

## Una propuesta de presupuesto de devengo para las administraciones públicas\*

Josep Lluís Cortès y Caridad Martí

### 1. Introducción

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 un presupuesto de derechos y obligaciones, al que habitualmente se hace referencia como presupuesto de caja, basado en la medición de flujos financieros. Un presupuesto de devengo es un sistema en el que las autorizaciones de gasto y las estimaciones de ingresos se miden utilizando la base contable de devengo.

Las experiencias internacionales de presupuesto de devengo son todavía escasas. Nueva Zelanda se convirtió a principios de los 90 en el primer país del mundo en adoptar el presupuesto y la contabilidad de devengo (Pallot, 2001). A finales de los 90, varios estados australianos y la administración federal australiana habían introducido un presupuesto de devengo y por *outputs* (Carlin y Guthrie, 2003). En Australia y Nueva Zelanda, la implantación del presupuesto por devengo estuvo vinculada a la introducción de mecanismos comerciales para la provisión de servicios públicos: competencia, creación de mercados internos y la separación de comprador-proveedor. En Reino Unido, la adopción del devengo tuvo lugar en el ejercicio 2001/2002, y el término utilizado para referirse al mismo es contabilidad y presupuesto de recursos, con el fin de indicar que consiste en la aplicación de la base de devengo a la contabilidad y al presupuesto, unido a un marco para analizar el gasto por fines y objetivos departamentales y que relaciona estos con los bienes y servicios producidos, así como con el impacto que producen (Likierman, 2003). En Suiza, la administración local y estatal tiene un modelo armonizado de contabilidad y presupuesto de devengo, y cuando se realizó su implantación en los 80, no solo se adoptó el devengo en la contabilidad, sino también en el presupuesto, sin que esto último supusiera algún tipo de controversia (Bergmann, 2012). De forma similar sucedió en la administración local de Suecia, donde la implantación del devengo tuvo lugar tanto en la contabilidad como en el presupuesto a mediados de los 80 (Brorström, 1998). Según la OCDE (2007), hay otros países (Canadá, Finlandia, Islandia e Italia) que utilizan la base contable de devengo modificado en sus presupuestos. En Austria se está llevando a cabo actualmente una reforma de su proceso presupuestario a nivel federal que incluye la implantación del presupuesto de devengo en 2013 (Meszarits y Seiwald, 2008). La mayoría de estas reformas han supuesto un paso más para el cambio de modelo de gestión pública tradicional a una gestión enfocada en los resultados.

Escasos estudios han dedicado atención a analizar los efectos de la aplicación de la base contable de devengo en el contenido y en el formato de los estados financieros utilizados para presentar los presupuestos públicos. Este artículo se plantea un doble objetivo. En primer lugar, revisar los sistemas presupuestarios de las administraciones públicas según la base contable con la que se elaboran actualmente. En segundo lugar, formular una propuesta de elaboración del presupuesto según la base contable de devengo. Esta propuesta de presupuesto de devengo va dirigida a cualquier entidad pública, ya sea a nivel central, regional o local de la administración.

A nivel macroeconómico y del conjunto del Estado, la adopción del presupuesto de devengo supone un nuevo marco de planificación, gestión y control del gasto público. Supone una nueva presentación de la información y el enfoque en nuevas medidas y magnitudes presupuestarias. Ello permite realizar un sólido análisis de la situación y las actuaciones que prevé efectuar un gobierno, permitiendo mejorar la toma de decisiones.

---

Recibido: 28-03-2012. Aceptado: 15-08-2012.

(\*) Este trabajo ha sido financiado por el Plan Nacional de I+D+i, a través del proyecto ECO2010-17463 (ECON-FEDER) del Gobierno de España.

A nivel microeconómico o de cada organización, supone un cambio importante en la gestión de los departamentos y agencias públicas. Los presupuestos de gestión deberán incorporar información de los objetivos a conseguir y sus costes, y deberán adaptarse a criterios basados en el devengo y un enfoque de resultados.

Ambas bases, de caja y de devengo, son necesarias para tener una visión completa de la situación financiera de un gobierno (GAO, 2007). Por ello, nuestra propuesta de presupuesto de devengo no pretende sustituir la información presupuestaria de caja tradicional, sino que trata de ser complementaria, proporcionando información de los costes de los servicios públicos y contribuyendo a una adecuada gestión de los recursos.

Este documento está estructurado del siguiente modo. En el apartado que está a continuación se realiza un análisis comparativo de los sistemas presupuestarios públicos según la base contable con la que se elaboran. Seguidamente se presentan, primero, los argumentos que justifican la implantación de un presupuesto de devengo y, posteriormente, su importancia dentro de una gestión y presupuesto por resultados. En la sección quinta se desarrolla nuestra propuesta de presupuesto de devengo, y en la sección sexta se describe una hoja de ruta para la implantación de un presupuesto de devengo. La última sección recoge las conclusiones más importantes extraídas de este trabajo.

## **2. Sistemas presupuestarios según la base contable**

Atendiendo a la base contable con la que se elaboran los presupuestos en las administraciones públicas, estos pueden clasificarse básicamente en tres tipos: presupuesto y liquidación presupuestaria según criterio de caja o cercano a la caja, también conocido a veces como de vencimiento; presupuesto y liquidación presupuestaria de obligaciones; y presupuesto y liquidación presupuestaria según devengo. Entre los dos extremos, de caja y devengo, puede haber opciones intermedias dependiendo del número de activos y pasivos que se reconozcan.

El presupuesto con base contable de caja registra los cobros y los pagos que se producirán en el ejercicio. El presupuesto de obligaciones reconoce aquellas transacciones cuyas obligaciones legales se reconocerán en un período, sin tener en cuenta ni cuándo se efectuará su cobro o su pago ni cuándo se consumirán o se recibirán los recursos. El presupuesto de devengo reconoce las transacciones en el período en el que se producirán la generación de los ingresos, el aumento de los pasivos de la entidad o el consumo de los recursos.

La Tabla 1 muestra las diferencias entre las tres bases contables aplicadas al presupuesto -caja, obligaciones y devengo- en el reconocimiento de dos transacciones: una operación de inversión consistente en la compra de un edificio, y otra operación dentro de las actividades de explotación de la entidad, como la compra de suministros. Como puede verse en la Tabla 1, según el presupuesto de devengo, la autorización presupuestaria mide el consumo de los recursos que se refleja en el estado de rendimiento financiero presupuestario, ya sea la depreciación en el caso del edificio, así como el consumo de suministros. Puesto que también se presentaría un estado presupuestario de flujos de efectivo, este incluiría los pagos de efectivo a realizar en el próximo ejercicio, tanto por la compra del edificio como por los suministros adquiridos. Y el presupuesto de inversiones, que formaría parte de un presupuesto de devengo, recogería como importe de la autorización presupuestaria el compromiso total adquirido. En un presupuesto de caja, las autorizaciones presupuestarias reconocen únicamente los pagos a realizar en el ejercicio por cada una de las operaciones. En un presupuesto de obligaciones, la autorización presupuestaria recogería el compromiso total adquirido en el ejercicio con la inversión en el edificio y con la compra de los suministros.

**Tabla 1**  
**Clasificación de Sistemas Presupuestarios según la base contable**  
**Ejemplo de aplicación**

Método	Tratamiento presupuestario de dos transacciones hipotéticas	
Transacciones hipotéticas	Compra de un edificio y primer año de uso - Coste adquisición del edificio: 10m €. - Pagos realizados en primer año: 5m €. - Gasto de depreciación anual: 1m €.	Compra de suministros - Compra de suministros: 3m €. - Pagos por suministros: 2m €. - Suministros consumidos: 1m €.
Presupuesto de Caja	Autorización presupuestaria: 5m €.	Autorización presupuestaria: 2m €.
Presupuesto de Obligaciones	Autorización presupuestaria: 10m €.	Autorización presupuestaria: 3m €.
Presupuesto de Devengo	- Autorización presupuestaria (estado presupuestario de rendimiento financiero): 1m €. - Autorización presupuestaria (necesidades de efectivo): 5m €. - Autorización presupuestaria (presupuesto de inversiones): 10m €.	- Autorización presupuestaria (estado presupuestario de rendimiento financiero): 1m €. - Autorización presupuestaria (necesidades de efectivo): 2m €.

Fuente: adaptado de GAO (2000).

Tanto un presupuesto de obligaciones como de devengo tienen una perspectiva de medio-largo plazo. Un presupuesto de caja tiene una visión únicamente del corto plazo, es decir, de los efectos sobre la tesorería que se van a producir en el próximo ejercicio. Un presupuesto de obligaciones reconoce la cuantía total del compromiso como consecuencia de los contratos adquiridos por la entidad en el ejercicio. En un presupuesto de devengo las operaciones se reconocen en el momento en que se producen, independientemente de cuándo se produzca el cobro o pago. Los ingresos que se reconocen son los producidos durante el ejercicio, y los gastos representan los bienes y servicios consumidos durante el mismo, los cuales incluyen la depreciación del inmovilizado y los aumentos de pasivo. Se reconocen en los estados financieros presupuestarios todos los elementos de activo y pasivo, así como los ingresos y gastos devengados durante el ejercicio. Un presupuesto de devengo proporciona información en los tres ámbitos donde la decisión tomada tiene influencia: en los flujos de efectivo, en la cuenta de resultados presupuestaria, y en el balance mostrando la situación financiera y patrimonial de la entidad, incluyendo las inversiones y el endeudamiento.

La elección de la base contable representa no solo un medio técnico de medición de los costes, sino que refleja elecciones fundamentales sobre los usos y funciones del presupuesto (GAO, 2000). Los sistemas presupuestarios de caja están asociados con el control de en qué se gasta (*inputs*) y con el control de legalidad. Sin embargo, resultan incompletos para la medición del rendimiento de las administraciones públicas en términos de bienes y servicios producidos (*outputs*) y de los impactos en la sociedad (*outcomes*), así como para la necesaria evaluación de las políticas públicas, puesto que se carece de información sobre los costes completos de los servicios públicos, y de los efectos de las decisiones a medio y largo plazo. Los sistemas presupuestarios con base contable de devengo pueden suplir estas carencias del sistema de caja y convertirse en una herramienta de gestión, asociada no solo con el control de *inputs* sino también de *outputs* y de *outcomes*.

### 3. Justificación: ¿por qué un presupuesto de devengo?

Nuestra propuesta de elaboración de un presupuesto según la base contable de devengo para las entidades públicas se justifica fundamentalmente por el hecho de que es un importante instrumento para conseguir las mejoras que se pretenden al implantar una gestión y presupuesto por resultados, y en los tres argumentos que pasamos a desarrollar a continuación: las limitaciones de información que

ofrece un presupuesto con base contable de caja; la necesidad de homogeneización de las cifras presupuestarias con la Contabilidad Nacional; y los problemas de los sistemas duales -que elaboran la contabilidad con la base de devengo y el presupuesto según una base contable distinta, que suele ser de caja-.

### **Limitaciones de un presupuesto de caja**

El presupuesto de caja tradicional presenta limitaciones para cubrir las necesidades de información que existen actualmente en las administraciones públicas (Cortès, 2006). Aunque la contabilidad de caja tiene sus méritos, la contabilidad de devengo se implantó para mejorar el sistema de información financiera de las entidades públicas (Christiaens ...[et al], 2010: 539). La información con base contable de caja resulta insuficiente tanto para fines de rendición de cuentas y de transparencia, como para la toma de decisiones. Coincidimos con Ball (2012: 36) en cuanto a que la información financiera de alta calidad en los gobiernos significa adopción del devengo tanto en la contabilidad como en el presupuesto.

El estudio de Jagalla ...[et al] (2011) clasifica los beneficios más importantes de un sistema de presupuesto de devengo en los siguientes: mejor concienciación, información y gestión de los costes; mejor información para la toma de decisiones; mayor enfoque en los resultados; y adopción de procedimientos y pragmatismo empresariales. Por otro lado, la aplicación del presupuesto de devengo permite además realizar con base en el presupuesto una previsión del coste de los servicios públicos (Blöndal, 2004; Giosi ...[et al], 2010; Bergmann, 2012). La disponibilidad de información sobre los activos de una entidad puede asegurar que los gestores públicos sean conscientes de la necesidad de gestionar de forma competente los mismos (Pallot, 1994). Todo ello contribuye a una mayor eficiencia y eficacia en la gestión de los activos, a la mejora en la toma de decisiones con respecto a la adquisición de nuevas inversiones, su venta o retención, así como a los planes de conservación de los bienes existentes. La base contable de devengo genera la capacidad de que los gestores públicos sean responsables de tomar decisiones con una perspectiva de largo plazo (Warren y Barnes, 2003; Martí, 2006). En cuanto a la información de los pasivos de la entidad, supone la presentación de mayor información sobre las decisiones que requerirán desembolsos en el futuro (Clark-Lewis, 1996; Matheson, 2002). Así, se considerarían, entre otras, las provisiones y contingencias que comprometen pagos futuros como consecuencia de decisiones presentes. La base de devengo permite conocer de forma comprensible todos los gastos e ingresos, activos y pasivos, y las implicaciones tanto a corto, medio y largo plazo de las decisiones en la situación financiera de una entidad cuando se toman esas decisiones, y no cuando se realizan los pagos o los cobros.

De acuerdo con Bergmann (2012), en Suiza, la información de devengo es un requisito esencial para el cálculo de indicadores fiscales claves, como son la autofinanciación de las inversiones<sup>1</sup> y el patrimonio neto positivo. En este sentido, el documento del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB, 2011), *Información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad pública*, incluye como indicadores propuestos medidas según la base contable de devengo, tales como 'deuda bruta total', 'deuda neta', 'patrimonio neto', 'patrimonio financiero neto', 'gap fiscal', 'gap presupuestario intertemporal', 'deuda neta sobre ingresos totales' y 'dependencia fiscal'.

A pesar de los méritos de la base de devengo, no se trata de sustituir completamente la información de caja, sino de complementarla. Tal como Jones y Lüder (2011) indican acerca de la adopción de un presupuesto de devengo y enfocado en los resultados (*outputs* o *outcomes*) en Alemania, no se trata de sustituir la contabilidad presupuestaria con base contable de caja, sino de complementarla con información de devengo para proporcionar datos de costes.

Como hemos indicado, los países que han implantado el presupuesto de devengo lo han hecho en el contexto de un conjunto de reformas en el sector público, principalmente orientadas al control de los *outcomes* y *outputs* y no tanto en el control de los *inputs* como se realizaba tradicionalmente (Blöndal,

2004; Scheers ...[et al], 2005). Según Shick (2007: 17), los gobiernos que han implantado el presupuesto por devengo en sus administraciones centrales presentan dos características: están considerados como los mejor gestionados del mundo y dan amplia discreción operativa a sus gestores públicos. En los sistemas comprador-proveedor que se han implantado en algunos sectores de Australia y Nueva Zelanda, las agencias de prestación del servicio reciben financiación con base en los resultados/bienes y servicios que prestan a los ciudadanos con cantidad, calidad y precios especificados en los acuerdos de rendimiento. El presupuesto de devengo debe posicionarse en el contexto de reformas en la gestión del sector público, puesto que se introdujo para complementar estos cambios y no solo como una mejora técnica (Kelly y Wanna, 2004; Cortès, 2005).

### **Homogeneización con la Contabilidad Nacional**

Además de los sistemas de contabilidad pública de cada país, que tratan de proporcionar información a los usuarios externos de los informes financieros de propósito general, existen otros dos sistemas de información financiera que elaboran los gobiernos: el Sistema de Contabilidad Nacional (System of National Accounts, SNA 93; en Europa es el Sistema Europeo de Cuentas nacionales y regionales, SEC 95) y las Estadísticas Financieras Gubernamentales (GFS, por sus siglas en inglés) del FMI. En la Unión Monetaria Europea, los criterios del SEC 95 tienen especial importancia porque sirven de base para el cálculo de las cifras de déficit y deuda públicos de acuerdo con los criterios de convergencia y de los Pactos de Estabilidad y Crecimiento. Para pasar de las magnitudes calculadas según la base de caja a las magnitudes según devengo de contabilidad nacional es necesario realizar una serie de ajustes que resultan complejos (Keuning y Van Tongeren, 2004). La utilización del devengo en los presupuestos no solo aportaría consistencia con el SNA 93, el SEC 95 y las GFS, sino que además simplificaría la realización de dichos ajustes.

En el *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) se formó un grupo de trabajo sobre armonización de la contabilidad pública denominado *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting*, con el objetivo de establecer un proceso de convergencia entre los tres sistemas contables. El resultado fue la publicación de un documento titulado *Normas internacionales de contabilidad del sector público y bases estadísticas de información financiera: un análisis de diferencias y recomendaciones para la convergencia* (IPSASB, 2005). En este estudio se proponen modos para minimizar las diferencias innecesarias entre los tres marcos contables mencionados y se emiten recomendaciones para la actualización y revisión del sistema de contabilidad nacional.

Existen países que han unificado o tienen previsto unificar sus sistemas contables macroeconómicos y microeconómicos de las administraciones públicas. En Australia, la norma *Australian Accounting Standards Board 1049* (AASB, 2009), *Información financiera para el conjunto del gobierno y del sector gobierno general*, permite proporcionar información con objetivos tanto de gestión macroeconómica (*Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards*) como de política fiscal (GFS). Según Barton (2009), la adopción de un único sistema contable en Australia, que se ha basado en el sistema GFS aunque con modificaciones, ha supuesto eliminar numerosas confusiones y duplicidades.

### **Problemas de los sistemas duales: contabilidad de devengo y presupuesto de caja**

La utilización de diferentes bases contables para la contabilidad y el presupuesto aumenta la complejidad en la presentación de información y crea problemas de incentivos en la gestión (IFAC, 2000). El uso de sistemas duales requiere conciliaciones entre los dos sistemas (IFAC, 2003: 32). Bouckaert (2006) indicó la importancia de que el presupuesto, la contabilidad y los sistemas y prácticas de auditoría formen parte de un proceso de reforma coherente. De acuerdo con Chan (2001: 87), armonizar las normas presupuestarias y contables es esencial para la credibilidad de la información financiera de las administraciones públicas. Numerosos autores, tanto del ámbito académico como profesional (Mellor, 1996; Lundqvist, 2001; Blöndal, 2004; Torres, 2004; Pina y Torres, 2003;

Paulson, 2006; Carvalho ...[et al], 2006; Meszarits y Seiwald, 2008), han señalado la escasa utilidad de las cuentas anuales, especialmente el balance y la cuenta de resultados, cuando el presupuesto, que es un documento clave en cualquier administración pública y la base sobre la que los políticos y los gestores públicos toman sus decisiones, se elabora según la base contable de caja. Cuando el presupuesto no se elabora según la base de devengo, la información financiera con base de devengo se convierte en un mero ejercicio técnico al cierre del ejercicio (Athukorala y Reid, 2003). La coexistencia de dos sistemas -contabilidad de devengo y presupuesto de caja- ralentiza y limita la obtención de los beneficios de la adopción de la base de devengo en la gestión pública (Anessi-Pessina y Steccolini, 2007: 128).

A nivel internacional, la IPSAS 24, *Presentación de Información Presupuestaria en los Estados Financieros*, requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestarios y de los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades públicas. Esta Norma también requiere que se revele en los estados financieros una explicación de las razones para las diferencias materiales existentes entre las cifras presupuestarias y las cifras realizadas. Las comparaciones de los importes presupuestados y realizados pueden presentarse en un estado financiero separado (Estado de Comparación de los Importes Presupuestarios y Realizados, o un estado titulado de forma similar), incluido en el conjunto completo de estados financieros, según especifica la IPSAS 1.

#### **4. El presupuesto de devengo en el marco de una gestión por resultados**

En los años 90, diversos países, principalmente del ámbito anglosajón, realizaron reformas en su administración pública para responder al creciente aumento de las expectativas y demandas de sus ciudadanos por una mayor transparencia y mejor gestión pública. Dichas reformas se englobarían dentro de lo que se denominó Nueva Gestión Pública (*New Public Management*, NPM), y estaban centradas en sustituir la tradicional administración burocrática y preocupada casi exclusivamente por el control de los *inputs* y la legalidad, por un nuevo modelo de gestión enfocado en los resultados, en incrementar el valor de los servicios prestados, así como en la evaluación de la economía, eficacia, eficiencia e impacto social de los servicios públicos.

El NPM implica una gestión orientada a los resultados, y su aplicación ha llevado a cambiar el modelo presupuestario en el mismo sentido. La gestión por resultados supone la utilización de indicadores de gestión para mejorar el rendimiento, haciendo que los gestores sean responsables y rindan cuentas por el logro de objetivos claramente especificados, a la vez que dispongan de las competencias y la autoridad adecuada para conseguir esos objetivos (Moynihan, 2006).

Todo ello ha supuesto un importante cambio en la cultura de la gestión pública, y lleva aparejados aspectos como una desregulación normativa, mayor orientación al mercado, enfoque no solo a corto plazo sino también a medio y largo, presupuestos por resultados o rendimiento, transparencia, descentralización en la toma de decisiones, evaluación, responsabilización y orientación hacia la ciudadanía.

Este cambio de cultura implica cambios, entre otros, en la gestión de los recursos humanos, la contratación, los sistemas de incentivos, la evaluación de las políticas públicas, el sistema contable, los sistemas de control, y también en el sistema presupuestario. La gestión por resultados implica que las entidades pasan a ser responsables por lo conseguido, no por lo gastado, y si han logrado los objetivos de la manera más eficiente.

El NPM conlleva una mayor demanda de información que sea útil para la toma de decisiones y la rendición de responsabilidades más allá del control presupuestario. De esta forma, los países que han avanzado más en sus reformas han adoptado un presupuesto por resultados. Se abandona la tradicional estructura y debate presupuestario centrado en los recursos disponibles (*inputs*); las autorizaciones presupuestarias se relacionan con los resultados esperados (*outcomes*) y los servicios que se prestarán para lograrlos (*outputs*). En los sistemas más avanzados de presupuesto por resultados, cada incremento

en el gasto presupuestario está expresamente ligado con un incremento en los *outputs* prestados o los *outcomes* logrados.

La visión tradicional de recibir recursos y “ya se verá qué se hace con ellos” se abandona, y la nueva filosofía presupuestaria trata de responder a las siguientes tres cuestiones:

- ¿Qué se desea conseguir?
- ¿Cómo se van a lograr estos objetivos?
- ¿Cuáles serán los costes?

De esta manera, el sistema de información debe permitir conocer si se han logrado los objetivos, si los resultados y costes son los esperados, y qué medidas se han tomado para conseguirlos.

El presupuesto de devengo permite presentar información sobre los costes de los servicios públicos en el presupuesto. Una gestión orientada a resultados requiere la utilización de indicadores de gestión para mejorar el rendimiento y la rendición de cuentas basada en el desempeño. Algunos de estos indicadores son de eficiencia (medida por el ratio: productos o servicios prestados/costes) o eficacia en costes (medida por el ratio: *outcomes* intermedios o finales/costes), y para el cálculo de estos costes se requiere utilizar la base contable de devengo que registra las depreciaciones por el consumo de los recursos de capital.

Ya señalaba Zapico-Goñi (1999) que una de las razones para que el impacto de las reformas no haya sido todo el esperado es la débil conexión entre el seguimiento o la evaluación de resultados con el presupuesto. El seguimiento y evaluación de los resultados pierde bastante su utilidad si no se introduce en la elaboración del presupuesto.

Los países que han apostado más decididamente por un presupuesto por resultados han apostado también por un presupuesto sobre la base de devengo (por ejemplo, Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido). La adopción del presupuesto de devengo es conveniente si se opta por una gestión y un presupuesto por resultados, lo cual no debe ser visto solo como una consecuencia de las reformas, sino un instrumento de apoyo a ellas. Para que las reformas emprendidas consigan todos sus objetivos no es suficiente solo con implantar la base de devengo en el sistema contable, sino también en el presupuestario, al ser inevitablemente uno complementario del otro. Tal como se indica en un estudio de la OCDE (2002), la base devengo sirve de conexión entre la gestión de resultados y el presupuesto, porque la contabilidad y el presupuesto de devengo son un prerrequisito para una valoración exacta y fiel del coste de los *outputs* y *outcomes*. La adopción del devengo en los presupuestos públicos es el cambio necesario para terminar la transición desde el sistema de administración pública tradicional a un sistema basado en la gestión eficaz y la evaluación de resultados.

## **5. Propuesta de presupuesto de devengo**

En este apartado presentamos una propuesta de un presupuesto con base contable de devengo. Frente al formato de presupuesto que utilizan muchas administraciones públicas en la actualidad, consistente en presentar únicamente ingresos y gastos para el próximo ejercicio, nuestra propuesta de presupuesto de devengo se basa en la presentación de los siguientes estados financieros presupuestarios: estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de flujos de efectivo, y un estado de capital o de inversiones.

Para formular nuestra propuesta de presupuesto de devengo, en cuanto al formato y contenido de los estados financieros presupuestarios, nos hemos basado en la IPSAS 1, *Presentación de Estados Financieros*, puesto que las IPSAS constituyen un referente internacional, si bien cada administración pública podría adaptarlo a los modelos contables de su país. Como indican algunos estudios (Christiaens ...[et al], 2010), en muchos países no se está produciendo una adopción de las IPSAS, sino una adaptación de la normativa contable pública a la del sector empresarial del propio país.

El estado presupuestario de situación financiera (Tabla 2) de una entidad pública refleja, por comparación de los datos estimados o presupuestarios de un ejercicio y los del ejercicio anterior, los

aumentos en inversiones y la forma de financiación correspondiente. Consideramos que todos los activos deben contabilizarse en el estado de situación financiera, incluso las infraestructuras, el equipamiento militar, los bienes del patrimonio nacional, especialmente si son inversiones realizadas con posterioridad a la implantación de la base contable de devengo. El tratamiento presupuestario de estos activos, para ser coherente con su tratamiento contable, debe de hacerse según la base contable de devengo. Esto implica que se reconozca el importe total en el presupuesto de inversiones y la depreciación de los mismos en el presupuesto corriente o estado de rendimiento financiero presupuestario.

**Tabla 2**  
**Entidad del sector público. Estado presupuestario de situación financiera**

	Presupuesto 200X	Presupuesto final 200X-1	Presupuesto inicial 200X-1	Real Estimado 200X-1
<b>ACTIVOS</b>				
<b>Activos corrientes</b>				
Efectivo y equivalentes de efectivo	X	X	X	X
Cuentas por cobrar	X	X	X	X
Existencias	X	X	X	X
Pagos anticipados	X	X	X	X
Otros activos corrientes	X	X	X	X
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	X	X	X	X
<b>Activos no corrientes</b>				
Cuentas por cobrar	X	X	X	X
Inversiones en asociadas	X	X	X	X
Otros activos financieros	X	X	X	X
Infraestructuras, planta y equipo	X	X	X	X
Terrenos y edificios	X	X	X	X
Activos intangibles	X	X	X	X
Otros activos no financieros	X	X	X	X
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	X	X	X	X
<b>Activos totales</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X	X	X
<b>PASIVO</b>				
<b>Pasivos corrientes</b>				
Cuentas a pagar	X	X	X	X
Préstamos a corto plazo	X	X	X	X
Parte corriente de préstamos a largo plazo	X	X	X	X
Provisiones a corto plazo	X	X	X	X
Beneficios a los empleados	X	X	X	X
Pensiones	X	X	X	X
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	X	X	X	X
<b>Pasivos no corrientes</b>				
Cuentas por pagar	X	X	X	X
Inversiones a largo plazo	X	X	X	X
Provisiones a largo plazo	X	X	X	X
Beneficios a los empleados	X	X	X	X
Pensiones	X	X	X	X
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	X	X	X	X
<b>Pasivos totales</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X	X	X
<b>Activos netos</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X	X	X
<b>ACTIVOS NETOS/ PATRIMONIO NETO</b>				
Capital aportado por otros organismos	X	X	X	X
Otras entidades gubernamentales	X	X	X	X
Reservas	X	X	X	X
Resultados acumulados	X	X	X	X
<b>Total Activos netos/patrimonio neto</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X	X	X

Fuente: adaptado de IFAC (2007).

Dado que los tres estados presupuestarios -estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero y estado de inversiones- deben ser aprobados por el organismo legislativo correspondiente, con un presupuesto de devengo es posible controlar la inversión total como el importe de consumo de

recursos anual reconocido en la depreciación. Aunque el reconocimiento de activos es un tema todavía discutido en la literatura académica, consideramos que la contabilización de los activos se justifica por razones de transparencia y de rendición de cuentas, ya que la parte más importante del endeudamiento de las administraciones públicas está relacionada con la compra o construcción de los mismos. Otra de las razones es que permite una mayor eficiencia en su gestión por los incentivos que puede generar a una mejor utilización de los mismos. Por otro lado, hemos de indicar que cuando se trata de bienes que ya se poseían con anterioridad a la implantación del devengo, las dificultades o el elevado coste de valoración de los mismos pueden hacer más complicada su contabilización.

El estado presupuestario de rendimiento financiero (Tabla 3) recogería los ingresos y los gastos presupuestarios cuyo devengo se va a producir en el siguiente ejercicio. Con respecto a los ingresos por impuestos, la aplicación del principio de devengo supone contabilizar el derecho de cobro y el ingreso correspondiente cuando se realiza el hecho imponible. En la práctica, tal como señala el SEC 95, es necesario algo de flexibilidad puesto que no se puede cuantificar de forma fiable cuándo se realiza la actividad económica que origina la deuda tributaria. En general, los ingresos tributarios suelen reconocerse al nacer el derecho de cobro por parte de la administración. En todo caso, la contabilización según la base de devengo requiere dotar la provisión correspondiente por los importes que finalmente no se vayan a recaudar y proporcionar información acerca de los criterios seguidos en su estimación, que habitualmente deberán basarse en la experiencia de los años anteriores y las perspectivas económicas para los años siguientes. En cuanto a los gastos, sería conveniente que se presentasen según una clasificación por naturaleza o por función, como viene haciéndose ya actualmente en numerosas entidades públicas. La clasificación por naturaleza permite realizar el necesario control sobre los *inputs*, mientras que la clasificación funcional se podría extender a una presentación de los gastos por *outputs* y por *outcomes*.

**Tabla 3**  
**Entidad del sector público. Estado presupuestario de rendimiento financiero**  
(Clasificación de gastos por naturaleza)

	Presupuesto 200X	Presupuesto final 200X-1	Presupuesto inicial 200X-1	Real Estimado 200X-1
<b>Ingresos</b>				
Impuestos	X	X	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X	X	X
Otros ingresos	X	X	X	X
<b>Total Ingresos</b>	X	X	X	X
	X	X	X	X
<b>Gastos</b>				
Sueldos, salarios y beneficios a empleados	X	X	X	X
Subvenciones y otros pagos por transferencias	X	X	X	X
Suministros y material para consumo	X	X	X	X
Gasto de depreciación y amortización	X	X	X	X
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	X	X	X	X
Otros gastos	X	X	X	X
Costes financieros	X	X	X	X
<b>Total gastos</b>	X	X	X	X
<b>Resultado del período (Ahorro/desahorro)</b>	X	X	X	X

Fuente: adaptado de IFAC (2007).

En el estado presupuestario de rendimiento financiero consideramos que sería útil incluir también el resultado previsto según los criterios de contabilidad nacional (capacidad o necesidad de financiación según el SEC 95, por ejemplo), mostrando un resumen de los ajustes con el saldo del resultado presupuestario según devengo.

A modo de ejemplo, en España, la Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera<sup>2</sup>, en su artículo 27, indica que los presupuestos de cada administración pública se acompañarán de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas del SEC 95.

El estado presupuestario de flujos de efectivo recoge la información que contienen los presupuestos elaborados con base contable de caja que presentan muchas administraciones públicas. La presentación de este estado contable podría seguir el formato establecido en la IPSAS 2 sobre la base contable de efectivo, distinguiendo en actividades corrientes, de inversión y de financiación. Otra opción sería que durante un posible período de transición, hasta que la implantación del presupuesto de devengo sea completa, y con el fin de evitar confusiones, este estado se presente tal y como se venía presentando el presupuesto de la entidad. Para poder ver las diferencias entre la autorización presupuestaria según la base de devengo y las necesidades de tesorería para el próximo ejercicio (según la base de caja), se presentaría una tabla de conciliación con los ajustes necesarios para pasar del saldo de flujos de efectivo al resultado presupuestario devengado.

El presupuesto de capital o de inversiones detalla la planificación de adquisiciones de activos para los próximos años junto con su correspondiente financiación, ya sean aportaciones presupuestarias, fondos propios o endeudamiento. El gasto por depreciación anual de estas inversiones se incluirá en el estado de rendimiento financiero presupuestario, mientras que en el presupuesto de capital y en el balance se reflejará el importe total de nuevas inversiones (ya sea por adquisición o construcción propia). El presupuesto de capital permitirá controlar el gasto de capital a través de los techos de gasto para nuevas inversiones, limitando las obligaciones de pago que se comprometerán en el próximo ejercicio. Según Robinson (2009), es esencial establecer límites en el gasto de capital para contener la deuda y así asegurar la sostenibilidad fiscal, y el mejor modo de hacerlo es a través de los presupuestos de capital.

En los cuatro estados previsionales propuestos, como puede apreciarse en las Tablas 2 y 3 para el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero respectivamente, se presentarían en una columna los datos presupuestarios del siguiente ejercicio para el que se ha de aprobar el presupuesto (presupuesto 200X), así como otras tres columnas para el presupuesto inicial y final<sup>3</sup> del año anterior (año 200X-1) y los datos estimados de las cifras reales de cierre del ejercicio de 200X-1 (Real Estimado 200X-1). La comparación entre los importes presupuestarios y reales mejora la transparencia y la rendición de cuentas a través de los estados financieros, tal como recomienda la IPSAS 24, *Presentación de Información Presupuestaria en los Estados Financieros*. En caso de que se elaboren presupuestos plurianuales, que se actualizan y que se aprueban anualmente, se añadirían columnas para recoger las previsiones de los próximos ejercicios.

## **6. Hoja de ruta para la implantación de un presupuesto de devengo**

Antes de iniciar la reforma para la adopción del presupuesto de devengo, debe haber unas condiciones necesarias en la administración pública de un país. Por ello se comentará, en primer lugar, qué condiciones deben darse antes de que un gobierno inicie el proceso y, posteriormente, las fases de este proceso, así como los plazos y las principales actividades a realizar.

### **Condiciones que contribuyen al éxito de la implantación de un presupuesto de devengo**

Estudios previos (IFAC, 2003; Hepworth, 2003; Khan y Mayes, 2009; Lande y Rocher, 2011) han señalado que el proceso de implantación del devengo en la contabilidad se produce de forma

satisfactoria y con mayor rapidez siempre que esté presente una serie de factores. En la adopción del presupuesto de devengo en cualquier país también puede resultar muy conveniente tener en cuenta muchos de estos factores. En nuestra opinión, los más relevantes son los siguientes:

- La existencia de un mandato claro y voluntad política.
- El compromiso de las entidades centrales y los oficiales responsables.
- La disponibilidad de los recursos necesarios, tanto humanos como financieros y tecnológicos.

Sería desaconsejable que un gobierno intentara implementar la base de devengo sin la ayuda de un sistema de información de gestión financiera moderno -como son los sistemas integrados de administración financiera del Estado (SIAF) en América Latina- con funcionalidades demostradas en áreas como cuentas a cobrar, cuentas a pagar, compras, gestión de activos, etc.

- Efectiva gestión del proyecto y coordinación, adecuada capacidad y sistemas de información, y el uso de la legislación como medio para dar autoridad formal y manifestar el compromiso de cambio.

- Es conveniente que exista una ética cultural propia del sector público que haya asimilado los requisitos y objetivos a alcanzar, de manera de disponer de un cuerpo de funcionarios o empleados públicos comprometidos, así como contar con una agencia central responsable que lidere y dirija los cambios.

- Capacidad para desarrollar y aplicar incentivos financieros y sanciones que promuevan una gestión eficiente de los recursos en la prestación de los servicios públicos.

En cuanto al desarrollo de una normativa contable para el reconocimiento y la valoración de los elementos de los estados financieros presupuestarios con base de devengo, los mismos principios, normas y criterios de valoración que se aplican en la contabilidad de cada país, si es de devengo, serían también los que se aplicarían para la elaboración del presupuesto. No obstante, la labor de la IFAC, y en particular del IPSASB a través de la emisión de las IPSAS, puede facilitar a los organismos reguladores nacionales de la contabilidad pública, el desarrollo de normativa específica para el sector público en cada país.

### **Principales hitos en la implantación de un presupuesto de devengo**

Para establecer las fases de implantación de un presupuesto de devengo, y antes de diseñar el proceso de implantación, debe analizarse la situación de partida en cada país. En los casos donde no existe una contabilidad de devengo o deban realizarse reformas en esta, el presupuesto de devengo se adoptará al menos un año después. Es decir, se elaborarán los estados financieros del ejercicio  $n$  y el presupuesto corresponderá al ejercicio  $n+1$ . Recordamos que el presupuesto de  $n+1$  se elabora y presenta en  $n$ , por lo que equivale a su adopción al unísono. Es conveniente que se presenten también los estados del último ejercicio cerrado adaptados al nuevo modelo.

Partiendo de la base de que el país ya ha implantado el devengo en sus sistemas contables, puesto que es la situación en la que actualmente se encuentra el mayor número de países, establecemos, a continuación, el proceso de implantación dividido en cinco fases.

#### *Fase 0. Comunicación de la reforma*

La fase 0 consistiría en la divulgación de la reforma presupuestaria, de sus beneficios potenciales y de los costes de su implantación. Para el caso de la adopción de la contabilidad de devengo, Hepworth (2003) desaconsejaba seguir un enfoque de tipo “control y mando” por parte del Ministerio de Finanzas, y en su lugar, tratar de preparar culturalmente a la organización para el cambio. La introducción del presupuesto de devengo debe entenderse que no es exclusivamente un fin en sí mismo, sino que va unida a otras reformas dentro de la gestión por resultados.

#### *Fase 1. Cambios normativos y de legislación*

En esta fase se deberá crear, en primer lugar, una comisión o grupo de trabajo encargada de la emisión de un libro blanco o borrador para una nueva ley de presupuestos. Esta comisión podría ser también la

responsable de dirigir la reforma. La publicación de este libro blanco constituiría uno de los hitos iniciales de la reforma y debería contar con un período previo de consulta pública, en el que todos aquellos interesados en la reforma y la comunidad académica puedan formular comentarios y sugerencias. Esta fase tendría que culminar con la aprobación de la nueva legislación acerca de la reforma presupuestaria, en la que debería constar que los créditos presupuestarios de los distintos organismos se calcularán con la base contable de devengo. A este respecto, es importante mencionar que existen, a grandes rasgos, dos opciones.

Una primera es que la aprobación de los créditos presupuestarios se realice tanto con base de caja como de devengo -modelo seguido en Reino Unido-, con las necesarias conciliaciones entre las magnitudes calculadas según ambas bases contables. Esto significa que para cada departamento se aprueban las necesidades de recursos y de tesorería asociadas. En este modelo, los departamentos no reciben tesorería por los gastos que no suponen salida de tesorería como la depreciación.

Otra opción es que la aprobación de los créditos presupuestarios se realice únicamente con base de devengo -modelo seguido en Nueva Zelanda y Australia- y por tanto, los departamentos reciban tesorería también por los gastos que no suponen movimientos de tesorería. En esta opción, no todo el importe de las nuevas adquisiciones de activos se realiza con cargo a las aportaciones del presupuesto. Normalmente, el total de aportaciones de capital es el coste de las nuevas adquisiciones menos las dotaciones a la amortización. La amortización se financia con los ingresos corrientes. Esta doble vertiente de financiación debe distinguirse claramente al elaborar las autorizaciones de capital que se presentan al Parlamento para su aprobación. Otras vías para financiar las nuevas adquisiciones de activos pueden ser los beneficios de las operaciones de la entidad, autorizaciones de capital de años anteriores pendientes de aplicar, o los importes obtenidos en la venta de activos poseídos por la entidad.

Elegir una de las dos opciones, o una variante de las mismas, dependerá del nivel de descentralización y modo de gestión establecido para los departamentos, agencias y otros organismos gubernamentales.

Otros aspectos a tener en cuenta en esta nueva legislación serían el marco fiscal del gasto a medio plazo -por ejemplo, a tres años-, la presentación de indicadores de gestión en las distintas fases del ciclo presupuestario, la flexibilidad para traspasar los créditos no gastados a ejercicios siguientes con el fin de evitar gastos innecesarios al cierre del ejercicio, etc. Todo ello dentro del presupuesto enfocado por resultados y la responsabilización por el rendimiento.

### *Fase 2. Formación de todos los agentes implicados en el cambio*

En esta fase se trata, sobre todo, de formar no solo al personal de finanzas de los organismos públicos, sino también a los agentes decisores. La reforma puede requerir un aumento en el número de gestores financieros<sup>4</sup> cualificados en contabilidad empleados por el gobierno, lo que puede ser el coste más significativo de la reforma. En esta fase de formación se debe tratar de inculcar una cultura de rendición de cuentas basada en el desempeño y en la gestión eficiente de los recursos públicos, de modo que se creen rutinas de toma de decisiones encaminadas a lograr la prestación de un servicio público de calidad y al menor coste posible. En el programa de formación y divulgación se elaborarán guías, se realizarán cursos, seminarios con estudio de casos prácticos, constitución de grupos de trabajo y foros para facilitar el intercambio de información. Se deberían realizar experiencias piloto previas en determinados ministerios, departamentos, agencias u organismos gubernamentales.

### *Fase 3. Implantación*

Como todas las fases, esta requerirá establecer un calendario con los eventos o etapas de implantación clave, e indicadores para seguir el progreso de implantación.

Los puntos clave serán que en cada departamento se elaboren balances de apertura completos y la presentación de unos estados contables presupuestarios. Para ello se deberá disponer de un registro de todos los organismos gubernamentales que cuentan con presupuesto propio, y a los que se requerirá la

presentación de un presupuesto de devengo. En esta fase habrá un proceso de consulta continuada entre la agencia central/ministerio de finanzas y los demás ministerios o departamentos. Debe tenerse en cuenta que en la administración central de un país, la implantación puede realizarse a dos niveles: 1) a nivel de los departamentos o agencias, lo que traería beneficios a nivel micro de la organización, sobre todo en el cálculo de costes de los servicios públicos; y 2) a nivel de presupuesto consolidado, del conjunto del gobierno, sobre todo para el cálculo de las cifras de déficit, deuda y los principales agregados macroeconómicos.

Se puede establecer un período de transición entre el presupuesto actual y el de devengo. La opción que se cree más conveniente es la de abandonar enseguida el modelo antiguo, ya que su mantenimiento, además de costoso, disminuiría considerablemente los incentivos del nuevo sistema. En todo caso, puede ser conveniente presentar el primer año a los parlamentarios una comparativa del año anterior y del actual con los dos modelos.

#### *Fase 4. Seguimiento y evaluación de la implantación*

Realizar un adecuado y periódico seguimiento del proceso de implantación, evaluando si los hitos marcados se van cumpliendo de manera satisfactoria, es imprescindible para que la implantación del presupuesto de devengo tenga éxito. Detectar a tiempo los posibles problemas, reticencias y dificultades para corregirlas, aumentar esfuerzos o reorientar a tiempo ciertos procesos, es del todo necesario.

En esta fase, como en las anteriores, será necesario contar con el apoyo del organismo nacional de auditoría. Puesto que el presupuesto de devengo requiere la realización de estimaciones, el trabajo del auditor cambiará considerablemente, por lo que debería estar implicado en el proceso de cambio desde el principio.

En cuanto a los plazos para implantar la reforma, en nuestra opinión, se requieren entre cuatro y cinco años desde que se toma la decisión hasta el inicio del nuevo sistema de presupuesto de devengo y de otras reformas asociadas. Las experiencias de los países que tienen un presupuesto de devengo, indican que son necesarios varios años hasta que el sistema funciona. En Nueva Zelanda, dados, entre otros factores, el reducido tamaño de este país y que la administración contaba con personal cualificado en contabilidad, la implantación fue muy rápida y se hizo a la vez tanto en contabilidad como en el presupuesto. En apenas dos años, desde la aprobación de la ley de finanzas públicas, todos los departamentos llevaban contabilidad, costes y presupuestos en una base de devengo completo (Pallot, 2001). En Reino Unido, el libro blanco que anunciaba la introducción del devengo tanto en contabilidad como en presupuestos se publicó en 1995, y en 1999/2000 fue el primer año en que se publicaron y se presentaron ante el Parlamento cuentas elaboradas con criterio de devengo, mientras que la presentación del presupuesto de devengo tuvo lugar en el ejercicio 2001/2002.

Un período no demasiado largo facilita que la iniciativa sea tomada en serio, las barreras y reticencias se superen más rápido, y se mantenga el empeño de la reforma. Como toda reforma de la gestión pública, debe tenerse en cuenta que la adopción del presupuesto de recursos no está exenta de dificultades, consiguiéndose los beneficios en un relativo largo plazo frente a los costes de implantación, los cuales son mayores durante los primeros años de establecimiento.

#### **Conclusiones**

Ante las necesidades de la gestión pública y el entorno macroeconómico en que se mueven las finanzas públicas, el presupuesto tradicional presenta bastantes carencias. La adopción de un presupuesto con base contable de devengo supone aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados en la elaboración y seguimiento de los presupuestos de las administraciones públicas. Su implantación se asocia con el cambio del control centrado en los recursos disponibles a un mayor control sobre los productos y resultados obtenidos, de manera que se hace responsables a las entidades públicas no solo por lo gastado, sino por lo conseguido y cómo.

La propuesta de presupuesto con base de devengo presentada en este artículo se materializa en la presentación de los siguientes estados financieros: un estado presupuestario de situación financiera, un estado presupuestario de rendimiento financiero, un estado presupuestario de flujos de efectivo y un presupuesto de capital o de inversiones.

La aplicación de la base contable de devengo al presupuesto supondría un avance importante en la homogeneización de las bases contables utilizadas en los sistemas de información de las administraciones públicas: la contabilidad financiera y la contabilidad nacional, como ya se ha puesto de manifiesto en los países en los que se ha implantado.

Por otra parte, si en el sector empresarial se considera que la base de devengo es la adecuada para presentar información completa sobre todos los activos, pasivos, ingresos y gastos de las entidades, por las mismas razones debería implantarse el devengo en el sector público. Si se exige a las empresas información con base de devengo auditada y disponible públicamente y esto no plantea discusiones, con más razón se debería exigir a las administraciones públicas.

A pesar de la subjetividad que suponen algunas estimaciones y valoraciones que deben realizarse con la aplicación del principio de devengo, mayor información es siempre preferible y está más cerca de lograr la imagen fiel de las entidades que una situación con ausencia de información. Su aplicación no está exenta de dificultades, como toda reforma en la gestión pública, pero consideramos que es necesaria y aportaría importantes beneficios.

Las mejoras implantadas en los sistemas de información financiera de las administraciones -como la adopción del devengo- solo tendrán verdadera eficacia si se implanta en el presupuesto, ya que el presupuesto es la principal herramienta en la toma de decisiones y en los debates parlamentarios. Es necesario que la información realmente se utilice en la toma de decisiones y como forma de rendición de cuentas (Ospina, 2001).

En definitiva, el presupuesto de devengo permite complementar la información de flujos de efectivo y contribuye a mejorar la calidad de la información financiera, la transparencia y la rendición de cuentas, que son elementos fundamentales de la gobernanza pública.

## Notas

<sup>1</sup> La autofinanciación de las inversiones se calcula como el cociente entre los flujos de efectivo de la entidad y las inversiones netas. Por lo tanto, este ratio requiere información con base de caja y de devengo.

<sup>2</sup> 27 de abril de 2012.

<sup>3</sup> El presupuesto final de 200X-1 es el presupuesto inicial de 200X-1 después de todas las modificaciones en el presupuesto efectuadas en dicho ejercicio.

<sup>4</sup> Según Wynne (2003: 2), en el Reino Unido el número de contables cualificados pasó de casi 600 en 1989 a 2.200 en 2003.

## Bibliografía

- AASB (2009), "AASB 1049 Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting", Melbourne, Australian Accounting Standards Board.
- Anessi-Pessina, E. y Steccolini, I. (2007), "Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments", en *Financial Accountability and Management*, Vol. 23 N° 2, Ediburgh, pp. 113-131.
- Athukorala, S. L. y Reid, B. (2003), "Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries", Manila, Asian Development Bank.
- Ball, I. (2012), "New Development: Transparency in the Public Sector", en *Public Money and Management*, Vol. 32 N° 1, London, pp. 35-40.
- Barton, A. (2009), "The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management

- Reform Program in Australia”, en *Abacus*, Vol. 45 N° 2, Sydney, pp. 221-248.
- Bergmann, A. (2012), “The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-Making: Evidence from Switzerland”, en *Public Money and Management*, Vol. 32 N° 1, London, pp. 15-20.
- Blöndal, J. (2004), “Issues in Accrual Budgeting”, en *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4 N° 1, Paris, pp. 103-119.
- Bouckaert, G. (2006), “Modernising Government: the Way Forward; a Comment”, en *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 72 N° 3, Brussels, pp. 327-332.
- Brorström, B. (1998), “Accrual Accounting, Politics and Politicians”, en *Financial Accountability and Management*, Vol. 14 N° 4, Edinburgh, pp. 319-333.
- Carlin, T. y Guthrie, J. (2003), “Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia: the Rhetoric-Reality Gap”, en *Public Management Review*, Vol. 5 N° 2, London, pp. 145-162.
- Carvalho, J.; Jorge, S.; y Fernandes, M. J. (2006), “New Local Government Accounting in Portugal”, en *Public Money and Management*, Vol. 26 N° 4, London, pp. 211-216.
- Chan, J. L. (2001), “The Implications of GASB Statement N° 34 for Public Budgeting”, en *Public Budgeting and Finance*, Vol. 21 N° 3, Syracuse, pp. 79-88.
- Christiaens, J.; Reyniers, B.; y Rollé, C. (2010), “Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: a Comparative Study”, en *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76 N° 3, Brussels, pp. 537-554.
- Clark-Lewis, M. (1996), “Government Accrual Reports: Are They Better than Cash?”, en *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55 N° 1, Melbourne, pp. 286-288.
- Cortès, J. L. (2005), *El presupuesto como instrumento de gestión pública: del presupuesto por objetivos al presupuesto de recursos*, Sevilla, Instituto Andaluz de Administración Pública.
- \_\_\_\_\_ (2006), “The International Situation vis-à-vis the Adoption of Accrual Budgeting”, en *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 18 N° 1, Boca Raton, pp. 1-26.
- GAO (2000), “Accrual Budgeting: Experiences of Other Nations and Implications for the United States”, Washington, United States General Accounting Office (GAO/AIMD-00-57).
- \_\_\_\_\_ (2007), “Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but Does Not Provide Sufficient Information for Reporting on our Nation’s Longer-Term Fiscal Challenge”, Washington, United States Government Accountability Office (GAO 08-206).
- Giosi, A.; Testarmata, S.; y Brunelli, S. (2010), “An International Review of Accrual Accounting in Central Government: a Future Research Agenda”, paper presented at the 6th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, European Institute for Advanced Studies in Management and Copenhagen Business School, Copenhagen, September 1-3.
- Hepworth, N. (2003), “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government”, en *Public Money and Management*, Vol. 23 N° 1, London, pp. 37-43.
- IFAC (2000), *Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, New York, International Federation of Accountants. Public Sector Committee (Study; N° 11).
- \_\_\_\_\_ (2003), *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, New York, International Federation of Accountants. Public Sector Committee (Study; N° 14).
- \_\_\_\_\_ (2007), *Manual de pronunciamientos de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, New York, International Federation of Accountants.
- IPSASB (2005), “International Public Sector Accounting Standards and Statistical Basis of Financial Reporting: an Analysis of Differences and Recommendations for Convergence”, New York,

- International Public Sector Accounting Standards Board (Research Report).  
\_\_\_\_\_ (2011), "Reporting on the Long-Term Sustainability of a Public Sector Entity's Finances", New York, International Public Sector Accounting Standards Board (Exposure Draft; N° 46).
- Jagalla, Tobias; Becker, Sebastian D.; y Weber, Jürgen (2011), "A Taxonomy of the Perceived Benefits of Accrual Accounting and Budgeting: Evidence from German States", en *Financial Accountability and Management*, Vol. 27 N° 2, Edinburgh, pp. 134-165.
- Jones, R. y Lüder, J. (2011), "The Federal Government of Germany's Circumspection Concerning Accrual Budgeting and Accounting", en *Public Money and Management*, Vol. 31 N° 4, London, pp. 265-270.
- Kelly, J. y Wanna, J. (2004), "Crashing Through with Accrual-Output Price Budgeting in Australia: Technical Adjustment or a New Way of Doing Business?", en *American Review of Public Administration*, Vol. 34 N° 1, Atlanta, pp. 94-111.
- Keuning, S. y Van Tongeren, D. (2004), "The Relationship between Government Accounts and National Accounts, with Special Reference to the Netherlands", en *Review of Income and Wealth*, Vol. 50 N° 2, Ottawa, pp. 167-179.
- Khan, A. y Mayes, S. (2009), "Transition to Accrual Accounting", Washington, International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department (Technical Notes and Manuals).
- Lande, E. y Rocher, S. (2011), "Prerequisites for Applying Accrual Accounting in the Public Sector", en *Public Money and Management*, Vol. 31 N° 3, London, pp. 219-222.
- Likierman, A. (2003), "Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis", en *Public Money and Management*, Vol. 23 N° 1, London, pp. 45-50.
- Lundqvist, K. (2001), "Accrual Accounting in Swedish Central Government", Stockholm, Swedish National Financial Management Authority, <http://www.esv.se>.
- Martí, C. (2006), "Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy", en *Public Budgeting and Finance*, Vol. 26 N° 2, Syracuse, pp. 45-65.
- Matheson, A. (2002), "Better Public Sector Governance: the Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations", en *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2 Supplement 1: Models of Public Budgeting and Accounting Reform, Paris, pp. 37-49.
- Mellor, T. (1996), "Why Governments Should Produce Balance Sheets?", en *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55 N° 1, Melbourne, pp.78-81.
- Meszarits, V. y Seiwald, J. (2008), "Budgetary Reform in Austria: Towards Tighter Coupling within the Financial and Management System", Vienna, Federal Ministry of Finance (Working Paper; N° 3/2008).
- Moynihan, D. P. (2006), "Managing for Results in State Government: Evaluating a Decade of Reform", en *Public Administration Review*, Vol. 66 N° 1, Washington, pp. 77-89.
- OCDE (2002), "Overview of Results-Focused Management and Budgeting in OECD Member Countries", paper presented at the Expert Meeting on the Quality of Public Expenditure: Implementation Challenges in Result Focused Budgeting and Management, OECD, Paris, February 11-12 (PUMA/SBO; N° 2002-1).
- \_\_\_\_\_ (2007), "Overview of Accrual Accounting and Budgeting Practices in Individual Countries", paper presented at the 7th Annual OECD Public Sector Accrual Symposium, Paris, March 5-6.
- Ospina, S. (2001), "Evaluación de la gestión pública: conceptos y aplicaciones en el caso latinoamericano", en *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, N° 19, Caracas, pp. 89-122.
- Pallot, J. (1994), "The Development of Accrual-Based Accounts for the Government of New Zealand", en *Advances in International Accounting*, N° 7, Cincinnati, pp. 289-310.

- \_\_\_\_\_ (2001), “A Decade in Review: New Zealand’s Experience with Resource Accounting and Budgeting”, en *Financial Accountability and Management*, Vol. 17 N° 4, Edinburgh, pp. 383-400.
- Paulson, G. (2006), “Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden”, en *Financial Accountability and Management*, Vol. 22 N° 1, Edinburgh, pp. 47-62.
- Pina, V. y Torres, L. (2003), “Reshaping Public Sector Accounting: an International Comparative View”, en *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 20 N° 4, Hamilton, pp. 334-350.
- Robinson, M. (2009), “Accrual Budgeting and Fiscal Policy”, en *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 9 N° 1, Paris, pp. 1-29.
- Scheers, B.; Sterk, M.; y Bouckaert, G. (2005), “Lessons from Australian and British Reforms in Results-Oriented Financial Management”, en *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5 N° 2, Paris, pp. 133 -162.
- Shick, A. (2007), “Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?”, en *OECD Journal of Budgeting*, Vol. 7 N° 2, Paris, pp. 109-138.
- Torres, L. (2004), “Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems”, en *Public Administration and Development*, Vol. 24 N° 5, Malden, pp. 447-456.
- Warren, K. y Barnes, C. (2003), “The Impact of GAAP on Fiscal Decision Making: a Review of Twelve Years’ Experience with Accrual and Output-Based Budgets in New Zealand”, en *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3 N° 4, Paris, pp. 7-40.
- Wynne, A. (2003), “Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?”, paper presented at the European Group of Public Administration Annual Conference on Public Law and Modernising State, Oeiras, Portugal, September 3-6.
- Zapico-Goñi, E. (1999), “El seguimiento de los resultados de la gestión presupuestaria: un nuevo papel de la unidad central de presupuestos”, en *Seguimiento de los resultados de la gestión en el sector público: perspectivas desde la experiencia internacional*, J. Mayne y E. Zapico-Goñi (eds.), Madrid, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.