

**PRESUPUESTO DE DEVENTO, GOBERNAZA Y DESCENTRALIZACIÓN
FISCAL: UN ESTUDIO EMPÍRICO EN LOS PAÍSES DE LA OCDE***

Caridad Martí

Dpto. Contabilidad y Finanzas
Gran Vía, 2
50.005 Zaragoza, España
Telf. +34976762492
Fax. +34976761769
E-mail: camarti@unizar.es

Área temática: F) Sector Público

Palabras clave: devengo, presupuesto, gobernanza, descentralización fiscal

RESUPUESTO DE DEVENGO, GOBERNANZA Y DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

En el contexto de las reformas de la Nueva Gestión Pública (NGP), basadas en la premisa de que el sector privado constituye un modelo de gestión adecuado para el sector público, está teniendo lugar la adopción del principio de devengo en los sistemas de información financiera de las administraciones públicas. Según un estudio de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE, 2007) sobre la utilización del criterio del devengo en el Sector Público, un 80 % de los países que han respondido al estudio han adoptado alguna forma de utilización de este principio contable en sus instituciones públicas.

Uno de los componentes de las reformas de la Nueva Gestión Pública es la descentralización. Los procesos de descentralización pueden implicar cambios organizacionales y esto puede tener también consecuencias en los sistemas contables. Con base en la teoría de la agencia, la descentralización es un posible factor que puede influenciar la adopción de sistemas contables más avanzados o sofisticados como medio de rendición de cuentas.

Otro factor que posiblemente influya en la introducción del devengo es el estilo de gobernanza existente en cada país. El término gobernanza es un concepto amplio por la gama de significados que se atribuyen al mismo. Es el arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía (Definición del DRAE).

El Banco Mundial da una definición amplia de gobernanza como las tradiciones y las instituciones por las que se ejerce la autoridad en un país. Esto incluye: a) el proceso por el que los gobiernos son seleccionados, evaluados y reemplazados, b) la capacidad del gobierno para formular e implantar eficazmente las políticas adecuadas y c) el respeto de los ciudadanos por las instituciones que gobiernan interacciones económicas y sociales entre ellos (Kaufmann et. al, 2005, p. 2).

El IPSASB (2001, p. 11) toma los tres principios fundamentales de gobernanza corporativa definidos por el Informe del Comité en Aspectos Financieros de Gobernanza Corporativa (El Informe Cadbury) y los redefine para adaptarlos al contexto del sector público. Estos principios son: apertura, integridad y rendición de cuentas. Según el Libro Blanco sobre Gobernanza de la Comisión Europea, hay cinco principios que subyacen en el concepto de gobernanza: la apertura, la participación, la rendición de cuentas, la eficacia y la coherencia.

El IPSASB considera que la contabilidad de devengo es necesaria para fortalecer la gobernanza, en una época como la actual en la que tras los escándalos financieros (Enron, WorldCom) ocurridos en los últimos años, la robustez de las normas contables y la calidad de la información financiera se han puesto en tela de juicio.

Pocos estudios empíricos han utilizado métodos estadísticos para contrastar hipótesis sobre la relación entre las variables de gestión pública (Boyne, 2002, p. 327). Este artículo examina las relaciones entre el nivel de modernización de los sistemas contables públicos, medido fundamentalmente por la aplicación del devengo, el nivel de gobernanza y el grado de descentralización fiscal de un país.

Hemos utilizado variables de tres tipos: un grupo de variables está relacionado con el sistema contable público y los otros dos grupos hacen referencia a posibles factores explicativos del mayor o menor nivel de desarrollo contable: la descentralización fiscal y los indicadores de gobernanza. Las variables relativas a los sistemas contables públicos son las siguientes:

-
- 1) Criterio contable aplicado en la elaboración del presupuesto: 1 caja, 2 caja modificada, 3 planes de adopción del devengo, 4 devengo modificado y 5 devengo completo.
 - 2) Criterio contable aplicado en los estados contables consolidados: 1 caja, 2 caja modificada, 3 planes de adopción del devengo, 4 devengo modificado y 5 devengo.
 - 3) Criterio contable aplicado en los estados financieros a nivel de agencia o departamental: 1 caja, 2 caja modificada, 3 caja + información adicional por devengo, 4 devengo modificado y 5 devengo completo.
 - 4) Presentación de indicadores de gestión incluidos en la información presupuestaria: 1 no, 2 para menos del 25 % de los programas, 3 para más del 25 % de los programas, 4 para más del 50 % de los programas, 5 para más del 75 % de los programas y 6 para todos los programas.
 - 5) Cuentas anuales auditadas y disponibles públicamente: 1 no; 2 más de 6 meses a final de ejercicio; 3 entre tres y seis meses desde el final del ejercicio; 4 entre 1 y 3 meses desde final del ejercicio.
 - 6) Criterio contable en la contabilidad financiera a nivel local: 1 caja, 2 caja modificada, 3 devengo modificado y 4 devengo completo.
 - 7) Criterio contable en los presupuestos a nivel local: 1 caja, 2 caja modificada, 3 devengo modificado y 4 devengo completo.
-

Estas variables constituyen indicadores del nivel de desarrollo del sistema contable, a pesar de que esta cuestión está sujeta a juicios de valor, y por ello, es subjetiva. Nuestro trabajo se basa en la asunción de que la aplicación del criterio de devengo es un indicador de sistema contable avanzado en comparación con el criterio de caja. Esta asunción se basa en el concepto de “trayectoria” de modernización y reforma de Pollit y Bouckaert (2000, p.63).

Las tres primeras variables indican la base contable de elaboración de los distintos tipos de información financiera al nivel de la administración central: presupuesto, cuentas anuales de las agencias y estados consolidados. Además de variables relativas a la información financiera, también utilizamos una variable que mide el porcentaje de programas de la información presupuestaria que incluye indicadores de gestión. La variable definida como “Cuentas anuales auditadas y disponibles públicamente” mide la disponibilidad y oportunidad de la información contable auditada. Además, hemos introducido dos variables relativas a la administración local: criterio de elaboración de la contabilidad y criterio de elaboración del presupuesto. Considerando las siete variables conjuntamente, se trata, por tanto, de una definición de sistema contable entendida en sentido amplio, incluyendo contabilidad, presupuesto, auditoría e indicadores de gestión.

Las fuentes de medición de las variables que miden algunas características de los sistemas contables públicos han sido la OCDE (2002) y la Encuesta sobre Prácticas Presupuestarias de la OCDE y del Banco Mundial (2004) disponible en Internet (<http://ocde.dyndns.org>). Asimismo, en algunos casos hemos contrastado estos datos a través de la revisión de la literatura sobre contabilidad y presupuesto gubernamentales y reformas NGP en distintos países de la OCDE.

El segundo grupo de variables está compuesto por los siguientes indicadores del nivel de descentralización fiscal de un país:

-
- 1) Participación del gobierno subnacional en el gasto público total consolidado.
 - 2) Participación del gobierno local en el gasto público total consolidado.
 - 3) Participación del gobierno subnacional en el ingreso tributario total.
 - 4) Participación del gobierno local en el ingreso tributario total.
 - 5) Ratio de dependencia fiscal.
-

Para medir el nivel de descentralización, hemos utilizado la participación de cada uno de los niveles de gobierno en el gasto público total consolidado, puesto que es uno de los indicadores más conocidos de descentralización fiscal. Un ejemplo de su utilización es el informe de Desarrollo del Banco Mundial (2000). Distinguimos entre el nivel subnacional y el nivel local, dada la relevancia del nivel local en la provisión de servicios públicos a los ciudadanos. El ratio de dependencia fiscal, calculado como la participación de las transferencias intergubernamentales en los ingresos totales del nivel local, mide el “gap” existente entre los gastos e ingresos gestionados por el gobierno local (de Mello, 2001, p. 117). Para la medición de estas variables, hemos utilizado como fuente el Libro Anual del 2003 sobre Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (GFS Yearbook, IMF, 2003).

El tercer grupo de variables está constituido por los siguientes indicadores de gobernanza del Instituto del Banco Mundial:

-
- 1) Rendición de Cuentas.
 - 2) Estabilidad Política.
 - 3) Eficacia del Gobierno.
 - 4) Calidad reguladora.
 - 5) Regla de la Ley.
 - 6) Control de la Corrupción.
-

Estos seis indicadores están basados en varios cientos de variables individuales que miden percepciones de gobernanza, obtenidas de treinta y siete fuentes de datos y construidas por treinta y una organizaciones distintas. Hemos utilizado los datos, calculados para el período 1996- 2004, que fueron publicados en mayo de 2005. “Rendición de Cuentas” recoge diversos aspectos del proceso político, de los derechos civiles, políticos y humanos. En este indicador se trata de medir hasta qué punto los ciudadanos de un país son capaces de participar en la selección de sus gobiernos. “Estabilidad Política” mide las percepciones sobre la probabilidad de amenazas violentas o cambios en el gobierno, incluyendo el terrorismo. La atención de “Eficacia del Gobierno” se centra en medir la competencia de la burocracia y la calidad en la entrega del servicio público. “Calidad reguladora” se centra más en las propias políticas en sí mismas, incluyendo medidas sobre la incidencia de políticas hostiles a los mercados, tales como controles sobre precios, así como percepciones sobre las cargas impuestas por una excesiva regulación. “Autoridad” incluye indicadores sobre la confianza que los distintos agentes tienen en las reglas de la sociedad. En “Control de la Corrupción” se trata de medir la convencional definición de corrupción como el ejercicio de los poderes públicos para obtener ganancias privadas.

Con una muestra de 26 países de la OCDE, hemos aplicado diversas técnicas multivariantes. De la aplicación del análisis cluster, del análisis de escalamiento multidimensional y del análisis de perfiles, concluimos que los países que presentan un nivel alto de desarrollo contable, medido principalmente a través de la utilización del devengo en los presupuestos públicos, son países que presentan también valores altos para los indicadores de gobernanza, y a su vez, presentan un nivel de descentralización fiscal elevado. El cluster de mayor nivel de desarrollo contable está formado por Australia, Nueva Zelanda, Reino Unido, Finlandia, Islandia, Suiza, Canadá, Suecia, España, EE.UU, Holanda, Noruega y Dinamarca. El cluster de menor nivel de desarrollo contable está constituido por la República Checa, Hungría, Polonia, Francia, Italia, Grecia, Austria, Alemania, Bélgica, Portugal, Luxemburgo e Irlanda.

A partir de la aplicación de tests no paramétricos, gráficos box-plot y coeficientes de correlación lineal pearson y spearman, los resultados revelan que la asociación existente entre los indicadores de gobernanza y el criterio de elaboración del presupuesto es estadísticamente significativa. De todas las variables de

contabilidad, es con la variable “criterio de elaboración del presupuesto” con la que se obtienen los coeficientes de correlación más significativos.

En cuanto a la posible asociación entre las variables de descentralización y del sistema contable, los resultados obtenidos confirman que no es lo suficientemente fuerte como para demostrar una relación estadística entre ellas.

La interpretación de estos resultados es acorde con la teoría institucional, según la cual, las presiones del entorno para el cambio son los factores principales que causan que las organizaciones adopten el devengo, y en general los principios de contabilidad generalmente aceptados. A pesar de que a priori planteábamos que la teoría de la agencia, podría explicar que la modernización de los sistemas contables sea una respuesta a la descentralización, empíricamente no obtenemos evidencia de esta relación.

Los resultados nos llevan a considerar que la provisión de información contable por devengo en el sector público y la implantación de sistemas contables más avanzados no responde tanto a necesidades gerenciales relacionadas con la descentralización, sino que se debe más bien a cuestiones de gobernanza, y por ello, de rendición de cuentas, transparencia e imagen, tratando así de fortalecer la confianza de los ciudadanos en los gobiernos y de dar mayor legitimidad a las actuaciones de las administraciones públicas.

ACCRUAL ACCOUNTING, GOVERNANCE AND FISCAL DECENTRALISATION: AN EMPIRICAL STUDY IN OECD COUNTRIES

ABSTRACT

This paper examines the relationships between the level of modernization of public sector accounting systems, measured fundamentally by the application of the accrual principle, the level of governance and the degree of fiscal decentralisation. On the basis of a sample of twenty-six OECD countries we apply several multivariate techniques. The results of this study seem to indicate that the association between governance indicators and accounting variables is statistically significant. In the light of this, we argue that accrual-based budgeting and accounting information is necessary for accountability and transparency issues and a key tool to enhance governance in the public sector.

Acknowledgements: The study has been carried out with the financial support of the Spanish National R&D Plan through research project SEJ 2004-00791 ECON.