica un acercamiento del ciclo presupuestario al ciclo económico, político más bien. El ciclo económico es más largo que el ciclo presupuestario clásico. El ciclo presupuestario debe aproximarse al ciclo económico cuya fase inicial consiste en priorizar y formular objetivos, para en fases posteriores desarrollarlos, implementarlos, evaluarlos y terminar priorizando y reformulando los nuevos objetivos.

El Gobierno planifica y presupuesta a largo plazo atendiendo a las necesidades generales y no satisfaciendo intereses particulares de los departamentos. Los ministerios se subordinan al Gobierno. El total de gasto

es acordado y dividido entre los ministerios a partir de las prioridades políticas del Gobierno y la disponibilidad de los recursos públicos. Se acuerdan límites de gasto por cada ministerio los cuales, en principio, no pueden modificarse a lo largo del ciclo presupuestario determinado. Se pretende que cada departamento conozca con certeza sus objetivos y los recursos de los que va a disponer en un plazo de años determinados y tenga el incentivo y la necesidad de gestionar de forma más eficiente todos sus recursos disponibles.

2) El Gobierno asume una doble responsabilidad como propietario de los recursos públicos y comprador de los productos. Por una parte, es propietario de los recursos públicos, y deberá garantizar el proceso de gobierno, la producción y prestación de bienes y servicios públicos, y la protección de los intereses nacionales. Por otra parte, es el comprador de los productos, elaborados en el ámbito público o privado, requeridos para satisfacer su responsabilidad de prestar los servicios públicos. Éstos se convierten en clientes de sus propios departamentos y agencias. Sitúa a las entidades públicas en competencia con las entidades privadas tanto en el suministro de los productos como en la adquisición de los recursos o medios para ser utilizados en los procesos productivos. Requerirán información sobre aspectos fundamentales para la toma de decisiones de gestión como los relacionados con costes, cantidades, calidades, precios, etcétera.

3) Sitúa la responsabilidad gerencial más en ámbitos propios de gestión que en ámbitos políticos. Se diseñan y establecen vínculos de responsabilidad entre los ministros y los ejecutivos jefes de los departamentos y agencias gubernamentales, una vez determinados los departamentos y agen-

cias responsables de los productos, bienes y servicios, a proporcionar a efectos de alcanzar los objetivos y resultados decididos en instancias superiores. El gestor recibe el poder de decisión y los recursos, y asume objetivos y responsabilidades. Todos estos aspectos y cuestiones se concretan en los contratos de actividad o cartas de instrucción (Suecia), fijados entre el ministerio competente y la agencia encargada de la actividad. Las agencias disponen de una mayor perspectiva y detalle de la actividad a desarrollar. Los ministerios supervisan la actividad realizada y evalúan los productos y resultados alcanzados.

4) Ámbito de responsabilidad política y gerencial centrado en los productos-resultado antes que en los medios o recursos. El sistema mide lo eficiente y eficaz que son las Administraciones Públicas en la utilización de los recursos públicos más allá de centrarse en medir exclusivamente cuanto gasta y si dicho gasto es realizado de acuerdo a las disposiciones legales.

Los resultados representan el impacto de la actividad gubernamental sobre la sociedad. Se sitúan en un nivel estratégico y a largo plazo. Los productos representan la propia actividad gubernamental. Implican la necesidad de disponer de información, de indicadores, sobre la actividad realizada. Los resultados requieren indicadores de eficacia mientras que los productos demandan indicadores de eficiencia.

Los sistemas diseñados pretenden dar respuesta al planteamiento de estas sociedades al cuestionarse:

- Qué se pretende alcanzar y qué se alcanza (Resultados).
- Qué se hará y qué se hace para lograr tales resultados (Productos).

- Cuánto estimamos que nos va a costar y cuánto nos cuesta lo que hacemos (Medios y Recursos).
- Cómo sabemos lo que estamos haciendo y cómo lo estamos haciendo (Información de la Actividad).

Centra el énfasis en determinar y gestionar el coste total de los productos, tanto en su relación con los recursos como con la actividad realizada

Este es un elemento central del sistema. Es una información básica para los procesos de gestión, responsabilidad y toma de decisiones. Se centra el énfasis en la economía y eficiencia de la actividad.

Potenciación del sistema de gestión de tesorería

No sólo interesa lo que cuestan los servicios sino también las necesidades financieras que generan y las disponibilidades de efectivo que se mantienen, así como los flujos de entradas y salidas de efectivo. Es habitual establecer sistemas de incentivo y penalización por la gestión de la tesorería.

Potenciación de la transparencia pública

Estamos ante sistemas integrales de gestión financiera conformados por los subsistemas de presupuestación, gestión e información. Coherentes bajo el criterio de devengo. El subsistema contable se convierte en ascendente del sistema dado que capta y facilita a los otros subsistemas la información básica. Los sistemas están en constante actualización técnica para su perfección y para disponer de capacidad para hacer frente a nuevas exigencias y

necesidades. Se introducen prácticas de *benchmarking*.

4.4. Aspectos que fundamentan el sistema presupuestario

Los sistemas presupuestarios sobre la base de devengo diseñados en estos países se integran en los sistemas de gestión financiera y se comprenden en relación, precisamente, y fundamentalmente, a los sistemas que conforman con los subsistemas contables y de gestión. Pretenden dar respuesta a unas necesidades y objetivos que dichas sociedades tienen planteadas. Son instrumentos para propósitos superiores. No son, al igual que los sistemas contables, fines en sí mismos. Son un marco de disciplina de la actividad gubernamental con incidencia directa en todos los ámbitos de la sociedad.

Atendiendo a la síntesis particular de cada uno de ellos (anexo n.º 2), el modelo presupuestario se configura atendiendo a los siguientes aspectos definitorios:

- a) El gasto público está planificado bajo estrictos principios económicos y fiscales, determinados por un marco de estabilidad fiscal, equidad intra- e intergeneracional, sostenibilidad de las actividades públicas y crecimiento económico.
- b) Una planificación del gasto público para un determinado ciclo económico-político, observando una asignación de recursos plurianual en correspondencia al ciclo económico, dotado de sus mecanismos periódicos de revisión y actualización. Si bien la previsión legal y el registro se hace sobre bases anuales, otorga a

la gestión de los mismos un amplio margen de flexibilidad que rompe con el principio de anualidad, aunque tiene en cuenta este principio bajo la perspectiva del ciclo al objeto de conferir estabilidad y disciplina en la gestión de los recursos y servicios públicos. Supondrá ofrecer credibilidad al sistema y a la información, y reforzar el compromiso con el cumplimiento de los objetivos planificados y presupuestados.

- c) El Gobierno planifica las prioridades políticas, acuerda el total de gasto, y lo asigna entre los ministerios atendiendo a los resultados que se pretenden alcanzar. Los ministerios se subordinan a los intereses generales. Bajo este prisma, la responsabilidad de éstos se centra en lograr dichos resultados (en el caso de Nueva Zelanda, se centran en enjuiciar la consecución de los productos). Desde el prisma de propietarios y administradores de los recursos públicos requieren información actualizada acerca de los mismos en relación con su determinación, valoración, viabilidad, etcétera..., así como de los compromisos y obligaciones, presentes o futuras, a los que deberán de hacer frente. Como compradores de los productos, públicos o privados, requerirán información sobre cantidades, calidades, precios, etcétera... de los bienes y servicios que van a adquirir a efectos de alcanzar los resultados.

Por su parte, cada departamento y responsable de la actividad conoce los recursos de los que dispone, las restricciones fiscales y presupuestarias a las cuales debe atender, los productos a producir y prestar a partir

de los cuales satisfacer los objetivos que debe alcanzar a lo largo del ciclo presupuestario, así como la flexibilidad de la que dispone en relación con la ejecución presupuestaria y en relación con otras prácticas de gestión (contratación, personal, remuneración, concurrencia, etcétera). Su responsabilidad es producir y prestar los bienes y servicios públicos que logren los resultados planificados. En el modelo sueco es importante señalar que mientras la planificación presupuestaria es plurianual, el proceso presupuestario es vertical de forma que cada ministro se convierte en su propio Ministro de Finanzas.

- d) El gasto está soportado en el sistema contable. La planificación del gasto, la elaboración y revelación del presupuesto, así como su control y evaluación, están soportados en el sistema contable. Contabilidad y presupuesto conforman subsistemas integrados y coherentes bajo el criterio de devengo. El sistema se configura sobre la base de los recursos consumidos o utilizados para la realización de las actividades gubernamentales y para la evaluación de los resultados. Proporciona información presupuestaria, financiera y de gestión.
- e) Una nítida diferenciación presupuestaria y, en consecuencia, económica, entre gasto corriente e inversión en capital. Promueve una contención y limitación fiscal y presupuestaria en el gasto corriente a lo largo de dicho ciclo presupuestario, vinculada al ingreso corriente. A su vez, se diferencia y protege la planificación en cuanto a inversiones de capital de posibles recortes o desvíos en su financiación.
- f) Se da énfasis en la determinación del coste económico total de los bienes producidos y servicios prestados. A nivel político es la base sobre la que se sustentará la planificación, presupuestación y revisión de las políticas públicas, y la decisión sobre los bienes y servicios requeridos y la financiación de los mismos. A nivel gerencial facilita a los responsables de los departamentos: estimar, gestionar y controlar los costes de los productos a proporcionar, identificar oportunidades de eficiencia, y comparar su gestión con la de otras entidades públicas y privadas.
- g) Hay una diferenciación entre la determinación del valor del consumo de recursos, incluyendo la depreciación de los activos de capital productivos y un cargo de capital, respecto de las necesidades de financiación requeridas. En los modelos analizados, entre los diferentes componentes de gasto presupuestario de los diferentes programas o iniciativas se incluyen las depreciaciones de los bienes de capital productivos, así como los cargos de capital (coste de oportunidad o renta, según cada caso). Los departamentos y entidades públicas reciben y gestionan los recursos financieros asignados atendiendo al coste total presupuestado de los bienes y servicios. En el caso del modelo del Reino Unido, los conceptos señalados, amortizaciones y cargos de capital, no suponen transferencia presupuestaria de recursos monetarios a favor de los departamentos gubernamentales o agencias ejecutivas. En este último caso se presupuesta y aprueba, si procede, el total de recur-

sos a ser utilizados y consumidos en la actividad a desarrollar, así como las necesidades de caja totales por cada programa o iniciativa presupuestaria, pero sin incluir en estas necesidades de caja las cantidades correspondientes a tales conceptos.

A su vez, en ninguno de los casos se produce una pérdida de interés por el control de los recursos monetarios sino que se pretende, en todo caso, potenciar los sistemas de gestión de tesorería y, como consecuencia, el control sobre los fondos monetarios será más exhaustivo aún si cabe.

- h) Hay una potenciación del Presupuesto como instrumento de información. El Estado de Presupuestos, además de los documentos específicos de determinación de los objetivos y políticas económicas y fiscales, integra la presentación de las estimaciones y autorizaciones de gasto, corriente y de capital, con los modelos de síntesis y presentación contables Estado Operativo o de Actividad, Balance de Situación y Estado de Efectivo. El Presupuesto, bajo una perspectiva unitaria, facilita una visión amplia y nítida del impacto de la actuación gubernamental, y posibilita enjuiciar ésta. Asimismo, es básico para la rendición de cuentas de los gestores públicos sobre la actividad realizada y, en consecuencia, para los procesos de responsabilidad pública.
- i) Los principales agregados que el sistema proporciona para, en última instancia, enjuiciar la condición financiera de la Administración son:

— Resultado del Ejercicio.

- Necesidad/Disponibilidad de Financiación.
- Riqueza Neta (Activos Netos).
- Deuda Neta.
- Déficit/Superávit de Caja.

4.5. Problemas para la adopción del sistema integral de gestión financiera

La evolución a un sistema integral de gestión financiera sobre la base de devengo y, en consecuencia, su adopción, implica la necesidad de planificar y hacer frente a un conjunto básico de problemas e incertidumbres (cuadro n.º 6). En la medida que el conjunto de dificultades no sea superado implica unos procesos de transparencia, responsabilidad y toma de decisiones difíciles e inciertos. Los problemas se sintetizan en:

- a) La consecución y asunción del cambio cultural que el nuevo sistema de gestión financiera implica. Esto exige una nueva forma de pensar y actuar, y unas nuevas relaciones con diferentes ámbitos de responsabilidad, con la necesidad de establecer umbrales de flexibilidad en la gestión y en el control, fundamentalmente parlamentario, para reducir potenciales puntos de fricción y tensión.
- b) La existencia de problemas de transición relacionados con la necesidad de cambios legales y organizativos.
- c) Hay problemas de transición relacionados con la ausencia o reticencia al compromiso político con el cambio, así como de resistencia de la burocracia. En este último caso hay que destacar que se establecen nuevas

Cuadro n.º 6

Sistema integral de gestión financiera

Problemas e Incertidumbres

Resistencia al cambio cultural.

Transición:

- Cambios: legales, organizativos y responsabilidades.
- Compromiso político/burocrático.
- Capacitación y formación de funcionarios.
- Diseño e implementación (Sistema del proceso de información y gestión actualizado).
- Técnicos.
- Contratos de actividad o cartas de Instrucción.
- Ritmos y duración de la implantación y estrategia de comunicación efectiva.

Soluciones e iniciativas

- Determinar una dirección clara e inequívoca del proceso de cambio.
- Establecer un órgano de coordinación y consulta.
- Establecer un organismo técnico independiente.
- Divulgar los objetivos y bonanzas del sistema.
- Mayor formación y preparación en habilidades y destrezas necesarias.
- Proceso continuado de perfeccionamiento y mejora del sistema.
- Adquisición de experiencia.
- Incentivar la voluntad al cambio y dotarlo de una dimensión humana.
- Recursos financieros que posibiliten cubrir las carencias indicadas.

Fuente: Elaboración propia.

relaciones laborales y retributivas. Se generaliza la figura contractual laboral frente a la funcionarial, que prácticamente desaparece, y se consolida un modelo variable, vinculados a resultados, y diferenciado de remuneración.

- d) Existen problemas de transición relacionados con la capacitación y formación técnica de los funcionarios públicos, y otros intervinientes. Básicamente en relación con los subsistemas contable y, en particular, el presupuestario. Existe una mayor complejidad del propio sistema y de la información, lo cual requiere una adquisición de habilidades y una formación de mayor nivel

debido a la necesidad de tomar decisiones de acuerdo con el juicio profesional en muchos ámbitos del sistema.

- e) Hay problemas de transición relacionados con la necesidad de recursos para cubrir los costes que requiere el diseño y la implementación del sistema. Especial referencia merecen los medios tecnológicos requeridos en el procesamiento de la información.
- f) Problemas de transición relacionados con los ritmos y duración de los períodos de implementación, así como con la estrategia de comunicación para tal fin.

g) Problemas técnicos del sistema. Dada la novedad del sistema se observan problemas y carencias relacionados con:

- Los contratos de actividad o cartas de instrucción (bien por defecto o bien por exceso),
- la elección de director general,
- el uso limitado de órganos clave como los consejos de administración,
- la disposición y mantenimiento de datos e información,
- el desarrollo de otras herramientas que faciliten la consecución de estos datos e información,
- la adecuación al contexto del sector público de prácticas y principios empresariales,
- el desarrollo de políticas contables y de una contabilidad analítica,
- la ausencia de definiciones, especificaciones y mediciones rigurosas de los productos/resultados,
- la determinación de indicadores de actividad, y
- los procesos de retroalimentación y mejora del sistema.

En sus fases iniciales se asume un cierto grado de ineficiencia en la utilización de la información que el sistema proporciona.

Para solucionar estos problemas hay que: (a) determinar una dirección clara e inequívoca del proceso de cambio; (b) establecer un órgano de coordinación y consulta; (c) establecer un organismo técnico independiente; (d) divulgar los objetivos y bonanzas del sistema; (e) mayor formación

y preparación en habilidades necesarias; (f) un proceso continuado de perfeccionamiento y mejora del sistema; (g) adquisición de experiencia; e (h) incentivar la voluntad al cambio dotando el mismo de una dimensión humana. Todo ello ligado, lógicamente, a la necesidad de recursos financieros que posibiliten cubrir las carencias indicadas.

4.6. Implicaciones para la toma de decisiones del sistema integral de gestión financiera

De la adopción del sistema integral de gestión financiera en los términos expuestos se produce una serie de implicaciones que sintetizamos a continuación.

- a) Incentiva la toma de decisiones a efectos de fortalecer la condición financiera de la Administración a partir de mantener la disciplina presupuestaria, conseguir estabilidad fiscal, sanear las finanzas públicas, y posibilitar la sostenibilidad de los servicios públicos.
- b) Sin abandonar el interés por el impacto de la política presupuestaria en el corto plazo, cambia el enfoque de la planificación y presupuestación situando la toma de decisiones al respecto en un nivel estratégico, plurianual y estable (ciclo económico/político), y actuando de forma coordinada y sometida a los intereses y límites fiscales generales.
- c) Hace necesario asumir una nueva cultura y nuevas formas de reparto de responsabilidades, organización y actuación de las Administraciones públicas a efectos de garantizar su buen gobierno, así como la acción de go-

bierno, la prestación de los servicios públicos y la protección de los intereses y recursos generales. Estimula una mayor transparencia, nuevas formas y procedimientos de información y rendición de cuentas y, en consecuencia, de responsabilidad ante la ciudadanía, el parlamento, los responsables políticos y gerenciales, así como procesos de toma de decisiones más y mejor fundamentados.

- d) Incentiva la inversión, actualización, modernización y disciplina en la gestión financiera y en los propios sistemas e instrumentos de gestión e información. Estimula a los diversos intervinientes e interesados en el sistema de gestión financiera a su formación y profundización en el conocimiento de aspectos relacionados con conceptos, prácticas e instrumentos financieros. Potencia una mayor cultura financiera y estimula una mayor preponderancia de la contabilidad. En ámbitos donde la contabilidad es una expresión del cumplimiento de legalidad antes que un instrumento eficaz para la gestión, la integración de ambos sistemas realza la necesidad y, en consecuencia, la utilidad de la contabilidad. Asimismo, mientras el Balance adquiere relevancia a efectos de medir la salud financiera de la entidad pública a largo plazo, los Estados Financieros contribuyen a evaluar la condición económico-financiera de la misma. A su vez, se configura como una fuente informativa de calidad, fiable y relevante, de la contabilidad nacional con la consiguiente mejora en la comparabilidad entre países. Refuerza la necesidad y realza el papel de un organismo pro-

fesional independiente emisor de normativa contable.

Estimula una actualización de los elementos tecnológicos para el proceso de la información, así como una modernización de tales sistemas.

- e) Cambia la concepción del debate parlamentario sobre el presupuesto. El debate parlamentario considera una relación más amplia y vinculada entre recursos, objetivos, actuación e impacto gubernamental y, en consecuencia, enjuiciando no sólo el déficit/superávit de caja o el superávit/déficit anual sino también las necesidades/disponibilidades de financiación, así como el impacto en la riqueza neta (activos netos) o el nivel de deuda, con el consiguiente impacto en la sostenibilidad de las actividades públicas, la equidad y el impacto económico.
- f) Rompe con un enfoque departamental y fragmentado centrado en los medios, por un sistema centrado en los productos-resultados, determinando un nuevo régimen de responsabilidades. Estimula dirigir y centrar la planificación y discusión presupuestaria en los objetivos y productos a alcanzar por los departamentos ministeriales, así como a aspectos relacionados con la cantidad, calidad y/o precios de los servicios públicos en vez de centrar la misma en los medios a utilizar. Estimula el desarrollo de adecuados sistemas de costes adaptados y asociados a las actividades públicas.

Estimula la consecución de mejores productos-resultados en términos de economía, eficiencia y eficacia e, incluso, de calidad en los productos a

partir del conocimiento y gestión de los costes totales de los servicios, la gestión adecuada de los recursos públicos, y la imputación de los costes totales a dichos productos-resultados, así como al posibilitar situar los mismos en relación tanto a los de otras entidades públicas o privadas como a la actividad propia desarrollada en ejercicios anteriores. La clara correlación entre recursos consumidos y productos y resultados alcanzados facilita evaluar la eficiencia y eficacia en la utilización de dichos recursos públicos, así como la equidad intergeneracional.

Estimula la competencia dado que los responsables políticos, conocedores de los costes de los servicios e incluso de los precios, calidades u otros aspectos, pueden tomar decisiones no favorables para las entidades públicas bajo su dependencia y responsabilidad, al mantener en su ámbito de responsabilidad política la competencia sobre la decisión de poder acudir a otra entidad pública o privada al objeto de contratar los servicios públicos.

- g) Incentiva el desarrollo de indicadores de actividad. Fundamentalmente de eficiencia como de eficacia. Incluso de calidad. Los de eficiencia están relacionados con los productos, estos es, con los bienes y servicios públicos, con la actividad, y con el ámbito de responsabilidad gerencial. Los de eficacia están relacionados con los resultados, esto es, con el impacto sobre la comunidad y con el ámbito de responsabilidad político. Los de calidad están relacionados con la percepción del ciudadano respecto del bien y/o servicio recibido.

- h) Incentiva y muestra una clara distinción entre inversión y consumo de capital, y gasto corriente. Presta una atención especial por la gestión y el significado económico de tales conceptos.
- i) Incentiva la gestión y el control de los activos y pasivos, a corto y largo plazo, además de mostrar la variación en los mismos por la actividad de la entidad y facilita visualizar las consecuencias futuras de los mismos. Son la base para determinar, interiorizar y gestionar los costes totales de los bienes y servicios públicos.

5. EL SISTEMA INTEGRAL DE GESTIÓN FINANCIERA EN ESPAÑA: ESTADO DE LA CUESTIÓN

En el caso de España, en los últimos años, también se están produciendo reformas para la modernización del sector público, con independencia del color político del Gobierno. Se trata de reformas legislativas, así como de la determinación de un nuevo modelo organizativo y gerencial.

Las reformas legislativas tienen como referente los cambios introducidos a partir del año 2000 en el régimen jurídico de la Hacienda Pública. Entre otras iniciativas legislativas, destacamos la promulgación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria de 2001 (reformadas en mayo de 2006) y la nueva Ley General Presupuestaria de 2003. En 2006 ha sido aprobada la Ley de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos.

Las reformas en el modelo organizativo y gerencial se encuadran en el «Decálogo para una nueva Administración Pública» del

proyecto del «Código del Buen Gobierno del Gobierno» del MAP (2004), que en la etapa de gobierno anterior tuvo como precedente el «Libro Blanco para la Mejora de los Servicios Públicos: Una Nueva Administración al Servicio de los Ciudadanos» (MAP, 2000). Este proyecto tiene por objeto reformar y modernizar la Administración Pública, dotándolo de la máxima eficacia en la prestación de los servicios públicos y una total transparencia en los procedimientos, así como ma-

yores estándares de austeridad, imparcialidad, dedicación y primacía del interés público en la actuación de los funcionarios públicos. En definitiva, mayor calidad y transparencia en la Administración Pública, sobre bases éticas y de acercamiento al ciudadano.

La LGEP y la LGP determinan los principios básicos, así como la estructura general, del sistema (cuadro n.º 7). La Ley de Agencias, junto con la puesta en marcha de

Cuadro n.º 7

Ley General de Estabilidad Presupuestaria

Estabilidad Presupuestaria:
Escenario Permanente de las Finanzas Públicas

Principios básicos

- Estabilidad presupuestaria.
- Plurianualidad.
- Transparencia.
- Eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos.
- Universalidad.
- Consenso.
- Subsidiaridad.



Ley General Presupuestaria

Regular el régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal:

- Racionalizar el proceso presupuestario en el marco de la Ley de Estabilidad.
- Mejorar la asignación del gasto e incrementar la responsabilidad y la flexibilidad en la gestión del gasto.
- Adecuar los regímenes de contabilidad y control a las características del órgano al que se aplican.
- Articular las relaciones económico-financieras con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, así como con la Unión Europea.
- Actualizar la regulación del Tesoro Público, la Deuda Pública y la gestión de la Tesorería del Estado.

Fuente: Elaboración propia.

la Agencia Estatal de Evaluación de las políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (2007), se configura en instrumento clave para la consecución de los objetivos determinados.

La LGEP incorpora principios, conceptos y mecanismos. Los principios rectores son: estabilidad presupuestaria (definida como situación de equilibrio o superávit presupuestario, computada en términos de capacidad financiera de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y regionales —SEC95—, y en las condiciones establecidas para cada una de las Administraciones Públicas), plurianualidad, transparencia, y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. En cuanto a los conceptos y mecanismos presupuestarios, incorpora el límite máximo de gasto anual no financiero, el fondo de contingencia de ejecución presupuestaria o las consecuencias derivadas de las situaciones de déficit presupuestario.

El equilibrio presupuestario apoya un escenario de estabilidad macroeconómica que garantiza un marco más eficiente de la actuación económica. Es compatible con la orientación del presupuesto hacia aquellas políticas que más favorecen la productividad y el crecimiento a largo plazo (inversión en infraestructuras y gasto en investigación, desarrollo e innovación), garantizando una cobertura holgada del gasto social y la mejora de los servicios públicos esenciales. Las leyes de estabilidad presupuestaria garantizan que la estabilidad presupuestaria sea el escenario de las finanzas públicas en España, tanto a nivel estatal como territorial. El conjunto de las administraciones es corresponsable de la estabilidad presupuestaria.

En cuanto a la nueva LGP, ésta aspira a conseguir una mayor racionalización del proceso presupuestario, sobre la base de observar principios y reglas de programación y de gestión presupuestaria. Los principios rectores para la estabilidad presupuestaria se establecen como directores en la programación presupuestaria. Los principios y reglas de gestión presupuestaria se aplican a un presupuesto anual que se enmarca en los límites de un escenario plurianual.

Por su parte, la Administración General del Estado ha estimado necesario adoptar un nuevo enfoque organizativo y funcional de los organismos públicos dependientes para la adecuada y eficaz prestación de los servicios encomendados a la AGE al objeto de satisfacer las necesidades y demandas ciudadanas con el nivel de calidad que la sociedad exige.

La Ley 28/2006, de 18 de julio, de agencias estatales para la mejora de los servicios públicos tiene por objeto fundamental que la agencias estatales se configuren como una fórmula organizativa con el propósito de alcanzar un mayor nivel de autonomía y de flexibilidad en la gestión, pero que, al mismo tiempo, refuercen los mecanismos de control de eficacia y promuevan una cultura de responsabilización por resultados (cuadro n.º 8).

En cuanto a aspectos más concretos de la Ley de Agencias destacamos los siguientes:

- La creación de una agencia corresponde a una iniciativa de los ministerios competentes o afectados por razón de materia. Quedan adscritas a los ministerios que hayan ejercido la iniciativa de su creación.
- Los máximos órganos de gobierno son el Presidente y el Consejo Rector.

Cuadro n.º 8

Agencias estatales

Configurarse en una fórmula organizativa con el propósito de alcanzar un mayor nivel de autonomía y de flexibilidad en la gestión, pero que, al mismo tiempo, refuerce los mecanismos de control de eficacia y promueva una cultura de responsabilización por resultados

Fines

- Profundización en una nueva cultura de gestión apoyada en el cumplimiento de objetivos claros, medibles y orientados hacia la mejora en la prestación del servicio.
- Responsabilidad por objetivos en la gestión pública: organización dotada de capacidad de decisión sobre los recursos asignados, así como de un nivel de autonomía en su funcionamiento.
- Prestación de servicios de un alto nivel de calidad, con una cultura de gestión acorde a dicha finalidad y que sea fácilmente visualizable por los ciudadanos.
- Mejorar el funcionamiento de la AGE —planificación, ejecución, evaluación y control—.
- Control de eficacia: impulsar aquellos instrumentos que posibiliten conocer y evaluar el impacto que las políticas y servicios prestados por el Estado tienen sobre el ciudadano.
- Conformarse en la fórmula organizativa hacia la que, progresivamente, se reconduzcan aquellos organismos públicos existentes en la actualidad, cuya actividad y funciones se ajusten al concepto de agencia estatal y se estime oportuno y más eficaz su transformación en agencias.
- Conformarse como el tipo de organismo público que, con carácter general, se cree por la AGE para dar respuesta a sus necesidades de descentralización funcional.

Fuente: Elaboración propia.

El órgano ejecutivo recae en el director de la agencia, responsable de la dirección y gestión ordinaria de la misma.

- El contrato de gestión se configura en el instrumento clave al objeto de desarrollar una gestión transparente sujeta a objetivos. Debe fijar los compromisos que asume la agencia en la consecución de sus objetivos, los planes estratégicos necesarios para ello, los niveles de calidad de los servicios prestados, los medios humanos, materiales y financieros que la agencia precisa, así como los efectos asociados al grado de cumplimiento de los objetivos establecidos y la

consiguiente exigencia de responsabilidad al equipo directivo.

- Al objeto de funcionamiento, las agencias contarán con patrimonio propio. En materia de personal se mantiene el modelo general de función pública, evitando transformaciones forzadas al régimen de personal laboral, pero con mayores niveles de autonomía en la ordenación y provisión de los puestos de trabajo. Implica una limitación al principio de flexibilidad en la gestión. Se establece una parte variable de la remuneración vinculada a la productividad y la consecución de objetivos.

- La financiación vendrá por transferencias consignadas en los PGE o por su capacidad de generar ingresos a través de la prestación de sus servicios, patrocinio, etcétera. Tienen prohibido acudir al endeudamiento a no ser que por Ley se establezca otra cosa. El Presupuesto de las Agencias tendrá carácter limitativo por su importe global y estimativo para la distribución interna de sus créditos, excepto los correspondientes a gastos de personal. Los remanentes de crédito resultantes de la liquidación del ejercicio corriente y no afectados al ejercicio siguiente podrán incorporarse al presupuesto de ingresos y destinarse a financiar incrementos de gasto por acuerdo del director. Esto implica una clara apuesta por la primacía de la consecución de los objetivos.
- Quedan sujetas a los principios y al régimen de contabilidad establecidos para los entes públicos. Con independencia de cuál sea éste —mercantil, pública, no lucrativas— para el caso concreto de cada agencia, debemos asumir que el devengo se convierte en el eje central de integración, funcionamiento y uniformidad del sistema de gestión. El sistema contable basado en el devengo no es una novedad para la Administración Pública española. En las últimas décadas estamos en un proceso de asentamiento del mismo en la práctica de los diferentes subsectores de la Administración, si bien sobre la base del devengo modificado.

El sistema de información del que se doten debe mostrar, a través de sus cuentas anuales e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los re-

sultados y de la ejecución del presupuesto. Asimismo, debe proporcionar información de costes sobre su actividad de manera que facilite una correcta y eficiente toma de decisiones. Una cuestión clave que entendemos pendiente es la decisión sobre un sistema de cargos de capital, fundamental para la determinación de costes. El sistema debe permitir efectuar el seguimiento del cumplimiento de los compromisos asumidos en el Contrato de Gestión.

6. CONCLUSIÓN

La contabilidad de devengo tiene el potencial de producir información financiera de calidad y útil para los procesos de toma de decisiones y responsabilidad pública. El que esto suponga un valor o no depende de la capacidad de sus usuarios de hacer uso de la misma. Los reconocidos beneficios que la misma aporta serán maximizados en la medida que los demás subsistemas de gestión públicos (planificación, presupuestos, gestión, control, evaluación e información) se establezcan sobre la misma base contable y que los gestores públicos, políticos y técnicos, sean conscientes de las ventajas que el sistema reporta y tengan voluntad de hacer uso de la información disponible para mejorar los procesos de gestión y, en consecuencia, la toma de decisiones y la responsabilidad pública.

El sector público se encuentra ante el reto social de regirse por una cultura basada en el buen gobierno. Su actuación se inscribe en un entorno de privatizaciones, de empresas públicas, más descentralizado y desregulado, así como abierto al mercado y a la utilización de sus técnicas, orientado a los resultados y con una mayor dele-

gación de responsabilidades y flexibilidad en los gestores, bajo coordinadas de planificación estratégica de las políticas públicas y estabilidad en las finanzas públicas. Los sistemas de gestión pública integrales bajo devengo pueden facilitar avanzar en la consecución de tales retos.

En España existe una iniciativa modernizadora del sistema de gestión pública que se está materializando en reformas jurídicas y organizativas que incentivan la implantación y puesta en marcha del modelo. La adopción del sistema integral de gestión financiera en España implica una nueva concepción del sector público con consecuencias y repercusiones no sólo jurídicas y económicas, sino sociales, políticas y, fundamentalmente, culturales.

Se están produciendo las primeras experiencias en el ámbito internacional, en países que junto a España integran organismos de actuación común. Si estas experiencias desprenden resultados positivos provocarán una inercia generalizada, e incluso presión, para su adopción. En este sentido, tenemos evidencias en el proceso de adopción e implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el ámbito mercantil de nuestro país y en la medición del déficit y de la deuda pública sobre la base de criterios de Contabilidad Nacional.

Desde una perspectiva técnica, la doctrina constata las dificultades que en el ámbito de comunidades autónomas implica la implantación del devengo pleno en presupuestos, la introducción de objetivos y asignación de responsabilidades en presupuestos y contabilidad, junto a la contabilidad analítica. Sería problemático y poco realista introducir el devengo pleno en presupe-

tos sin un amplio debate previo, máxime cuando ni tan siquiera está iniciado.

España, en cuanto sociedad moderna y avanzada, está en una posición favorable ante una decisión política de cambio. Cuenta con un régimen democrático consolidado, y una sociedad formada e informada, con un nivel cultural alto. Tiene experiencia en aplicar un sistema contable basado en el método de devengo, tanto en el ámbito privado como público. Cuenta con la IGAE, el prestigioso organismo técnico para impulsar, dirigir y dinamizar el proceso, con experiencia en la implantación y desarrollo de otros sistemas estatales y locales. Una clase política capacitada, un funcionariado con un nivel técnico medio-alto, así como unas Administraciones públicas dotadas con recursos tecnológicos y financieros suficientes con los que superar limitaciones, inconvenientes e implantar y divulgar una nueva cultura financiera y gerencial.

Ahora bien, la situación española no está exenta de potenciales problemas y dificultades. Debe superar una cultura y unas prácticas presupuestarias tradicionales muy arraigadas, así como realzar la utilidad de la contabilidad para propósitos que desbordan el mero cumplimiento de legalidad. Debe dotarse, e interiorizar, de instrumentos contables básicos para resultar eficientes de forma efectiva, tales como registros exhaustivos de activos, contabilidad analítica e indicadores de actividad y de resultados.

Por otra parte, debe hacer frente a dos grandes problemas, con un gran componente social. Uno viene determinado por el nuevo sistema de responsabilidades y relaciones que se implanta, en un entorno gerencial más flexible, con fuertes implicaciones en los procesos gerenciales, de responsabilidad y toma de decisiones. El otro problema atien-

de al gran cambio cultural que el nuevo sistema implica considerando que, a diferencia de los países anglosajones, no tenemos asumida la tradición de rendir cuentas de forma inmediata, continuada y directa, a nuestra ciudadanía si no es a través del parlamento y centrados en cuestiones de legalidad antes que de gestión y resultados.

El desarrollo del modelo debe contar con una decisión política inequívoca y respaldada en un intenso debate y, en consecuencia, en un amplio consenso y convencimiento político y social. La implementación inicial de este sistema a nivel estatal servirá de marco de referencia para su posterior adopción autonómica y local.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARCHIBALD, V. (2001): *Resource Accounting*, CMPS Civil Service College Directorate.
- BAREA, J. (2004): «Dos Leyes Generales Presupuestarias», *Revista Española de Control Externo*, VI(18): 29-47.
- BARTOS, S. (2000): *Accrual Budgeting in the Public Sector*. http://www.finance.gov.au/budgetgroup/Press_Room/accrual_budgeting_in_the_public.htm
- BLONDAL, J.R. (2001): «Budgeting in Sweden», *OECD Journal on Budgeting*, 1(1): 27-57.
- 2003: «Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments», *OECD Journal on Budgeting*, 3(1): 43-59.
- BLONDAL, J.R., KRISTENSEN, J.K. Y RUFFNER, M. (2002): «Budgeting in Finland», *OECD Journal on Budgeting*, 2(2): 119-152.
- BLONDAL, J.R. Y RUFFNER, M. (2004): «Budgeting in Denmark», *OECD Journal on Budgeting*, 4(1): 49-79.
- «la CAIXA» (2003): *Los Nuevos Instrumentos de la Gestión Pública*, Colección de Estudios e Informes, núm. 31.
- CARLIN, T.M., Y GUTHRIE, J. (2000): *A Review of Australian and New Zealand Experiences with Accrual Output Based Budgeting*. Third Bi-annual Conference of IPMN. Sydney. <http://www.willamette.org/ipmn/research/papers/sydney/carlingthrie.html>
- CORTÉS, J. LL. (2003): *Necesidad de Reformar los Presupuestos Públicos. El Presupuesto de Recursos*, XII Congreso AECA, Cádiz.
- 2005: *El Presupuesto como Instrumento de Gestión Pública: del Presupuesto por Objetivos al Presupuesto de Recursos*, Instituto Andaluz de Administración Pública.
- DEPARTMENT OF FINANCE & ADMINISTRATION OF COMMONWEALTH OF AUSTRALIA (2000): *The Outcomes & Outputs Framework: Guidance Document*.
- 2001a: *Requirements and Guidance for the Preparation of Financial Statements of Commonwealth Agencies and Authorities*.
- 2001b): *Accrual Budgeting Background*. http://www.finance.gov.au/budgetgroup/Press_Room/accrual_budgeting_background.html
- 2001c: *2001-02 Pricing Reviews. Guide 1: Output Pricing Reviews*. Version 1. <http://www.finance.gov.au>
- DEPARTMENT OF TREASURY OF COMMONWEALTH OF AUSTRALIA (1999): *Fiscal Policy Under Accrual Budgeting. Information Paper*.
- 2000: *Accrual Uniform Presentation Framework. For the Presentation of Uniform Financial Information by Commonwealth, State and Territory Governments*.
- ELLWOOD, S. (2001): «Accruals Accounting Approaches in the UK Public Sector: Diversity and Convergence». *International Comparative Issues in Government Accounting: The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries*, cap. 13, pp. 213-232. Kluwer Academic Publishers.
- ESV - SWEDISH NATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT AUTHORITY (2001): *Accrual Accounting in Swedish Central Government*, ESV 2001: 8. ESV EKONOMISTYRNINGSVÄRKET.
- 2002: *Conceptual framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements in Central Government*, ESV 2002: 19. ESV EKONOMISTYRNINGSVÄRKET.
- 2003: *Performance Management in Swedish Central Government*. ESV 2003: 22. ESV EKONOMISTYRNINGSVÄRKET
- GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO) (1999): *Accrual Budgeting: Experiences of Other Nations and Implications for the United States*, Report to the Honorable Benjamin L. Cardin, House of Representatives, United States General Accounting Office.
- GUTHRIE, J. (1998): «Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality?», *Financial Accountability & Management*, 14(1): 1-19.
- GUTHRIE, J. Y PARKER, L. D. (1998): «“Managerialism” and “Marketisation” in Financial Management Change in Australia», *Global Warming!: Debating International Developments in New Public Financial Management*, pp. 49-75, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- HAY, D. (1992): «Public Sector Accounting in New Zealand: An Update and Clarification», *Financial Accountability & Management*, 8(1): 1-6, Spring.
- HEPWORTH, N. (2002): «Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom», *Models of Public Budgeting and Accounting Reform. OCDE Journal on Budgeting*, Volume 2, Supplement 1: 115-161.

- HER MAJESTY'S GOVERNMENT (1994): *Better Accounting for the Taxpayer's Money. Resource Accounting and Budgeting in Government. A consultation Paper*, Green Paper. Cm2626. HMSO.
- 1995: *Better Accounting for the Taxpayer's Money. The Government's Proposals. Resource Accounting and Budgeting in Government*, White Paper. Cm2929. HMSO. Reprinted 1998.
- HER MAJESTY'S TREASURY (1998): *Stability and Investment for the Long Term. Economic and Fiscal Strategy Report 1998*, HMSO. Cm 3978. <http://www.hm-treasury.gov.uk/pub/html/efsr/3978.htm>
- 1998: *Modern Public Services for Britain: Investing in Reform. Comprehensive Spending Review: New Public Spending Plans 1999-2002*. HMSO, Cm 4011. <http://www.archive.officialdocuments.co.uk/document/cm40/4011/4011.htm>
- 2001a: *Managing Resources. Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting*. <http://www.hm-treasury.gov.uk>
- 2001b: *Managing Resources. Analysis Resource Accounts: An Introduction*. <http://www.hm-treasury.gov.uk>
- 2001c: *Managing Resources. Analysis Resource Accounts: User's Guide*. <http://www.hm-treasury.gov.uk>
- 2001d: *Resource Accounting Manual*, HMSO, London. <http://www.resource-accounting.gov.uk/current/home.htm>
- 2001e: *Better Management of Public Services: Resource Budgeting and the 2002 Spending Review*. <http://www.hm-treasury.gov.uk>
- 2002: *Managing Resources. Implementing Resource Based Financial Management*. <http://www.hm-treasury.gov.uk>
- 2003: *Managing Resources. Better Decision Taking in Departments: Third Edition*. <http://www.hm-treasury.gov.uk>
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2004): *La Contabilidad Pública en Algunos Países de la OCDE*, (2.ª edición).
- LAPSLEY, I. (2002): «La Transformación del Sector Público en el Reino Unido», *La Contabilidad y el Control de la Gestión Pública*, pp. 243-264, Civitas, 2002.
- LEY 18/2001, de 12 de diciembre, *General de Estabilidad Presupuestaria* (BOE13-12-2001).
- LEY 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria* (BOE27-11-2003).
- LEY 28/2006, de 18 de julio, *de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos* (BOE 19-07-2006).
- LIKIERMAN, A. (2002): «The New UK Government Financial Framework», *Innovations in Governmental Accounting*, pp. 145-156, Kluwer Academic Publishers.
- LUNDQVIST, K. (2002): «Current State and Latest Developments of Governmental Accounting in Sweden», *Innovations in Governmental Accounting*, pp. 157-165, Kluwer Academic Publishers.
- (2003): *Accrual Accounting Regulation in Central Governments. —A Comparative Study of Australia, Sweden and United Kingdom*. <http://www.sweden.gov>
- MARTÍ, C. (2004): «Hacia el Presupuesto por Devengo en las Administraciones Públicas», *Auditoría Pública*, 34: 87-94.
- MATHESON, A. (2002): «Better Public Sector Governance: the Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations», *Models of Public Budgeting and Accounting Reform. OCDE Journal on Budgeting*, Volume 2, Supplement 1: 37-49.
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2000): *Una Nueva Administración al Servicio de los Ciudadanos. Libro Blanco para la Mejora de los Servicios Públicos*, 2.ª edición, MAP.
- 2004): *Jordi Sevilla Presenta el Informe sobre el «Código para el Buen Gobierno del Gobierno»*. http://www.map.es/gabinete_de_prensa/notas_de_prensa/200412
- 2005): *La Agencia Estatal de Evaluación de la Calidad de los Servicios y de las Políticas Públicas. Reflexiones y Propuesta de Creación. Informe Comisión Expertos*, INAP, MAP.
- MONTESINOS JULVE, V. (1996): «La Introducción del Criterio de Devengo en los Presupuestos Públicos: Consideraciones Generales», *Presupuesto y Gasto Público*, 20: 61-76.
- ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (1995): *La Transformación de la Gestión Pública. Las Reformas en los Países de la OCDE*, MAP, Ministerio de la Presidencia, BOE, Madrid.
- 1997a: *Modern Budgeting*, París.
- 1997b: *Budgeting for the Future*, París.
- 2000: *Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries: Overview*, International Accrual Accounting and Budgeting Symposium, París, November.
- 2007: *Performance Budgeting in OECD Countries*.
- PALLOT, J. (1994): «The Development of Accrual Based Accounting for the Government of New Zealand», *Advances in International Accounting*, 7: 289-310.

- 1998: «The New Zealand Revolution», *Global Warning!: Debating International Developments in New Public Financial Management*, pp. 156-184, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo, 1998.
- 2001: «A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting», *Financial Accountability & Management*, 17(4): 383-400.
- 2002: «Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand», *Models of Public Budgeting and Accounting Reform. OCDE Journal on Budgeting*, Volume 2, Supplement 1: 163-186.
- PALLOT, J. Y BALL, I. (1996): «Resource Accounting and Budgeting: The New Zealand Experience», *Public Administration*, 74: 527-541.
- URÍA FERNÁNDEZ, F. (2004): «Los Objetivos de la Nueva Ley General Presupuestaria», *Presupuesto y Gasto Público*, 35-(2/2004): 203-210.
- UTRILLA DE LA HOZ, A. (1996): «El principio de Devengo y la Gestión Pública», *Presupuesto y Gasto Público*, 20: 53-59.
- ZUBIAUR ETCHEVERRY, G. (2004): *El Principio de Devengo en Contabilidad Pública: Marco Conceptual y Aplicación en los Estados Contables y el Presupuesto*, Tesis Doctoral, UPV/EHU, 2004.

ANEXO n.º 1

Síntesis de las características y de los objetivos básicos del sistema de gestión financiera del sector público

Nueva Zelanda	<p>—Vínculo de responsabilidad entre los ministros y los ejecutivos jefes de los departamentos. Sistema descentralizado en la toma de decisiones de gestión centrado en el ámbito de gestión determinado por los Departamentos y Agencias.</p> <p>—Doble responsabilidad del gobierno: propietario de los recursos públicos y comprador de los productos.</p> <p>—Diferencia entre recursos-productos-resultados. Sistema centrado en el producto antes que en el Resultado.</p> <p>—Sistema de gestión financiera efectivo, exhaustivo, sobre bases estratégicas a largo plazo, determinación y priorización de objetivos y coherentes (devengo), correctamente integrado y flexible para responder a demandas futuras. Subsistemas contable, presupuestario, de gestión y evaluación de la actividad sobre criterios de presupuestación y medición en base a devengo. Fundamentado en el control de los costes de los recursos empleados en los productos.</p> <p>—Desarrollo de un subsistema de gestión de tesorería integrado en el sistema general.</p> <p>—Garantizar la sostenibilidad de las actividades públicas bajo niveles de finanzas públicas y tasas de crecimiento estables.</p> <p>—Obtener eficiencia en la gestión de los recursos públicos. Mejora de la actividad gubernamental.</p> <p>—Estructura para la transparencia, toma de decisiones y responsabilidad, bajo enfoque estratégico.</p> <p>—<i>Reto:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Diseñar sistemas que centren su atención en los resultados. Eficacia.</i> • <i>Potenciar capacidades y destrezas organizativas para diseñar ejecutar soluciones a largo plazo ante problemas complejos.</i>
Australia	<p>—Herramienta fundamental para el desarrollo de la política fiscal, bajo firmes principios de gestión fiscal y enfoque estratégico de la misma. Sistema integral conformado por los subsistemas presupuestario, contable, de gestión e información. Criterios de presupuestación y medición bajo devengo.</p> <p>—Entorno desregulado y concurrencial. Introducción de modelos y prácticas de mercado. Sistema descentralizado en la toma de decisiones de gestión. Desviación de responsabilidad desde el ámbito político al gerencial. Flexibilidad en la gestión de los recursos y medios de producción así como en la organización del trabajo.</p> <p>—Vínculo de responsabilidad ministerios-departamentos y agencias. A nivel superior se determinan los resultados a alcanzar mientras que los departamentos y agencias gubernamentales producen y distribuyen los productos, bienes y servicios, y elementos administrados a efectos de alcanzar dichos resultados. Los departamentos y agencias se convierten en el principal ámbito de gestión de productos y resultados y es donde mejor se observan las relaciones entre los diferentes subsistemas del sistema de gestión financiera.</p>

.../...

ANEXO n.º 1 (continuación)

Síntesis de las características y de los objetivos básicos del sistema de gestión financiera del sector público

Australia	<p>—Ámbito de responsabilidad centrado en los resultados-productos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué es lo que el Gobierno pretende alcanzar? (Resultados). • ¿Cómo lo logra? [productos (bienes y servicios) y elementos administrados]. • ¿Cómo sabe lo que está sucediendo? (Indicadores/Información de Actividad). • ¿Qué recursos está utilizando? (Medios y Recursos). <p>—Énfasis por determinar y gestionar el coste total del producto y analizar la actividad realizada observando las diferencias entre lo realizado y lo previsto.</p> <p>—Proceso de revisión de precios de los productos (precio, calidad, cantidad, etcétera...). Prácticas de <i>benchmarking</i>.</p> <p>—Sistemas de información presupuestaria y financiera en base a normativa contable (AAS31/AAS29 y otros) y de cuentas económicas y estadísticas (GFS). Ambos sistemas bajo criterio de devengo y con modelos consolidados.</p> <p>—Mejorar la correlación entre la información presupuestaria y la información financiera de la actividad realizada incluyendo los efectos a largo plazo de las políticas actuales.</p> <p>—Nueva cultura gerencial. Vinculo de responsabilidad y mejora en los procesos de presupuestación, gestión e información que a través de procesos estratégicos centrados en los Resultados y Productos, determinación y control de los costes de los mismos, evaluación de la actividad realizada y observación de desviaciones sobre lo previsto, y procesos de revisión y referencia de precios, cantidades y calidades de los productos perfeccionen los anteriores y mejoren la actividad pública.</p> <p>—Estructura para la mejora de la eficiencia y eficacia pública.</p> <p>—Estructura para la transparencia, toma de decisiones y responsabilidad públicas.</p> <p>—Mejorar los resultados de la política fiscal y fortalecer la situación fiscal para alcanzar de forma sostenible una mayor prosperidad económica y mayor bienestar social. Firmes principios de gestión fiscal. Énfasis por el impacto a corto plazo del presupuesto en la economía, así como por el efecto a medio y largo plazo de las políticas fiscales actuales. Garantizar la sostenibilidad de las actividades públicas. Equidad intergeneracional.</p> <p>—Reto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Introducción efectiva de sistemas de contabilidad de costes.</i> • <i>Introducción efectiva de mecanismos de revisión de precios de los productos.</i>
Reino Unido	<p>—Sistema de planificación, gestión y control del gasto público soportado en dos reglas fiscales básicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Golden Rule:</i> A lo largo del ciclo económico, el Gobierno sólo se endeudará para financiar las inversiones y no para cubrir el gasto corriente. • <i>Sustainable Investment Rule:</i> El endeudamiento para financiar las inversiones será dispuesto hasta el límite en el que se garantice que la deuda neta pública, en proporción al P.I.B., será mantenida en niveles estables y prudentes a lo largo del ciclo económico.

.../...

ANEXO n.º 1 (continuación)

**Síntesis de las características y de los objetivos básicos
del sistema de gestión financiera del sector público**

**Reino
Unido**

- Política fiscal y gestión de la deuda pública basadas en 5 principios claves: Transparencia, Estabilidad, Responsabilidad, Imparcialidad y Eficiencia.
- Las Reglas Fiscales básicas se incardinan en el sistema *Resource Accounting and Budgeting* (RAB).
- Sistema descentralizado en la organización y la toma de decisiones de gestión en un entorno concurrencial. Modelo diseñado en base a los departamentos gubernamentales y agencias ejecutivas. Desviación de responsabilidad desde el ámbito político al gerencial. Flexibilidad en la gestión de los recursos y medios de producción así como en la organización del trabajo. Remuneración condicionada a objetivos. Dos soportes: ética gerencial y prácticas de mercado.
- Vínculo de responsabilidad entre niveles políticos departamentos gubernamentales y niveles gerenciales de las agencias ejecutivas. Ámbito de responsabilidad centrado en resultados-productos. Servicios públicos coordinados e integrados en cuanto política de gastos público (no departamental ni fraccionada). Propósitos y objetivos únicos y muy definidos. Productos y resultados concretos y medibles. Autonomía en la gestión de los servicios públicos pero sometimiento de la actividad, resultados y objetivos a los propósitos políticos y económico-financieros generales del Gobierno. Los departamentos se convierten en clientes de las agencias. Enfoque en los usuarios y no en los proveedores de los medios. Acercamiento de los servicios públicos a los usuarios. Servicios eficaces y de alta calidad.
- Sistema único e integrado a partir de dos subsistemas: Planificación, Presupuestación y Autorización del Gasto Público, e Información (*Reporting*) sobre la utilización de los recursos públicos.
- Basado en el criterio de devengo, en prácticas contables habituales en el ámbito mercantil en la medida que no requieran adaptación al contexto público, y planificación y presupuestación a largo plazo.
- Soporte del proceso bianual *Spending Review*.
- Énfasis por la composición y gestión del coste total de los servicios públicos y por determinar las necesidades de financiación de los mismos y el control del efectivo. Sistema de gestión de tesorería fortalecido.
- Estructura para la transparencia, toma de decisiones y responsabilidad.
- Estructura para alcanzar los objetivos gubernamentales generales, y los compromisos de mayor calidad en la información y los servicios públicos y «*value for money*» (economía, eficiencia y eficacia) para los contribuyentes y sociedad en general.
- Énfasis por aumentar los niveles de equidad inter- e intra-generacional.
- Reto: profundización en las potencialidades del sistema centrando mayor atención en la actividad realizada, en la calidad de los servicios y mayor value for money.*

.../...

ANEXO n.º 1 (continuación)

Síntesis de las características y de los objetivos básicos del sistema de gestión financiera del sector público

Suecia

- Flexibilidad y transparencia.
- Enfoque centrado en la flexibilidad de la gestión centrada en productos y resultados.
- Soporte de la gestión: cartas de instrucción e informe anual.
 - Ministerios:
 - Dirigen el diseño de las políticas. Controlan la actividad —mínimos—.
 - Limitada capacidad de gestión. Grave problema para el conjunto del sistema —planificación, gestión, control, evaluación y rendición de cuentas—. Problemas para especificar y evaluar los productos y los resultados.
 - El Gobierno se centra en explicar los resultados políticos alcanzados a partir de los productos y servicios producidos y prestados.
 - Agencias:
 - Responsables de implantar las políticas —numerosas—.
 - Explican los productos producidos y servicios prestados.
 - Cartas de instrucción: elaboradas por los ministerios, comunican a las agencias los resultados esperados de sus operaciones en términos de productos y resultados.
 - Informe anual: vehículo de información de las agencias para comunicar los resultados del ejercicio (y los tres anteriores). Sobre la base de los dispuesto en las Cartas de instrucciones. Mucha diversidad entre las diferentes agencias. Estructura de cuentas anuales sobre la base de devengo. Son auditados, tanto la actividad como lo financiero.
- Relación de responsabilidad:
 - Ministro-Director de agencias. Facilidad para la comunicación y coordinación. Diálogo constante. Confianza absoluta base del sistema y de la tradición.
 - Director general: Captado del sector público o privado. Nombrado por 7 años. Son responsables de lo que realiza la agencia —productos y resultados—, no de cómo se realiza. Rotación.
 - Muy alta flexibilidad gerencial. Mejora y satisfacción del nivel de la calidad de los productos producidos y servicios prestados. Mayores índices de productividad.
- Agencias: Asignación cubre costes operativos (corrientes, de capital y transferencia) de las agencias, sin restricción sobre la elección y determinación de los imputs. Flexibilidad y responsabilidad absolutas.
- Personal. Flexibilidad absoluta para la determinación de la plantilla. Negociación colectiva delegada en las Agencias, bajo responsabilidad del Director General. Salarios individualizados, en gran medida, sobre la base de la actividad realizada.
- Sedes. Flexibilidad absoluta en la elección. Pagan una renta de mercado por su uso. Pueden acudir al sector privado.
- Sistema centralizado de gestión de efectivo. Incentivos/penalizaciones a la gestión del efectivo.
- Incorporación de remanentes.

.../...

ANEXO n.º 1 (continuación)

Síntesis de las características y de los objetivos básicos del sistema de gestión financiera del sector público

Suecia	<p>—Capacidad de endeudamiento. Préstamos internos. Tipos de interés de mercado.</p> <p>—Presupuesto y asignaciones: devengo.</p> <p>—Información económico-financiero y patrimonial: devengo.</p> <p>—Determinación del coste total del producto y servicio.</p> <p>—Información y evaluación de productos y resultados.</p>
Dinamarca	<p>—Programa fiscal a medio plazo: Dinamarca 2010:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicación a todos los niveles gubernamentales. • Amplio apoyo de todos los partidos políticos y de los Gobiernos sucesivos. • Disciplina fiscal. Política fiscal sostenible a largo plazo. El nivel impositivo y el nivel de los servicios públicos por usuario que se alcance en 2010 se debe poder mantener en el futuro a pesar de los importantes cambios demográficos. Fortalecer la situación y política fiscal de cara a prepararse ante el comienzo de cambios demográficos significativos. • Planificación plurianual. • Superávit presupuestario estructural: 1,5%-2,5% —anual— del PIB. • Reducción de la deuda y de los costes asociados a ésta. • Crecimiento limitado del consumo público real: 0,5% anual. • Límite de gasto para el conjunto del gobierno, para cada ministerio y para cada agencia. <p>—Flexibilidad de la gestión centrada en productos y resultados.</p> <p>—Soporte de la gestión: contrato de actividad. Flexibilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ministerios: Dirigen el diseño de las políticas. Controlan la actividad —mínimos—. • Agencias: Responsables de implantar las políticas —numerosas—. • El Director General y el Secretario permanente del ministerio acuerdan el contrato para producir productos y alcanzar resultados. • Contratos para 4 años, actualizados anualmente. • Informe anual que muestra los resultados alcanzados en relación a los especificados en el contrato. Son Auditados. • Complemento de productividad del Director General sobre la base de los resultados alcanzados. <p>—Relación de responsabilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ministro-Director de agencias. • Director general: Nombrado por 4 años. Poca rotación. • Muy alta flexibilidad legal y gerencia. Muy alto grado de comunicación y confianza. <p>—Agencias: Asignación cubre costes corrientes, de capital y transferencia. Flexibilidad.</p> <p>—Personal: Amplia flexibilidad. Limitada contratación funcional. Limitada flexibilidad salarial. Los salarios están centralizados. Tendencia a la uniformidad salarial del sector público respecto del privado.</p>

.../...

ANEXO n.º 1 (continuación)

Síntesis de las características y de los objetivos básicos del sistema de gestión financiera del sector público

Dinamarca	<p>—No se aplica un cargo de capital, pero se determina una tasa de retorno en la renta que los ministerios y agencias pagan por el uso de las sedes.</p> <p>—Sistema centralizado de gestión de efectivo. Se aplican incentivos/penalizaciones a la gestión del efectivo.</p> <p>—Incorporación de remanentes.</p> <p>—Equilibrio en el tiempo. Se «puede» estar en situación de déficit. Un año para las financiadas gubernamentales y tres para las que se financian mayoritariamente mediante precios públicos.</p> <p>—Sistema de presupuesto neto. A mayor recaudación mayor capacidad de gasto.</p> <p>—Información económico-financiero y patrimonial: devengo.</p> <p>—Información y evaluación de productos y resultados.</p>
Finlandia	<p>—Flexibilidad y transparencia.</p> <p>—Enfoque centrado en la flexibilidad de la gestión centrada en productos y resultados.</p> <p>—Soporte de la gestión: cartas de instrucción e informe anual.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ministerios: <ul style="list-style-type: none"> – Dirigen el diseño de las políticas. Controlan la actividad —mínimos—. – Limitada capacidad de gestión. Grave problema para el conjunto del sistema —planificación, gestión, control, evaluación y rendición de cuentas—. Problemas para especificar y evaluar los productos y los resultados. – El Gobierno se centra en explicar los resultados políticos alcanzados a partir de los productos y servicios producidos y prestados • Agencias: <ul style="list-style-type: none"> – Responsables de implantar las políticas —numerosas—. – Explican los productos producidos y servicios prestados. • Cartas de instrucción: elaboradas por los ministerios, comunican a las agencias los resultados esperados de sus operaciones en términos de productos y resultados. • Informe anual: vehículo de información de las agencias para comunicar los resultados del ejercicio (y los tres anteriores). Sobre la base de los dispuesto en las cartas de instrucciones. Mucha diversidad entre las diferentes agencias. Estructura de cuentas anuales sobre la base de devengo. Son auditados, tanto la actividad como lo financiero. <p>—Relación de responsabilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ministro-Director de agencias. Facilidad para la comunicación y coordinación. Diálogo constante. Confianza absoluta base del sistema y de la tradición. • Director general: Captado del sector público o privado. Nombrado por 7 años. Son responsables de lo que realiza la agencia —productos y resultados—, no de cómo se realiza. Rotación. • Muy alta flexibilidad gerencial. Mejora y satisfacción del nivel de la calidad de los productos producidos y servicios prestados. Mayores índices de productividad.

.../...

ANEXO n.º 1 (continuación)

Síntesis de las características y de los objetivos básicos del sistema de gestión financiera del sector público

<i>Finlandia</i>	<ul style="list-style-type: none">—Agencias: Asignación cubre costes operativos (corrientes, de capital y transferencia) de las agencias, sin restricción sobre la elección y determinación de los imputs. Flexibilidad y responsabilidad absolutas.—Personal. Flexibilidad absoluta para la determinación de la plantilla. Negociación colectiva delegada en las agencias, bajo responsabilidad del Director General. Salarios individualizados, en gran medida, sobre la base de la actividad realizada.—Sedes. Flexibilidad absoluta en la elección. Pagan una renta de mercado por su uso. Pueden acudir al sector privado.—Sistema centralizado de gestión de efectivo. Incentivos/penalizaciones a la gestión del efectivo.—Incorporación de remanentes.—Capacidad de endeudamiento. Préstamos internos. Tipos de interés de mercado.—Presupuesto y asignaciones: devengo.—Información económico-financiero y patrimonial: devengo.—Determinación del coste total del producto y servicio.—Información y evaluación de productos y resultados.
------------------	---

ANEXO n.º 2

Síntesis de las características básicas del sistema presupuestario

Nueva
Zelanda

- Subsistema de un sistema integrado de gestión financiera.
- Sistema que enfatiza la gestión estratégica de los recursos públicos.
- Garantizar la sostenibilidad de las actividades públicas bajo niveles de finanzas públicas y tasas de crecimiento estables.
- Sistema centrado en el producto.
- Sistema de estimaciones y asignaciones en base a criterio de devengo: determinación del coste total de los recursos a consumir en la producción del producto (incluidos gastos como la depreciación de activos productivos o el coste de capital). Dos excepciones: Reembolso de la deuda y contribuciones de capital departamentales, en base a criterio de caja.
- Principales documentos utilizados en la presentación del presupuesto:
 - «*Budget Policy Statement*».
 - «*Appropriation (Estimates) Bill*» (*for the new fiscal year*).
 - «*Budget Speech*».
 - «*Fiscal Strategy Report*».
 - «*Budget Economic and Fiscal Update*».
 - «*Main Estimates of Appropriations*» (*for upcoming fiscal year*).
 - «*Departmental Forecast Reports*».
- Principales estados utilizados en la presentación del presupuesto integrando el «*Budget Economic and Fiscal Update*»:
 - «*Forecast Statement of Financial Performance*».
 - «*Forecast Statement of Financial Position*».
 - «*Forecast Statement of Cash Flows*».
 - «*Forecast Statement of Borrowings*».
 - «*Statement of Commitments*».
 - «*Statement of Actual Specific Fiscal Risks*».
- Principales variables:
 - Saldo Operativo.
 - Deuda en relación al P.I.B.
 - Riqueza Neta.

Australia

- Subsistema de un sistema integrado de gestión financiera.
- Sistema, bajo enfoque estratégico, a disposición de una mejora de los resultados de la política fiscal y fortalecer la situación fiscal para alcanzar una mayor prosperidad económica y mayor bienestar social. Garantizar la sostenibilidad de las actividades públicas. Equidad intergeneracional.

.../...

ANEXO n.º 2 (continuación)

Síntesis de las características básicas del sistema presupuestario

Australia

—Sistema de estimaciones y asignaciones en base al criterio de devengo y al sistema resultados-productos:

- *Appropriation Bill (No.1)*: proporciona la financiación para cubrir los servicios anuales ordinarios. Incluye la financiación del precio de los productos (coste de capital, sustitución activos a través de la amortización). El Senado la aprueba o no, pero no puede enmendarla. Puede ser complementada con «*Additional Estimates by Appropriation Bill No.3*».
- *Appropriation Bill (No.2)*: proporciona la financiación para cubrir las inversiones de proyectos de capital, las Subvenciones a los estados y territorios y para nuevos resultados. Puede ser enmendada por el Senado. Puede ser complementada con «*Additional Estimates by Appropriation Bill No. 4*».
- *Appropriation (Parliamentary Departments) Bill*: el Parlamento es una entidad constitucionalmente independiente al Gobierno. Recibe una financiación independiente para sus propias asignaciones.

—Principales documentos presentación presupuesto:

- «*Budget Speech*».
- «*Budget Highlights*».
- «*Budget Papers*»:
 - «*Paper No.1: Budget Strategy and Outlook*».
 - «*Paper No.2: Budget Measures*».
 - «*Paper No.3: Federal Financial Relations*».
 - «*Paper No.4: Agency Resourcing*».
- «*Ministerial Statements*».
- «*Portfolio Budget Statements*».
- «*Mid-Year Economic & Fiscal Outlook*».
- «*Final Budget Outcome*».

—Principales estados contables presentación presupuesto:

- «*Operating Statement*».
- «*Balance Sheet*».
- «*Statement of Cash Flows*».
- «*Capital Budget Statement*».

—Principales variables:

- GFS:
 - Saldo Operativo Neto.
 - Saldo Fiscal.
 - Superávit/(Déficit) de Tesorería.
 - Variación en la Riqueza Neta.
 - Deuda Neta.
 - Riqueza Neta.
- AAS31:
 - Superávit/(Déficit) Operativo.
 - Activos Netos.

Incremento /(Decremento) de Caja y Saldo de Caja.

.../...

ANEXO n.º 2 (continuación)

Síntesis de las características básicas del sistema presupuestario

Reino Unido	<p>—Énfasis por la mejora de la gestión del gasto público en un marco de estabilidad fiscal. Aumento de la equidad intra- e intergubernamental.</p> <p>—Máximo interés en los sistemas de gestión de los recursos, compromisos y servicios públicos: calidad y «<i>value for money</i>».</p> <p>—«<i>Resource Accounting and Budgeting</i>» (RAB). Traslada las prioridades políticas del gobierno a las estrategias y presupuestos departamentales. Informa al parlamento de la eficiencia y eficacia de los servicios públicos prestados. Facilita al gobierno el proceso bianual de revisión del gasto público, «<i>spending review</i>», a efectos de establecer las nuevas prioridades políticas en las estrategias y presupuestos departamentales.</p> <p>—RAB. Sistema único e integrado compuesto por dos subsistemas: planificación, presupuestación y autorización parlamentaria del gasto público, e información (reporting) sobre la utilización de los recursos públicos. Combina:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gasto total planificado bajo estrictos principios económicos y fiscales. • Presupuestación a tres años. Gasto total dividido en dos categorías diferentes con mecanismos de control diferentes: DEL (no revisable anualmente) y AME (revisable anualmente). Se permite a los departamentos incorporar a los ejercicios corrientes recursos no realizados en ejercicios anteriores. • Contabilidad de devengo. Aplicación de las prácticas contables habituales en el ámbito de la contabilidad comercial adaptando al contexto gubernamental aquéllos aspectos que así lo requieran. Imputación de los costes al ejercicio y elaboración del balance. • Diferenciación del gasto de capital y corriente. Mostrar el valor económico del gasto de capital a largo plazo. • Costes por objetivos. Mostrar los costes totales que se imputan a cada objetivo gubernamental. • Diferenciación del consumo de recursos respecto de las necesidades de financiación que son requeridas. Centrar la mayor atención sobre los recursos consumidos sin perder el interés por el efectivo requerido. Los gastos por depreciación y cargos de capital se consideran a efectos del coste total de los servicios y consumo de recursos pero no suponen dotación financiera a favor de los departamentos y agencias ni implican pagos al gobierno en contrapartida. El control y la gestión de la tesorería se convierte en un pilar básico del sistema (pero no el único punto de interés como bajo el anterior modelo). • Servicios coordinados e integrados en el marco de la política del gasto público e intereses gubernamentales. Información de productos actividad. Énfasis por los resultados. <p>—Principales documentos del sistema RAB:</p> <ul style="list-style-type: none"> • «<i>Capital Budget</i>» (DEL y AME) & «<i>Resource Budget</i>» (DEL y AME) • «<i>Public Service Agreement (PSA)</i>» (Resultados) • «<i>Service Delivery Agreement (SAD)</i>» (Productos) • «<i>Departmental Investment Strategies (DIS)</i>» (Inversiones)
-------------	---

.../...

ANEXO n.º 2 (continuación)

Síntesis de las características básicas del sistema presupuestario

Reino Unido	<ul style="list-style-type: none">• «Supply Estimates».• «Resource Accounts»: «Foreword»; «Statement of Accounting Officer's Responsibilities»; «Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General»; «Schedules 1 - 5»; «Notes to the Account».• «Annual Report»*.• «Whole of Government Accounts (WGA)»*. <p>«Schedules 1 - 5»: «Schedule 1 - Summary of Resource Outturn»; «Schedule 2 - Operating Cost Statement»; «Schedule 3 - Balance Sheet»; «Schedule 4 - Cash Flow Statement»; «Schedule 5 - Resource by Departmental Aim and Objectives».</p> <p>—Principales variables:</p> <ul style="list-style-type: none">• Surplus on Current Budget.• Public Sector Net Borrowing.• Public Sector Net Debt Ratio.• General Government Gross Debt.• Public Sector Net Worth.
Suecia	<p>—Gobiernos —presupuestos— minoritarios con apoyo parlamentario.</p> <p>—Sector público fuerte.</p> <p>—Descentralización fiscal. Gobierno Central y Gobiernos Locales y Regionales.</p> <p>—Reformas presupuestarias introducidas para hacer frente a la crisis fiscal (y a la debilidad del proceso presupuestario propio), si bien se analizaban con anterioridad a ésta. Objetivo: proceso presupuestario más rápido, eficiente, eficaz y comprensible. Eficiencia y transparencia. Disciplina fiscal. Política fiscal sostenible a largo plazo.</p> <p>—Marco presupuestario plurianual y proceso presupuestario vertical:</p> <ul style="list-style-type: none">• Planificación plurianual.• Superávit presupuestario estructural: entorno al 2% —anual— del PIB.• Reducción de la deuda y de los costes asociados a ésta.• Crecimiento limitado del consumo público real.• Límite de gasto agregado y para cada área de gasto que engloban todas las actividades del Gobierno: <p>— Fase I: Marco presupuestario plurianual. El corriente y los dos siguientes. Vínculo entre los objetivos de la política fiscal del Gobierno en un contexto macroeconómico y su aplicación en un contexto operativo. Blindado legalmente. Actualización de previsiones económicas y disciplina presupuestaria. Orientaciones macroeconómicas muy sólidas. A nivel ministerial se actualizan las previsiones.</p> <p>— Fase II: Reunión del Consejo de Ministros. Determinación de los límites de gasto agregados y por área de gasto.</p> <p>— Fase II: «Cada ministro es su propio ministro de finanzas». Cada ministro, considerando el límite establecido para el área de gasto, planifica sus programas y prepara la distribución correspondiente de asignaciones. Utilización de información financiera y de la actividad.</p>

.../...

ANEXO n.º 2 (continuación)

Síntesis de las características básicas del sistema presupuestario

Suecia	<p>—Modernización de la documentación presupuestaria. Cercanía con las cuentas anuales. Presupuesto sobre la base de devengo. Cuentas anuales de las agencias y del conjunto de gobierno sobre la base de devengo.</p> <p>—Asignaciones. Cubren todos los costes operativos. Financian gastos operativos, de capital y transferencias. Flexibilidad absoluta. No son el vehículo principal de transmisión de la información sobre los resultados esperados de las agencias. No están basados en productos y resultados sino en costes operativos.</p> <p>—Énfasis por los productos y resultados.</p> <p>—Servicios coordinados e integrados el marco de la política del gasto público e intereses gubernamentales. Información de actividad.</p> <p>—Ministro de Finanzas: Catalizador del proceso presupuestario. Cada ministerio realiza su propio proceso presupuestario atendiendo a las Áreas de Gastos de su competencia.</p> <p>—Participación activa del Parlamento en el proceso presupuestario. Proceso exhaustivo y disciplinado, y en algunos casos muy restrictivo. Gobiernos en minoría, con apoyo parlamentario. Agentes básicos: Comité de Finanzas y comités sectoriales.</p> <p>—Reto futuro: <i>mantener la disciplina y sostenibilidad fiscal en un marco actual de superávits para hacer frente a la vulnerabilidad presupuestaria por el envejecimiento de la población.</i></p>
Dinamarca	<p>—Gobiernos —presupuestos— en coalición (minoría). Los principales objetivos de la política presupuestaria emanan de los acuerdos de coalición. En la medida que la coalición de gobierno está en minoría, muchos de los acuerdos presupuestarios se realizan con la participación de de todos los partidos del arco parlamentario, pertenezcan o no a la coalición. Tradición de consenso.</p> <p>—Se concibe el presupuesto como instrumento principal de la política gubernamental. Las políticas relevantes se negocian en el proceso presupuestario, tengan o no impacto fiscal.</p> <p>—Sector público: genera más del 50% del PIB.</p> <p>—Descentralización fiscal. 2/3 del gasto público es realizado por gobiernos locales y regionales. Flexibilidad.</p> <p>—Programa fiscal a medio plazo: <i>dinamarca 2010.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicación a todos los niveles gubernamentales. • Amplio apoyo de todos los partidos políticos y de los gobiernos sucesivos. • Disciplina fiscal. Política fiscal sostenible a largo plazo. El nivel impositivo y el nivel de los servicios públicos por usuario que se alcance en 2010 se debe poder mantener en el futuro a pesar de los importantes cambios demográficos. Fortalecer la situación y política fiscal de cara a prepararse ante el comienzo de cambios demográficos significativos. • Planificación plurianual. • Superávit presupuestario estructural: 1,5%-2,5% —anual— del PIB. • Reducción de la deuda y de los costes asociados a ésta.

.../...

ANEXO n.º 2 (continuación)

Síntesis de las características básicas del sistema presupuestario

<i>Dinamarca</i>	<ul style="list-style-type: none">• Crecimiento limitado del consumo público real: 0,5% anual.• Límite de gasto para el conjunto del gobierno, para cada ministerio y para cada agencia. Se presenta para el ejercicio corriente y los tres siguientes. <p>—Presupuesto sobre la base de devengo.</p> <p>—6 tipos de asignaciones. Financian gastos operativos, de capital y transferencias. Flexibilidad. No existe un fondo de contingencia.</p> <p>—Servicios coordinados e integrados en el marco de la política del gasto público e intereses gubernamentales. Información de productos actividad. Énfasis por los productos y resultados.</p> <p>—Ministro de Finanzas: Catalizador del proceso presupuestario. Cada ministerio realiza su propio proceso presupuestario a partir de los requerimientos de financiación que recibe de sus agencias dependientes.</p> <p>—Parlamento: participación activa en el proceso presupuestario. Fundamentalmente el Comité de Finanzas, los comités sectoriales y los representantes —portavoces— de los diferentes partidos políticos, pertenezcan o no a la coalición de gobierno.</p> <p>—Reto futuro: disciplina y sostenibilidad fiscal para hacer frente a la vulnerabilidad presupuestaria por el envejecimiento de la población.</p>
<i>Finlandia</i>	<p>—Gobiernos —presupuestos— en coalición.</p> <p>—Enfatiza la consecución de la eficiencia presupuestaria.</p> <p>—Acuerdo de naturaleza política, reflejado en acuerdos de coalición y en el Programa de Gobierno de la legislatura. Escenario plurianual.</p> <p>—Situación estructural de superávit. Nivel estable del gasto en el tiempo, sólida disciplina fiscal, Reducción considerable del nivel de Deuda Pública.</p> <p>—Alto grado de transparencia y responsabilidad fiscal.</p> <p>—Planificación presupuestaria plurianual. Corriente más tres años. En la práctica, virtual. Todos los esfuerzos centrados en el año corriente.</p> <p>—Marco presupuestario general soportado en límites de gasto agregado (y por ministerios). Presupuesto organizado por ministerios.</p> <p>—Ministerio de Finanzas: Canalizador del proceso presupuestario.</p> <p>—Comité de Finanzas: Órgano clave en el proceso presupuestario en el ámbito del Parlamento.</p> <p>—Cambio de enfoque: de control sobre los inputs a dirección y supervisión de la actividad realizada y resultado alcanzados.</p> <p>—Sistema de asignaciones mixto: caja y devengo.</p> <p>—Riesgo futuro: <i>vulnerabilidad presupuestaria por el envejecimiento de la población.</i></p>

ANEXO n.º 3

Síntesis de los problemas de implementación del sistema de gestión financiera

Nueva Zelandia	<ul style="list-style-type: none"> —Problemas de transición, relacionados con el ritmo y duración, preparación técnica de los funcionarios públicos y dotación de los recursos necesarios para del desarrollar el proceso de cambio y adaptación al nuevo sistema, además de problemas relacionados con la identificación y valoración de los activos. —Problemas que relacionan responsabilidad y control parlamentario. —Problemas relacionados con cambios continuados y perfeccionamiento del sistema, tales como los precios de los outputs (productos), gestión de activos¹ y la dotación base de capital. —Problemas relacionados por la ausencia de una rigurosa definición y medición de los productos, de especificación y capacidad de medición de los resultados y de determinación de los indicadores de actividad y mediciones de dicha actividad. Falta de retroalimentación del sistema. —Problemas de diseño de documentos.
Australia	<ul style="list-style-type: none"> —Problemas relacionadas con la consecución de un nivel de capacitación adecuado del personal de las oficinas presupuestarias y contables para garantizar una transición sin tensiones hacia el sistema de gestión financiera en base a devengo y, mas concretamente, para la implementación del presupuesto en base a este criterio. —Problemas relacionados con que los aferentes agentes implicados asuman que el cambio cultural que el nuevo sistema supone. Era, es y continuará siendo un desafío clave en todo este proceso. —Se requiere incidir en mejorar y perfeccionar los sistemas de información de costes de los departamentos y agencias para aumentar la calidad de la misma y, como consecuencia, la de la presupuestación y la de la actividad realizada. —Problemas relacionados por la ausencia de una rigurosa definición y medición de los productos, de especificación y capacidad de medición de los resultados y de determinación de los indicadores de actividad y mediciones de dicha actividad. Falta de retroalimentación del sistema. —Problemas de diseño de documentos.
Reino Unido	<ul style="list-style-type: none"> —La sustitución del modelo anterior de las cuentas de asignaciones puede provocar una menor comprensión y un debilitamiento de la supervisión parlamentaria. —Problemas que relacionan responsabilidad y control parlamentario. —El nuevo sistema intensifica el papel del juicio profesional en su relación al criterio de devengo además de constatar la existencia de problemas de implementación no resueltos relacionados con aspectos específicos del mismo. Existe el reconocimiento general de que la decisión de hacer soportar el sistema en el criterio de devengo implica realzar el grado de importancia del juicio profesional en el proceso presupuestario. Esto incrementa el nivel de complejidad del sistema y de la información, pudiendo llevar la situación a potenciales manipulaciones. —Dudas sobre la consecución del cambio cultural necesario para el éxito del propio sistema. —Problemas de transición relacionados con el ritmo y duración de la implementación del sistema. —Problemas de transición relacionados con la formación y preparación técnica de los funcionarios públicos.

.../...

ANEXO n.º 3 (continuación)

Síntesis de los problemas de implementación del sistema de gestión financiera

Suecia	<p>—Recursos limitados y, en consecuencia, limitada capacidad de los ministerios para especificar los productos y resultados esperados de las agencias y para supervisar la actividad realizada:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Concentración bajo responsabilidad de un alto funcionario de cada ministerio de las funciones presupuestarias y de gestión. Normalmente éste se centra más en las cuestiones políticas y legales que en los asuntos de la gestión. Ello lleva a hacer un pobre uso de la información de la actividad en el proceso presupuestario (distribución de asignaciones). Se resiente la gestión. Falta de un alto funcionario en exclusiva para la gestión. • Situación de áreas grises en la demarcación entre funciones políticas y operativas entre ministerios y agencias. Cierta dejación gerencial de los ministerios provoca problemas de asignación de responsabilidades, a cambio de conseguir altas cuotas de flexibilidad. <p>—Cartas de Instrucción: Falta de concreción. Diversidad. Menoscaban la autonomía gerencial de las Agencias. Pérdida de flexibilidad. Pérdida de confianza, cuestión cultural y tradicional del sistema ministerios-agencias. Mayor coste económico por tener que asumir su elaboración y gerencial por tener que asumir una nueva cultura.</p> <p>—Informes Anuales: En algunos casos falta de referencias. En otros casos excesos de información; muy voluminosos.</p> <p>—Necesidad de mayor claridad en el papel de la información de la actividad en el proceso presupuestario y su utilización por el ministerio, ministerios y agencias.</p> <p>—Limitada transparencia en el proceso de elección de un Director General.</p> <p>—En muchos casos los Consejos de Administración son criticados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Desdibujan el papel del Director General y la responsabilidad de las agencias ante el Ministerio, • sus miembros pueden no tener las habilidades profesionales necesarias, • en los que actúan como órganos de gobierno, sus miembros pueden ser partes interesadas. <p>—Insatisfacción del Parlamento sobre la calidad de la información de la actividad —productos y resultados— que recibe del Gobierno. Su mejora es una prioridad para el Gobierno</p> <p>—Recursos limitados. El Parlamento reclama una oficina presupuestaria propia que calcule los costes de los diferentes programas y actuaciones (sobre todo las nuevas iniciativas).</p> <p>—El sistema de incorporación de remanentes crea problemas en algunos casos por el volumen tan alto que se puede acumular y, en otros, por las posibles confiscaciones de los mismos por parte del Ministerio de Finanzas.</p>
Dinamarca	<p>—Tensiones para la coordinación y gestión fiscal entre Gobierno central y gobiernos locales y regionales.</p> <p>—Cambio cultural difícil para utilizar los acuerdos de gasto plurianuales en orden a alcanzar una reasignación efectiva en un entorno político de gobiernos en coalición en minoría que necesita del apoyo presupuestario fuera de la coalición.</p>

.../...

ANEXO n.º 3 (continuación)

**Síntesis de los problemas de implementación
del sistema de gestión financiera**

Dinamarca	<p>—Débil papel del Parlamento en el proceso de rendición de cuentas del Ejecutivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No utiliza informes de actividad ni la información que acompaña al Presupuesto, • dificultades para asumir el cambio cultural que implica situarse en una realidad diferente centrada en un nuevo enfoque sobre productos y resultados, • sistema de análisis del gasto gubernamental débil, poco riguroso. Análisis superficial del gasto de los gobiernos locales y regionales, • ámbitos del proceso presupuestario sobre los que no tiene capacidad decisoria (por ejemplo, poder determinar el límite de gasto general de cara a negociaciones posteriores en un entorno de disciplina fiscal y gobiernos en minoría), • necesidad de determinar de forma más clara el papel del Comité de Finanzas, • necesidad de mejorar la comunicación entre el Comité de Finanzas y los comités sectoriales. <p>—Los contratos de actividad son susceptibles de mejora debido a que son muy exhaustivos en aquellos aspectos que serán objeto de evaluación, pero son muy poco exhaustivos en los aspectos menos evaluados. Los ministerios no utilizan todo el potencial que los contratos de actividad tienen. Ineficiencia e ineficacia.</p> <p>—Información dispersa sobre la ejecución del presupuesto.</p> <p>—Carencia informativa en términos de oportunidad.</p> <p>—Limitada flexibilidad salarial.</p> <p>—Poca utilización de los consejos de administración de muchas agencias.</p>
Finlandia	<p>—Tensiones entre la tendencia a la centralización frente al deseo de descentralización.</p> <p>—Limitada confianza entre el Ministerio de Finanzas y los diferentes ministerios para el proceso de reasignación de fondos.</p> <p>—Poca claridad en agencias, ministerios y Ministerio de Finanzas sobre el papel de la información de la actividad para el proceso presupuestario.</p> <p>—La información sobre la actividad y los resultados juega un papel residual en el proceso de presupuestación y en el de control parlamentario. Los fundamentos de la información y gestión sobre la actividad y resultados son muy sólidos pero técnicamente deficientes. Implica un alcance y eficacia desigual entre agencias y ministerios.</p> <p>—En el proceso presupuestario el Parlamento no ejerce todas las competencias constitucionalmente reconocidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Es un agente débil a pesar de su potencial y sus derechos, • no trabaja sobre la base de un escenario a medio y largo plazo fiscal. La acción se sitúa en una perspectiva de corto alcance y no de mayor visión de conjunto y mayor supervisión. La mayoría de los parlamentarios buscan garantizar proyectos locales antes que examinar las decisiones de gasto generales, • la oposición no proporciona una alternativa completa al presupuesto, • los acuerdos plurianuales son teóricos, • escasa discusión sobre los objetivos de la actividad realizada. <p>—Los consejos de administración de muchas agencias son ineficientes.</p>