

El Presupuesto de devengo en el contexto de reformas del sector público: un estudio comparado

PRESENTADA POR Caridad Martí López

DIRIGIDA POR Vicente Pina Martínez.

LUGAR DE PRESENTACIÓN Universidad de Zaragoza.

FECHA DE PRESENTACIÓN 15 de mayo de 2008 (Mención de Doctorado Europeo).

TRIBUNAL José Antonio Gonzalo Angulo (Presidente, Universidad de Alcalá de Henares).

Lourdes Torres Pradas (Secretaria, Universidad de Zaragoza).

Riccardo Mussari (Vocal, Universidad de Siena, Italia).

Johan Christiaens (Vocal, Universidad de Gante, Bélgica).

Andrés Navarro Galera (Vocal, Universidad de Granada).

RESUMEN

Una de las más recientes e importantes innovaciones que ha tenido lugar en el ámbito de la gestión pública es la aplicación del principio de devengo al presupuesto. En el Reino Unido la implantación del presupuesto y contabilidad de devengo que ha tenido lugar en la Administración central a principios del siglo XXI, se considera uno de los mayores hitos en toda la evolución de su contabilidad gubernamental. El tema de la aplicación del devengo al presupuesto ha generado un extenso y controvertido debate, aunque la literatura que se centre de manera exclusiva en el presupuesto de devengo es todavía escasa. Estudios realizados por organizaciones internacionales como la Federación Internacional de Contables (*International Federation of Accountants*, IFAC) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) tratan fundamentalmente de promover con carácter general, pero sobre todo en países con problemas importantes de corrupción y falta de control fiscal, la adopción del devengo y de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

En la actualidad, todos los países occidentales han ido implantando a lo largo de las dos últimas décadas el devengo como sistema de elaboración de sus estados financieros manteniendo

la mayoría de ellos un presupuesto de derechos y obligaciones, o un presupuesto de caja, basado en la medición de flujos financieros. Así, el objetivo general de la presente tesis doctoral es avanzar en el conocimiento relativo a la aplicación y al impacto del presupuesto de devengo en la Administración central y local.

El logro de este objetivo principal conlleva la consecución de los siguientes tres subobjetivos:

1. Analizar las implicaciones contables y fiscales de la adopción del devengo en el presupuesto de las Administraciones Públicas.
2. Determinar los factores asociados con la introducción del devengo en los presupuestos de la Administración central y local de los países desarrollados. Este objetivo se materializará en contrastar empíricamente la relación entre la aplicación del devengo, la gobernanza y la descentralización fiscal.
3. Estudiar la utilidad de la información presupuestaria y contable por devengo con respecto al presupuesto de caja tradicional.

Esta tesis doctoral se estructura en cinco capítulos y las conclusiones. El capítulo uno constituye el marco teórico de la tesis. Comenzamos situando la adopción del principio de devengo en el contexto de reformas del sector público y ana-

lizando las ventajas y algunas críticas sobre la implantación del presupuesto de devengo. Presentamos el panorama internacional en la aplicación del devengo en el presupuesto, prestando especial atención al estudio de los tres países que lo han implantado a nivel central: el Reino Unido, Nueva Zelanda y Australia. Estudiamos los posibles factores asociados con la introducción del devengo, que contrastamos en el trabajo estadístico del capítulo cuatro y realizamos una revisión de la literatura sobre los resultados del presupuesto de devengo.

El segundo capítulo analiza el tratamiento contable de una serie de elementos específicos de las administraciones públicas así como la conexión que por medio de estas partidas existe entre el presupuesto de devengo y la política fiscal. Concretamente, nos centramos en los ingresos por impuestos, las infraestructuras, los bienes del patrimonio histórico-artístico y cultural, el equipamiento militar, y las pensiones. Una vez planteado el problema que subyace en el reconocimiento de cada una de estas partidas, recogemos la solución contable de las NICSP, del Sistema Europeo de Contabilidad Nacional (SEC95) y de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) del FMI. Comparamos estos tres sistemas contables basados en el devengo, con el tratamiento contable según el criterio de caja y analizamos las implicaciones de las alternativas contables en la política fiscal. Una de las conclusiones es que el devengo proporciona mejores indicadores de sostenibilidad fiscal y de equidad intergeneracional y contribuye a la transparencia fiscal, puesto que aporta información con una perspectiva temporal a más largo plazo que el criterio de caja.

El capítulo tres se dedica al estudio del modelo presupuestario y contable de cinco países —el Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda, Suecia y España—, fundamentalmente en sus administraciones centrales. Profundizamos en el estudio del modelo completo integrado por el presupuesto, la contabilidad financiera e información no financiera. Los países estudiados pertenecen a tradiciones contables y estilos de Administración pública distintos (anglosajón, nórdico y continental), lo que permite explicar en parte las diferencias encontradas en sus sistemas de información.

En el cuarto capítulo realizamos una contrastación empírica de dos posibles factores que pueden influir en la introducción del devengo en los presupuestos: la gobernanza y la descentralización fiscal. Para ello, utilizamos diversas técnicas de análisis multivariante y bivalente en una muestra de veintiséis países de la OCDE. Nuestra principal hipótesis es que la aplicación del devengo, especialmente en los presupuestos, constituye un indicador del nivel de desarrollo contable de un país. Los resultados confirman una asociación positiva y estadísticamente significativa entre la elaboración del presupuesto por devengo y los indicadores de gobernanza. Aquellos países que presentan un nivel de desarrollo contable alto, medido fundamentalmente a partir de la aplicación del principio de devengo, presentan también valores elevados de los indicadores de gobernanza y un nivel de descentralización fiscal alto. A pesar de que la teoría de agencia podría explicar que la modernización de los sistemas contables sea una respuesta a la descentralización, con las técnicas aplicadas no obtenemos evidencia estadística de esta relación. Dos posibles explicaciones de no haber obtenido una asociación entre devengo y descentralización son las siguientes. En primer lugar, además del sistema micro-contable de rendición de cuentas en las entidades públicas, existen otros dos sistemas a nivel macro-contable que actúan también como mecanismo de control y de rendición de cuentas —la contabilidad nacional y las EFP— aunque con distintos objetivos, aplican el principio de devengo. En segundo lugar, la descentralización fiscal no será la única variable que influirá en la adopción del devengo y, en general, en la implantación de sistemas contables más avanzados. Otros factores pueden actuar como mediadores en la potencial relación entre estas variables, como son la implantación de una gestión por resultados, el presupuesto por *outputs* y por *outcomes* y el grado de discrecionalidad operativa de los gestores públicos.

El capítulo quinto pretende conocer las percepciones de preparadores de la información, gestores y políticos acerca de la utilidad de la información presupuestaria y contable con base de devengo. Las entrevistas realizadas revelan que existen consecuencias positivas que se derivan de la aplicación del devengo en los presupuestos

públicos, entre los que cabe citar los siguientes. El devengo ha contribuido, a que se tome conciencia del coste de la utilización de los activos por parte de los gestores y a la obtención de aumentos de eficiencia a través de una mejor gestión de los mismos.

Desde el punto de vista de los gestores, el devengo facilita la planificación presupuestaria plurianual y permite evaluar los efectos financieros futuros de decisiones tomadas en el presente. Una de las principales razones de la implantación del devengo ha sido que aporta coherencia a la contabilidad y al presupuesto de las administraciones locales tanto internamente como entre unas entidades públicas y otras, y permite conocer los costes de los servicios.

El estudio revela dificultades por parte de los políticos en la comprensibilidad de la información presupuestaria y contable de devengo, lo que confirma resultados de estudios anteriores. Sin

embargo, consideramos que esto no justifica la no elaboración y presentación de información con base de devengo.

Como reflexión final de esta tesis, cabe afirmar que aunque con dificultades que superar en la práctica y sobre la base de un análisis coste-beneficio, la introducción del presupuesto por devengo, unida a una serie de reformas en la gestión de las administraciones públicas constituye un reto a tener en consideración por parte de los organismos reguladores de la contabilidad pública.

Pese a las críticas existentes, provenientes principalmente del ámbito académico, sobre la aplicación del devengo en los presupuestos, la implantación del devengo en los presupuestos públicos es, en nuestra opinión, necesaria para fines de rendición de cuentas y de transparencia y sirve como un instrumento de gobernanza en las administraciones públicas.