

TENDENCIAS INTERNACIONALES EN EL PRESUPUESTO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Josep L. Cortès
Universitat de les Illes Balears
Dpt. Economia Aplicada
email:jlcortes@uib.es

RESUMEN

Actualmente diferentes administraciones públicas están reformando sus sistemas de información para adaptarlos a las nuevas necesidades de la gestión pública. El Presupuesto, como instrumento central de la gestión, no puede estar ajeno a ellas. En este sentido, aún son pocos los países que han optado por una gestión y presupuesto orientado hacia los resultados, y menos aún los que han abandonado el criterio tradicional de reconocer las transacciones según los movimientos u obligaciones de tesorería. Sin embargo, el Reino Unido ha adoptado recientemente un Presupuesto de Recursos, de manera similar a Nueva Zelanda y Australia. En él se reconocen las transacciones y hechos económicos siguiendo los Principios Contables, permitiendo una mejora en la gestión y en la toma de decisiones, al permitir conocer no sólo los efectos a corto plazo del Presupuesto, sino también los efectos a largo plazo y la situación financiera y patrimonial de la Administración. En este artículo analizo la situación que se da internacionalmente al nivel de gobiernos centrales respecto al enfoque de recursos y más concretamente a su adopción en el Presupuesto.

ABSTRACT

Nowadays some Public Administrations are reforming their information systems in order to adapt them to new needs of public management. In this sense, Budget as the main management tool needs to be part of these reforms. There are only a few number of countries that have adopted a results based budget, and even less countries which an accrual basis budget. Only the United Kingdom, New Zealand and Australia have adopted accrual or resource budgeting, recognizing the events according the general

accepted accounting principles. Accrual budgeting implies a better management and decision taking, so that not only are budgetary short-term effects known, but also long-term effects and the financial situation of the government. In this paper I analyse the international situation of central governments vis-à-vis adopting accrual basis or resource focus, and more specifically its implementation in Budget.

Palabras Clave: Presupuesto Público, Enfoque Recursos, Gestión Pública

Key Words: Public Budgeting, Resource Focus, Public Management

Código JEL: H30, H50, H61

1. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas la mayoría de países occidentales han reformado su organización pública y su gestión, en lo que se ha venido denominando Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM). Reformas que han llevado a una nueva concepción y filosofía de la gestión pública, con unos nuevos requisitos y necesidades de instrumentos de gestión. Ello ha llevado a la necesidad de reformar la Contabilidad Pública, la cual se ha ido acercando cada vez más a la Contabilidad Empresarial. De esta manera se ha pasado de utilizar exclusivamente el enfoque tradicional de Caja para el reconocimiento de las transacciones y hechos económicos al enfoque de Recursos. Igualmente se va extendiendo cada vez más el uso de medidas e indicadores para evaluar la eficacia, eficiencia, economía y calidad de la gestión pública.

El enfoque de Recursos implica utilizar el criterio del devengo para reconocer las transacciones y hechos económicos. Las operaciones se reconocen en el momento en que se producen, independientemente del momento en que se produzca el cobro o pago. Los ingresos que se reconocen son los producidos durante el ejercicio y los gastos representan los recursos consumidos durante el mismo, los cuales incluyen la depreciación del inmovilizado. Se reconocen en los estados financieros todos los elementos de activo y pasivo. La aplicación de esta base contable equivaldría a aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) del sector empresarial.

Indicar que es actualmente adoptado por la Contabilidad Nacional, tanto por el Sistema Europeo de Cuentas (SEC) como por las Estadísticas Financieras del Fondo Monetario Internacional (Government Finance Statistics, GFS).

En este artículo nos centraremos en las reformas emprendidas especialmente por los gobiernos centrales de los diferentes países. Reformas que podemos decir que han sido generalizadas en el ámbito contable pero muy tímidas en el presupuestario. Y al ser el presupuesto el principal instrumento de gestión pública, ello ha limitado bastante el éxito potencial del NPM. Cambiar la gestión pública manteniendo un presupuesto tradicional, creemos que carece de sentido.

Sin embargo, hemos de destacar que recientemente algunos países (Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido, Canadá, Holanda, Estados Unidos en fase inicial, o Suecia en 2004) están cambiando el enfoque de sus presupuestos, tradicional en líneas de gasto o inputs, hacía los resultados. Presupuesto de Resultados¹ que se adapta al amplio programa de reformas del NPM. El Presupuesto de Resultados se centra no en cuánto gasta el gobierno, sino cómo eficientemente el gobierno usa estos recursos (inputs) para producir productos y servicios (outputs) para lograr los objetivos (outcomes) que se quieren conseguir. Ello propicia el necesario cambio de debate hacía una visión más amplia y fiel de los objetivos y actuaciones del gobierno de forma global y de los departamentos de forma individual.

Dentro del Presupuesto de Resultados el criterio que mejor se adapta a sus objetivos es el enfoque de Recursos y no el actual de Obligaciones o Caja. Sin embargo, sólo Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido han dado el paso de adoptar el Presupuesto de Recursos.

A continuación mostramos la situación del enfoque de Recursos en los principales países industrializados, los países que lo han adoptado en sus presupuestos públicos, y la posible futura adopción por parte de más países. Para ello hemos analizado tanto el sistema presupuestario como contable de los principales países de la OCDE, así como realizado una serie de entrevistas a miembros de los ministerios de hacienda y tribunales de cuentas.

2. PRESUPUESTO Y CONTABILIDAD A NIVEL INTERNACIONAL

Respecto a la Contabilidad Pública, la adopción del enfoque de Recursos ha sido una de las reformas llevadas a cabo por muchos países. Pero ello no es sino un primer paso, o al menos debería ser sólo un primer paso, hacia su adopción en los Presupuestos Públicos (HM Treasury, 2000). Sin embargo, el alcance de las reformas ha sido muy diverso, no realizándose en el mismo grado, profundidad ni ámbito de aplicación.

En algunos casos, estas reformas se han llevado a cabo sólo respecto a la administración local (por ejemplo Holanda o Suiza, y en cierta medida Alemania). En otros países, como España, las reformas han tenido lugar preferentemente a nivel central.

En cuanto al Presupuesto, la mayoría de países, hoy en día, siguen el criterio de Caja u Obligaciones² en el Presupuesto Público. Incluso el mismo criterio es aún el que adopta el sistema contable en muchos de ellos. Actualmente sólo Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido presentan todo su Presupuesto bajo la base del devengo completo o enfoque de recursos. Sin embargo países como Estados Unidos, Dinamarca, Holanda, Islandia o Canadá, están presupuestando actualmente algunas operaciones bajo la base del devengo, estudiando seriamente la posibilidad de ampliar su alcance. Suecia prevé adoptarla para sus presupuestos a partir del ejercicio 2004.

Una visión general de la situación internacional tanto en el ámbito presupuestario como contable, la tenemos en la tabla 1 referente a los gobiernos centrales.

TABLA 1 ENFOQUE DEL PRESUPUESTO Y LA CONTABILIDAD

	PRESUPUESTO				CONTABILIDAD			
	Recursos completo	Recursos excepto para Activos	Algunas transacciones al devengarse	Caja u Obligaciones	Recursos completo	Recursos excepto para Activos	Algunas transacciones al devengarse	Caja u Obligaciones
Alemania				X				X
Australia	X				X			
Bélgica				X				X
Canadá		X				X		
Dinamarca			X				X	
España				X		X		
EEUU			X		X			
Finlandia			X		X			
Francia				X		X		
Grecia				X			X	
Holanda				X				X
Irlanda				X				X
Islandia		X				X		
Italia				X	X			
Japón				X				X
Luxemburgo				X				X
Noruega				X				X
N. Zelanda	X				X			
Portugal				X	X			
Reino Unido	X				X			
Suecia				X	X			
Suiza				X				X
U. Europea				X				X

Fuente OCDE (2002)³, Pina y Torres (1999), y elaboración propia

Los enfoques adoptados por los diferentes países los hemos dividido en cuatro. La de Caja u Obligaciones, corresponde a los criterios tradicionales y es la más mayoritaria tanto en la contabilidad como en los presupuestos de los gobiernos centrales de los diferentes países. Existen algunos países que a pesar de seguir con los criterios tradicionales reconocen algunas transacciones al devengarse éstas y/o reconocen ciertos activos en sus balances. Indicar que los países que presentan un balance de sus activos y pasivos, pero sólo como información complementaria y elaborado de manera extracontable, sin elaborar una cuenta de gastos e ingresos devengados, los hemos

clasificado en el criterio de caja (por ejemplo Japón o las Instituciones de la Unión Europea).

El enfoque de Recursos es el menos empleado, especialmente en el ámbito presupuestario, aunque su adopción como criterio contable es cada vez mayor. Existen algunos gobiernos que a pesar de reconocer sus transacciones al devengarse no capitalizan y/o no amortizan sus activos o sólo los de carácter empresarial. Este criterio lo hemos diferenciado del resto. Indicar que a pesar de haber adoptado el enfoque completo de Recursos, algunos activos como los histórico-culturales no suelen capitalizarse, ni tampoco reconocerse todos los ingresos tributarios al devengarse éstos.

Del análisis de la situación internacional podemos realizar una clasificación sobre la adopción del enfoque de Recursos en cinco grupos (tabla 2):

TABLA 2 ÁMBITO DEL ENFOQUE DE RECURSOS

ENFOQUE DE RECURSOS	EJEMPLOS
Presupuesto y Contabilidad	Nueva Zelanda, Australia, el Reino Unido, y en breve Suecia, Holanda y Canadá
Parcial (determinadas operaciones o entidades) en el Presupuesto, total en la Contabilidad	Estados Unidos, Finlandia
Parcial en el Presupuesto y la Contabilidad	Islandia, Canadá, Holanda (agencias)
Sólo en la Contabilidad	Suecia, Portugal
Contabilidad, excepto activos	España

Como vemos, son pocos los países que se deciden por aplicar el mismo enfoque al Presupuesto y la Contabilidad. En este sentido podemos decir que la adopción del enfoque de Recursos en la Contabilidad, concepto bastante asumido dentro de las reformas de la mayoría de países, puede obedecer a dos razones, siendo la principal la segunda y la deseable la primera.

- 1) Gobiernos que adoptan la Contabilidad de Recursos con la idea principal de poder aplicar un Presupuesto de Recursos, y así llevar el proceso de reformas hasta el final (Australia, Nueva Zelanda, Reino Unido, y en cierta medida

Canadá). En este caso la aplicación puede ser (a) simultánea o (b) primero en la Contabilidad como paso previo (1 o 2 años antes).

- 2) Gobiernos que adoptan la Contabilidad de Recursos como único fin. En algunos casos el buen funcionamiento y aceptación puede llevar a planearse su adopción en el Presupuesto, pero no siendo éste su objetivo inicial.

3. EL PRESUPUESTO DE RECURSOS

La situación internacional del Presupuesto Público la podemos ver en la tabla 3.

TABLA 3 PRESUPUESTO DE RECURSOS EN DIFERENTES PAÍSES

ACTUAL	Nueva Zelanda*, Australia*, Reino Unido*
EN BREVE	Canadá*(2003-2004), Holanda**(2006), Suecia**(2004)
PARCIAL	Islandia, Canadá*
CIERTAS OPERACIONES	Dinamarca, Estados Unidos**
* Presupuesto de Resultados	
** Presupuesto de Resultados en fase de aplicación	

La adopción del Presupuesto de Recursos⁴ supone aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), pero también es algo más.

A nivel macroeconómico supone un nuevo marco de planificación, gestión y control del gasto público. Supone una nueva presentación de la información y el enfoque en unas nuevas medidas y magnitudes presupuestarias como referencia de la estabilidad fiscal. Ello permite realizar un sólido análisis de la situación y las actuaciones que prevé realizar un gobierno, lo que permite una mejor toma de decisiones. El Balance, los Resultados Económicos y el Estado de Tesorería pasan a formar parte de la información presupuestaria. Los agregados presupuestarios se calculan según el criterio de consumo de recursos y no el tradicional de caja, con lo que además de mostrar una imagen más real, permite una mejor conexión con la Contabilidad Nacional. Los principales pasan a ser: el Resultado del ejercicio, siendo la principal medida de evaluación de la sostenibilidad de las políticas públicas, la Variación de la Equidad o Neto, y la Necesidad/Capacidad de Financiación, obtenido con criterios similares a la Contabilidad Nacional.

En el ámbito de gestión departamental, los presupuestos incorporan información de gestión y de los objetivos a conseguir, basándose en el consumo de recursos y un enfoque en los resultados. El debate de las autorizaciones a los departamentos se basa en el coste global de producir los servicios públicos y las necesidades para nuevas inversiones que necesitan los departamentos.

Todo ello hace que se mejore la gestión de los recursos públicos y permite comparar la gestión de un ejercicio a otro. Además aporta una visión más precisa de los costes que se incurren al realizar las actividades y da una mejor visión del impacto de las actuaciones gubernamentales a medio y largo plazo. Igualmente permite una mejor integración del ciclo completo de planificación, presupuestación, seguimiento e información.

Ahora bien, los sistemas presupuestarios de los diferentes países no son idénticos. La tradición, las prioridades, la flexibilidad, y los criterios contables imperantes en cada uno hacen que haya diferencias. Y esta existencia de diferentes opciones ha de ser considerada por aquellos países que quieran adoptar el modelo. Así deben considerarse cuestiones como: el ámbito de aplicación; las magnitudes presupuestarias a presentar; el reconocimiento y valoración de los activos, especialmente las infraestructuras, los activos histórico-culturales, los activos militares y los activos naturales; el reconocimiento del uso y mantenimiento de los activos; el tratamiento de las subvenciones y transferencias; la imputación a los departamentos y agencias de cargas de capital; la conveniencia o no de imputar costes nocionales (no reales) a los departamentos; el tratamiento de las posibles provisiones, pensiones de los empleados públicos y las pensiones y beneficios generales a la población; el reconocimiento de los ingresos tributarios; el tratamiento de los beneficios por venta de inmovilizado; o definir el nuevo sistema de autorizaciones parlamentarias.

La tabla 4 muestra alguno de los criterios adoptados por los tres países que actualmente poseen un Presupuesto de Recursos respecto a algunas de las cuestiones mencionadas.

TABLA 4 CRITERIOS

	Nueva Zelanda	Australia	Reino Unido
Bienes Naturales	Sí	Sí	No
Bienes Histórico-culturales	Sí	Sí	Algunos
Activos militares	Sí	Sí	Sí
Valoración	Valor privación	Valor privación	Coste actual
Carga capital	Sí	Sí	Sí (nocional)
Equilibrio presupuestario	Niveles deuda prudentes	Niveles deuda prudentes	Regla oro ⁵ y deuda estable y prudente
Fondos para amortización	Sí	Sí	No
Autorización por el Parlamento necesaria por compra inmovilizado	Sólo exceso A.Ac. Hasta A.Ac. según cuantía autorización ministro o Consejo ministros	Sólo exceso A.Ac	Sí
Pensiones funcionarios devengo	Sí	Sí	Sí
Impuestos	Exigibilidad	Exigibilidad	Exigibilidad
Información Global	Estados consolidados	Estados consolidados y Contabilidad Nacional	Contabilidad Nacional como Principal
Subvenciones de capital como ingresos	Sí	Sí	No
Costes nocionales	No	No	Sí
Provisiones	Sí	Sí	Sí
Problemas Principales	Aplicación en Sanidad y Activos	Definición Outcomes y Activos	Activos

3.1. Adopción en Nueva Zelanda

Puede decirse que Nueva Zelanda es el país que ha llevado más lejos las ideas del NPM en la reforma de su sector público. Dentro del amplio conjunto de reformas del sector público se consideró imprescindible mejorar el tradicional sistema de información basado en criterios de caja y un enfoque en los inputs. De esta manera se implantó la gestión por resultados y el enfoque de recursos en el sistema contable y en el presupuesto público. Nueva Zelanda ha sido el primer país del Mundo en adoptar

dicho criterio en su presupuesto, destacando su aplicación directamente a la totalidad del presupuesto y no por etapas, como ocurre en otros países.

En 1989 se publica la Ley de Finanzas Públicas (Public Finance Act) Es la normativa que cambia totalmente el sistema de gestión financiera, y establece una relación entre el presupuesto y los resultados de los departamentos. Obliga a los departamentos y a la totalidad del sector público a elaborar estados financieros bajo el enfoque de recursos, y a orientar su gestión en los outputs. En 1994 se modificó por la Ley de Responsabilidad Fiscal (Fiscal Responsibility Act), estableciendo que los presupuestos se elaborarán de acuerdo con los PCGA de forma consistente con el resto de estados financieros. De esta forma las autorizaciones del parlamento ya no se refieren sólo a los desembolsos, sino a los gastos, aportaciones de capital y deudas de los departamentos y demás entidades públicas. Las principales medidas fiscales pasaron a ser el Déficit/Superávit Operativo del ejercicio, el nivel de Deuda y la Riqueza Neta o Equidad, todas ellas calculadas según los PCGA. Así, en 1991 los departamentos elaboraron su contabilidad y presupuesto bajo el enfoque de Recursos, y el Gobierno Central en 1992 sus estados financieros y en 1994 su presupuesto.

3.2. Adopción en Australia

Australia es considerado un país innovador en el campo de las reformas del sector público, centradas en mejorar la prestación de servicios públicos a través de una mejor toma de decisiones, y un enfoque (Guthrie, 1998) en la eficiencia, eficacia, transparencia y responsabilidad por los resultados. Australia ha sido el primer país con un sistema de autorizaciones presupuestarias basadas en los outcomes, frente al de outputs de Nueva Zelanda. Tras la aprobación de la Financial Management and Accountability Act de 1997 y la Government's Charter of Budget Honesty Act de 1998, los estados financieros de 1997-1998 se presentaron consolidados bajo el enfoque de recursos, siendo el presupuesto del ejercicio 1999-2000 el primer presupuesto de recursos y outcomes.

A diferencia de otros países de corte federal como España, hay que destacar la iniciativa en las reformas del sector público y de su sistema financiero y presupuestario por parte de algunos estados australianos, especialmente Nueva Gales del Sur (New South Wales, NSW) y Victoria. Así, por ejemplo, Victoria y NSW presentan un

presupuesto de recursos desde el ejercicio 1998-99. Iniciativas y reformas que han servido como base para las efectuadas por el gobierno central.

3.3. El Reino Unido

El Reino Unido ha sido el tercer y más reciente país en adoptar un Presupuesto de Recursos, primer país europeo. El primer Presupuesto de Recursos se aprobó para el ejercicio 2001-2002, los primeros estados financieros de los departamentos correspondientes a 1999-2000 se publicaron en enero de 2001, y está previsto una consolidación del gobierno central para el ejercicio 2003-2004.

Aunque la concepción es la misma que en los otros dos países, presenta algunas diferencias. El sistema de autorizaciones no se basa en una relación de compra por el coste de los outputs, no financiando, por ahora, los gastos que no suponen un desembolso monetario inmediato, como la amortización. Respecto a los estados presupuestarios generales del gobierno, estos se centran en las magnitudes y formato de la Contabilidad Nacional. De todas maneras se espera la elaboración de estados consolidados en el 2003.

3.4. Posible Adopción por Otros Países.

Hemos analizado con más detenimiento una serie de países. Canadá, Islandia, Holanda, Estados Unidos y España.

El Gobierno Federal de Canadá elabora desde la década de los 90 estados financieros siguiendo el criterio denominado devengo modificado, dónde básicamente aplica el enfoque de recursos excepto por considerar la adquisición de activos como gasto del ejercicio. Canadá siempre ha optado por que los criterios contables y presupuestarios deben ser los mismos, y actualmente está en una fase bastante avanzada el estudio para adoptar el enfoque de recursos completo. Se prevé que se aplicará en el ejercicio 2003-2004.

Islandia, a igual que Canadá, ha adoptado el criterio de devengo modificado para su Presupuesto desde 1998, pero no se está planeando ir más allá. La razón para su adopción no fue la adopción de una gestión orientada a resultados, sino el control de las finanzas públicas y un mejor reflejo de la situación gubernamental, especialmente para reconocer el importante fondo de pensiones devengado a sus empleados públicos.

Holanda ha adoptado un Presupuesto orientado en los outcomes desde 2002, y tiene intención de adoptar el enfoque de recursos en el Presupuesto y Contabilidad para el ejercicio 2006. Actualmente ya se aplica dicho criterio en las agencias de gobierno central.

Las reformas llevadas a cabo por Gobierno Federal de los Estados Unidos incluyen la adopción de presupuestos basados en los resultados, si bien, aún se está en los primeros pasos. Destacar que se sigue considerando el criterio de caja como el más adecuado para el Presupuesto, sobre todo para el cálculo del Déficit, aunque se están incluyendo medidas para que los presupuestos de los departamentos y agencias recojan el verdadero coste de los servicios prestados. Actualmente se reconocen los intereses, ciertos riesgos de programas de crédito público y parte de las pensiones de los empleados públicos al devengarse. Están en trámite legislativo propuestas como la imputación al presupuesto de los departamentos de los costes completos de las pensiones y otros beneficios post-jubilación de los empleados públicos, los costes futuros de descontaminación, o el coste de poseer activos. Medidas que serán a nivel interno, sólo afectando a los presupuestos departamentales pero no al conjunto del Déficit Público.

Respecto a España, decir que es el ejemplo de un amplio conjunto de países con un presupuesto tradicional. Aunque hemos de destacar el importante desarrollo que ha experimentado su Contabilidad Pública. Respecto al Presupuesto de Recursos, al igual que la mayoría de países europeos, exceptuando los países nórdicos, ni se ha planteado el tema. Existe un importante desconocimiento, no existiendo un convencimiento ni interés en su necesidad. Como en otros países ha habido una aceptación general, no sin alguna dificultad, de la Contabilidad de Recursos, pero sobre todo debido a que no condiciona tanto la gestión diaria como el Presupuesto.

En los países que han adoptado el Presupuesto de Recursos, y en aquellos que lo harán en breve, se vio la necesidad de un cambio al existir conciencia de que con los criterios vigentes la gestión pública era bastante ineficaz.. Ahora bien, ¿qué es lo que ha llevado a ello?, ¿qué circunstancias favorecen su adopción?. Estas preguntas las trataremos de responder siguiendo el modelo de contingencias de Klaus Lüder (1992, 1994).

El modelo de contingencias se diseñó inicialmente para explicar la adopción de reformas contables. Reforma contable y presupuestaria que no son del todo asimilables.

En la mayoría de casos la reforma contable ha supuesto o supone uno de los primeros cambios en la reforma de la gestión pública, mientras que aquellos países que están en disposición de reformar el Presupuesto suelen estar en un proceso avanzado de sus reformas, y en muchos casos poseer ya una Contabilidad de Recursos.

Así, para la adopción del Presupuesto de Recursos se han de dar todas las variables favorables mencionadas en el modelo de contingencias para la reforma contable debido a que una Contabilidad de Recursos es imprescindible. Ahora bien, no quiere decir que si se dan, y por lo tanto existe una Contabilidad de Recursos, tenga que adoptarse el Presupuesto de Recursos. La adopción en la Contabilidad es mucho más fácil que en el Presupuesto. Salvo en aquellos casos en que se tenga la idea de que los criterios contables deben ser los mismos que los presupuestarios se tienen que dar variables contingentes adicionales o reforzar las existentes.

La situación de los países analizados, comparada con la situación en que se encontraban los tres países en el momento de adoptar el Presupuesto de Recursos, se muestra en la tabla 5. Tabla basada en el modelo de contingencias, y en la que hemos incluido otros aspectos que podrían tener influencia.

TABLA 5 ENTORNO PARA LA ADOPCIÓN DEL PRESUPUESTO DE RECURSOS

	Nueva Zelanda*	Australia*	Reino Unido*	Estados Unidos	Canadá	Islandia	Holanda	España
Sit económica	mala	buena	buena	regular	buena	buena	buena	buena
Existencia estímulos e impulsores	+	+	pocos	pocos	+	-	+	-
Cultura favorable	+	+	+	+	+	+/-	+	-
Sit política	+	+	+	+	+	-	+	+/-
Impulsores principales	Gobierno	Parlamento (JCPA); M. Finanzas	Gob, Ad (Tesoro)	Auditor (GAO), Of Presupuesto (OMB)	Auditor		Gobierno	
Personal	+	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+	-
Entorno	+	+	+	+	+	+/-	+	+/-
V. institucionales	+/-	+	+	+/-	+	+	+	-
Quien determina criterios P	ASRB (público, influencia privado)	AASB (privado)	Tesoro	Tesoro y OMB (por ley)	Tesoro (influencia a privado)	Tesoro	Tesoro	Ministerio (por ley)
Medidas control Déficit	niveles prudentes	niveles prudentes	Regla oro y deuda estable y prudente y UE	Leyes control Gasto	Objetivos fiscales bianuales	No	Requisitos UE	UE, y Leyes Estabilidad Presupuestaria
Medida principal	Resultado Operativo, Equidad	Nec Fin	Nec Fin, Deuda, Deficit (recursos)	Deficit Caja	Sdo p (dev mod)	Resultado (dev mod)	Nec Fin (SEC), sdo Presu (oblig)	Nec Fin (SEC), sdo Presu (oblig)
P resultados	Sí	Sí	Sí	Fase inicial	Sí	No	Fase inicial	No
Barreras	+	-	+	-	+	-	+	-
Implantación	Rápida, 1º cont	Rápida, 1º cont	Rápida, conjunta	No	Estudio en fase final	No	Prevista	No
Visión global, futuro	Positiva	Positiva	Positiva	No	Se aplicará en breve	No	Se aplicará en breve	No

* Al adoptarse el Presupuesto de recursos; +: favorable; -: desfavorable

El organismo que determina los criterios ha adoptar parece no tener influencia. El Tesoro o Ministerio de Finanzas suele ser el que tiene la última palabra, estableciendo él los criterios o decidiendo si adopta con o sin adaptaciones los del sector privado.

Sobre el control del Déficit, la mayoría de países poseen medidas de control. Significando que los tres países que han adoptado el Presupuesto de Recursos no establecen niveles concretos y estrictos de Déficit y Deuda Pública, sino que adoptan

una filosofía de niveles prudentes dentro de las circunstancias del ciclo económico de cada momento.

Suele argumentarse la existencia de problemas económicos como uno de los principales estímulos para el inicio de reformas, pero no es el caso del Presupuesto de Recursos. La reforma no tiene que ser consecuencia de una crisis, se ha de ver como una mejora necesaria. Mejor hacerla cuando se está en disposición de ello que cuando se tenga que hacer apresuradamente porque las circunstancias lo exijan.

Indicar la necesidad de la existencia de unos impulsores, tanto a nivel interno como externo. En los tres países han sido principalmente el Gobierno y el Departamento de Finanzas o Tesoro. También hemos de destacar el papel de los organismos auditores y las comisiones parlamentarias (como el Joint Committee of Public Accounts, JCPA, de Australia). Si en el informe del auditor aparece la necesidad de adoptar el enfoque de recursos en el Presupuesto, el público se concientiza más de que es necesario y de que si no se adopta el gobierno se está alejando de las mejores prácticas recomendadas. Hoy en día destaca la existencia de un impulsor adicional, en algunos casos el único, para la adopción del Presupuesto de Recursos: el entorno internacional. Que tres países lo hayan adoptado es motivo de referencia y reflexión para el resto. En su día, Australia se fijó en las experiencias de sus estados y la de Nueva Zelanda, y el Reino Unido principalmente en Nueva Zelanda. Respecto a la presión que pueden ejercer los organismos internacionales y del propio país, es mucho menor que en el caso de reformas en la Contabilidad.

Sobre la cultura imperante, indicar que siempre es más fácil, por no decir imprescindible, su implantación donde la cultura y filosofía imperante es la del NPM y es aceptada por todos los sectores, ciudadanía inclusive. La gestión basada en los resultados es una condición que ayuda bastante en que aparezca la necesidad del Presupuesto de Recursos.

Al hablar de situación política, nos estamos refiriendo especialmente a la disposición de los políticos a implantar reformas. En muchos casos los legisladores eligen ignorar las desventajas de seguir con un sistema de caja al centrarse en el corto plazo, especialmente por motivos electorales, y no quieren comprometerse excesivamente en unos presupuestos de resultados, de los cuales se le exigirá un cumplimiento. Ahora bien, hemos de señalar que últimamente se está notando un cambio en la mentalidad, especialmente de los parlamentarios, aumentando el interés para que el gobierno opere de una manera más eficientemente.

Respecto al personal, indicar que es muy importante su actitud frente a las reformas, su capacidad de liderazgo y la formación que poseen de las modernas técnicas de gestión. En los tres países la situación de partida no era fácil ni mejor que la actual de muchos países, con una administración pública tradicional y personal poco preparado.

En cuanto al entorno, la sociedad, organismos privados, ambiente parlamentario y grupos de interés, indicar que en la mayoría de países la situación es buena para afrontar los cambios.

Sobre las instituciones, más concretamente la disposición de la propia administración pública y su funcionamiento organizativo, señalar que es allí donde impera la gestión de resultados donde se da una mejor disposición e incluso una demanda de reforma presupuestaria.

Respecto a las barreras y resistencias que se dan, hemos de destacar la importancia de la formación y actitud del personal, ya que reformar el Presupuesto supone introducir las reformas en el centro de la gestión diaria. Sin embargo, destacar que frente a anteriores reformas presupuestarias, actualmente se dispone de tecnología adecuada, por lo que es un buen momento para adoptar el cambio. También es importante la estructura organizativa, ya que si los cambios suponen adoptar un Presupuesto de Recursos, en la mayoría de caso ello supone un cambio importante en la organización, con su consecuente resistencia. Respecto a la organización, indicar que en algunos gobiernos se da una dificultad añadida cuando las competencias respecto a la elaboración de normativa se encuentran repartida entre diversos departamentos. Es muy difícil establecer reformas en la contabilidad y los presupuestos si no existe coordinación o no es una única entidad la que regula ambos ámbitos. Y no nos hemos de olvidar de los problemas de carácter legal. La elaboración del Presupuesto está muy sujeta a normas legales y difíciles de cambiar. Difíciles de cambiar porque para ello ha de cambiar la actual cultura de los gobernantes.

Sobre el proceso de implantación, remarcar que se ha producido en los tres países de forma global y rápida, con pruebas piloto previas en determinados departamentos, y con una continua formación del personal. Suelen pasar varios años desde que se decide la implantación y empiezan los estudios, y su adopción completa. Siendo el periodo inferior si ya se posee una Contabilidad de Recursos. En general es conveniente un periodo para que los funcionarios, gestores y gobernantes comprendan y se formen en la utilización de las nuevas normas y criterios que regirán en el futuro. Periodo más bien corto para que la iniciativa sea tomada en serio y se mantenga el ímpetu de la reforma.

Suele haber cierto debate sobre si debe haber un periodo más o menos largo de convivencia entre el Presupuesto de Caja y el de Recursos para que los usuarios se vayan acostumbrado al nuevo modelo. La opción que se cree más conveniente es la de que se abandone cuanto antes el modelo antiguo, ya que su mantenimiento, además de costoso, disminuiría considerablemente los incentivos para moverse hacia el nuevo sistema.

4. CONCLUSION

La adopción del enfoque de Recursos en la Contabilidad Pública es una práctica cada vez más extendida, pero no así su aplicación en el Presupuesto. Sin embargo, hoy en día, diferentes países se están planteando su adopción, siguiendo los ejemplos de Nueva Zelanda, Australia y el Reino Unido.

Dentro de las reformas del NPM existe una demanda de una implantación completa de un sistema de Contabilidad y un Presupuestario bajo el enfoque de Recursos. Si se realizan avances manteniendo el tradicional sistema presupuestario o sólo añadiendo tímidamente nuevos elementos, se incrementan las posibilidades de riesgo y fracaso de las reformas que se están o pretenden llevar a cabo. No debería implantarse, o no tiene sentido, adoptar una Contabilidad de Recursos sin adoptar un Presupuesto de Recursos, o adoptarlo sólo para agencias o departamentos determinados, ya que se mermarían sustancialmente los beneficios potenciales que se pueden lograr.

Respecto a la posible adopción por nuevos países, podemos decir que allí donde se está apostando por el NPM, y más concretamente por la gestión y Presupuesto de Resultados, es más fácil que se dé en un futuro, más o menos corto, la adopción de un Presupuesto de Recursos. Asumiendo la filosofía del NPM las variables contingentes para el cambio pueden volverse positivas. Es decir, puede conseguirse el necesario impulso de los gobernantes, el apoyo de políticos, auditores, personal y sociedad en general, y la involucración de todos los agentes implicados.

La existencia previa de una Contabilidad de Recursos puede servir de bastante ayuda al tener ya parte de los conceptos asimilados. Ahora bien, como hemos visto la mayoría de países que han adoptado o van a adoptar el Presupuesto de Recursos han llevado a cabo una reforma conjunta presupuestaria y contable. Que esté implantada la Contabilidad previamente no es un requisito. Holanda es un ejemplo de países con una

Contabilidad pública tradicional, estando más retrasada que países como España, y tendrá un Presupuesto y Contabilidad de Recursos en 2006.

La reciente experiencia del Reino Unido puede animar o hacerse plantear el tema a más países europeos, puede ser el impulso necesario. De momento Suecia y Holanda tienen previsto adoptarlo, y países como Dinamarca lo están estudiando seriamente.

NOTAS

1- El Presupuesto de Resultados presenta varias denominaciones según el país y la amplitud con que se adopte. En Estados Unidos suele hablarse de Presupuesto basado en la performance (Performance Based Budget, PBB), mientras que en otros (como Australia) Presupuesto basado en Outcomes es la denominación común.

2- Reconocer los ingresos y gastos cuando tiene lugar el cobro o pago o nace la obligación legal de hacerlo.

3- Hemos de señalar que el trabajo de la OCDE, basado en una encuesta a los ministerios correspondientes, presenta bastantes errores, los cuales hemos corregido.

4- Para una mayor explicación de las implicaciones del Presupuesto de Recursos puede verse Cortès (2003).

5- La Regla de Oro establece que el Gobierno no puede endeudarse para financiar gastos corrientes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CORTÈS, J.L: (2003): “Necesidad de reformar los presupuestos públicos: el presupuesto de recursos”. *Comunicación presentada en el XII Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas*, Cádiz, 29, 30 de septiembre y 1 de octubre de 2003.

GUTHRIE, J. (1998): “Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rethoric or reality?”, *Financial Accountability and Management*, 14, 1-19

HM TREASURY (2000): *Resource Accounting Manual, 2000-01 edition*. London: Stationery Office.

LÜDER, K. (1992): “A contingency model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment”, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127

LÜDER, K. (1994): “The Contingency Model Reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain”, en Buschor and Schedler, (eds.): *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, 1-16. Paul Haupt Publishers Berne-Stuttgart-Vienna.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (2002): *Overview of Results Focussed Management and Budgeting in OECD Member Countries. Expert Meeting on the Quality of Public Expenditure – Implementation Challenges in Result Focussed Budgeting and Management*. Paris, 11 y 12 de febrero de 2002.

PINA, V. y TORRES, L. (1999): “An Empirica Study about the Degree of Coincidence of Central Governmental Financial Reporting in the EU, USA, Canada, N. Zealand and Australia with the IPSAs of the IFAC”, *Comunicación presentada en el 7º Congreso Bianual del CIGAR*, Tilburg 24 y 25 de junio de 1999.