

V Conferencia EUROSAI/OLACEFS – Lisboa, mayo, 2007

Tema 1 – Presentación de cuentas y responsabilidad

Documento de país: Reino Unido – Contabilidad y presupuestación de recursos en el Gobierno central del Reino Unido

Resumen

1. En este documento se examina la introducción y funcionamiento de la 'Contabilización de recursos' y la 'Presupuestación de recursos' en el sector del Gobierno central del Reino Unido. La contabilización de recursos es una 'contabilidad por acumulaciones' estilo comercial, adaptada a la naturaleza sin fines de lucro de las actividades gubernamentales. Este tipo de contabilización vino a sustituir la 'contabilidad en base al efectivo', en la que estaban anteriormente basadas las cuentas del sector público.
2. En su forma más básica, la contabilidad en base al efectivo llevaba, sencillamente, consigo el registro de recibos y pagos en efectivo, en el momento en que se realizaban, y el balance consiguiente en efectivo. Por otra parte, el objetivo de la contabilidad de recursos por acumulaciones consiste en la comunicación de información sobre la sustancia económica de las transacciones realizadas por una entidad durante un período temporal determinado que, a menudo, difiere de su impacto sobre el flujo de los fondos. Por ejemplo, si una entidad adquiere un servicio en un período, reflejaría el coste de dicho servicio en sus cuentas para el período en cuestión, aun cuando no se entregara el efectivo por dicho servicio hasta el siguiente período. De manera similar, contabilizaría los ingresos conseguidos durante el período, aun cuando el efectivo correspondiente no se recibiera hasta el período subsiguiente.
3. La introducción de la contabilización de recursos por acumulaciones se debió a la decisión política de los ministros. En el 2002, los departamentos del Gobierno británico utilizaron por primera vez la contabilidad de recursos por acumulaciones,

como principal sistema de presentación de sus gastos ante el Parlamento.

Anteriormente, hubo un período de debate, consultas y labor preparatoria, que duró más de 5 años desde el momento de adoptarse la decisión, junto con un período de “funcionamiento en paralelo” con la contabilización en base al efectivo, a la que iba a sustituir. Un importante objetivo de esta modernización de los métodos contables del Gobierno fue la promoción de responsabilidad y eficiencia en la gestión del gasto público. La contabilización de recursos por acumulaciones contribuye a lograr este objetivo, reconociendo, por ejemplo, que los egresos en efectivo llevan a la creación de activos, que deberán estar sujetos a una gestión adecuada para asegurar su rentabilidad.

4. El sistema de contabilidad por acumulaciones exige la adopción de juicios y cálculos no requeridos por la contabilización en base al efectivo, así como la determinación de una política contable apropiada. Valga citar, a manera de ejemplo, la política de depreciación relativa a un tipo de maquinaria que se verá influenciada por cálculos de su vida útil, su probable valor residual y si su desgaste se produce por igual a lo largo de su vida útil.
5. A fin de conseguir que los beneficios de la contabilización por acumulaciones se conviertan en realidad se requerirán también nuevos sistemas de contabilidad, formación del personal y una mejora general de la ‘profesionalización’ de la función financiera. Estos aspectos han constituido serios retos y se están consiguiendo de manera gradual e incremental.
6. Si bien es cierto que este proceso no ha sido siempre fácil y que algunos departamentos han experimentado serios problemas, no hay duda alguna de que muchos de los beneficios previstos de la contabilización y presupuestación de recursos se están haciendo tangibles. Una información financiera más completa y puntual está facilitando la gestión interna de los departamentos y su responsabilidad ante el Parlamento. Por ejemplo, la prestación de una mayor atención a su base de activos ha permitido al Ministerio de Defensa la racionalización y reducción de un importante volumen de sus existencias, que habían dejado de requerirse.
7. Esta mayor gestión proactiva de activos y pasivos refleja una progresión de la compilación de balances y cuentas de ingresos y egresos a base de acumulaciones en la forma de ejercicios manuales únicos al final del año, basados en los viejos sistemas de contabilidad en base al efectivo, al uso de sistemas de contabilidad de

gestión plenamente integrados e incorporados capaces de proporcionar cuentas completas y precisas a intervalos mensuales o aun más frecuentes.

8. Valga señalar, sin embargo, que dichos beneficios tienen su coste. La contabilidad a base de acumulaciones es más compleja y su preparación resulta más cara que la contabilidad en base al efectivo. Dicha complejidad se ha visto incrementada con la introducción en las cuentas de recursos de los departamentos de declaraciones adicionales en apoyo del escrutinio y control de sus gastos por parte del Ministerio de Hacienda (Treasury).
9. Si bien es posible que la reciente decisión del Gobierno del Reino Unido de que, a partir del 2008/09, la contabilidad gubernamental debería estar basada en las normas internacionales de información financiera (NIIF), más bien que en las normas británicas de contabilización, proporcione mayor coherencia y comparabilidad con los informes financieros de la economía mundial, en línea con la decisión de la Unión Europea de utilizar las NIIF para todas las compañías cotizadas en Bolsa a partir del 2005, es igualmente posible que incremente la complejidad. De cara al futuro, deberá vigilarse que dicha complejidad no repercuta negativamente sobre la necesidad de contar con una responsabilidad fácilmente comprensible, clara y transparente en los estados financieros publicados. Sin embargo, no se puede negar que la contabilidad por acumulaciones, tanto en el sector público como en el privado, requiere cuidadoso estudio para conseguir que sus ventajas sean plenamente comprendidas por los políticos, por los funcionarios del Estado y por el público en general.

Contabilidad y presupuestación de recursos en el Gobierno central del Reino Unido

Objetivo y contenido de la contabilidad y presupuestación de recursos

1. La contabilización de recursos es una 'contabilidad por acumulaciones' estilo comercial, adaptada a la naturaleza sin fines de lucro de las actividades gubernamentales, que contribuye al escrutinio y control parlamentario y gubernamental del gasto público. Este tipo de contabilidad proporciona un marco para la provisión de información sobre los gastos del Gobierno central y para llevar a cabo un análisis de los gastos de conformidad con las metas y objetivos de los departamentos, relacionándolos, en lo posible, con los resultados obtenidos. La presupuestación de recursos lleva consigo el uso de información de contabilización de recursos como base para la planificación y control del gasto público.
2. Uno de los principales objetivos de esta modernización de los métodos contables del Gobierno fue la promoción de responsabilidad y eficiencia en la gestión de los pasivos y activos públicos. En este documento se presentan los beneficios y justificaciones teóricas de la contabilidad y presupuestación de recursos, junto con algunos puntos de vista preliminares (párrafos 17 a 19) sobre el grado en que dichos beneficios se están consiguiendo en la práctica.
3. Si bien las cuentas de recursos se basan, fundamentalmente, en los conceptos de contabilidad por acumulaciones al estilo comercial, las cuentas han sido adaptadas de manera que proporcionen información adicional para el Parlamento y Gobierno británicos. Junto con la introducción de la contabilidad de recursos, el Parlamento proporciona hoy día recursos a los departamentos sobre una base de acumulaciones y el Ministerio de Hacienda ha introducido también un marco presupuestario a base de acumulaciones.

Contenido de las cuentas departamentales

4. Las cuentas departamentales incluyen las siguientes declaraciones:
 - **Declaración de financiación parlamentaria** – Programa parlamentario de control, en el que se compara el rendimiento con las estimaciones, tanto en

relación con los gastos en recursos como con los requisitos generales de efectivo. También se incluyen notas, en las que se explican variaciones significativas en relación con las estimaciones.

- **Declaración de costos operativos** – muestra los recursos consumidos durante el año en apoyo del propio gasto administrativo del Departamento y de su gasto programado, neto de los ingresos departamentales.
 - **Balance** – muestra el activo y el pasivo a final de año, representados por el ‘activo público neto’ o ‘*taxpayers equity*’.
 - **Declaración de flujo de fondos** – analiza el flujo neto de fondos por apartados tales como actividades operativas, inversiones en bienes de capital y financiación.
 - **Declaración de costos operativos por metas y objetivos departamentales** – Analiza el uso de los recursos, representado por los costos operativos netos, tal como aparecen en la declaración de costos operativos, entre objetivos departamentales.
 - **Notas a las cuentas** – explican y amplían la información proporcionada en las declaraciones anteriores.
5. Estas principales declaraciones van acompañadas de otras declaraciones y de material contextual básico:
- **Un Comentario de gestión** – análisis equilibrado y completo del progreso, rendimiento y posición del departamento, con inclusión de la presentación del rendimiento contra los presupuestos del departamento;
 - **Un Informe de remuneración** en el que se presenta información detallada sobre la política de remuneración y salarios del departamento, junto con medidas relativas a las pensiones y otros beneficios de la alta dirección del departamento, con inclusión de los ministros;
 - **Una Declaración sobre el control interno** en la que se proporcionan detalles del marco de riesgo y control del departamento y de la evaluación de la Unidad de Auditoría Interna sobre la efectividad del sistema interno de control.

6. También se exige de los departamentos que informen por separado sobre varios requisitos de gobernanza corporativa, que forman parte del 'Código de buenas prácticas sobre gobernanza corporativa en los departamentos del Gobierno central' (*Code of Good Practice on Corporate Governance in Central Government Departments*) publicado por el Ministerio de Hacienda.

Presupuestación de recursos

7. La presupuestación de recursos lleva consigo el uso de información de contabilidad de recursos como base para la planificación y control del gasto público, que se divide entre
 - Gastos sujetos a los límites trienales de gastos departamentales (*Departmental Expenditure Limits - DEL*), constituidos, fundamentalmente, por gastos sobre los que el departamento puede ejercer un control directo o indirecto, y
 - Gastos de gestión anual (*Annually Managed Expenditure - AME*) – constituidos, fundamentalmente, por gastos volátiles de importancia en sectores dirigidos por la demanda, tales como los pagos a la seguridad social.
8. Por cuanto respecta a los gastos del Gobierno central, las cifras de planificación aprobadas como parte de los DEL o AME para el año siguiente proporcionan la base de los cálculos de gastos anuales presentados al Parlamento.

Marco estatutario y reglamentario

10. Se necesitaba nueva legislación – Ley de cuentas y recursos del Gobierno, 2000 (*Government Resources and Accounts Act 2000*) – para conseguir una base estatutaria adecuada para la preparación de cuentas por acumulaciones. La ley estipula que el Parlamento vote 'recursos' (con inclusión de 'efectivo'), más bien que 'efectivo' solamente, y exige que cada departamento envíe sus cuentas de recursos para el año concluido el 31 de marzo al Interventor y Auditor General para su revisión, a lo más tardar para el 30 de noviembre siguiente, junto con la presentación de cuentas ante el Parlamento con anterioridad al 31 de enero siguiente. Valga señalar, sin embargo, que el Ministerio de Hacienda ha venido fijando fechas límite cada vez más apretadas para que los departamentos presenten al Parlamento sus

cuentas revisadas. En la actualidad, los departamentos deben presentar sus cuentas auditadas antes del comienzo de la clausura veraniega del Parlamento (alrededor de la tercera semana de julio), tras el fin del año financiero. En el año financiero concluido el 31 de marzo, 2006, 47 de los 54 departamentos cumplieron con dicha fecha límite.

11. La Ley estipulaba también la preparación de “Cuentas del entero Gobierno” que, en su día, reunirán las cuentas de recursos de los departamentos con las cuentas de otros organismos del Gobierno central y del Servicio Nacional de Salud, autoridades municipales y corporaciones públicas, para proporcionar cuentas de grupo estilo comercial para el entero sector público.
12. Las normas y práctica contable aprobadas para las cuentas de recursos se encuentran firmemente basadas en la práctica contable generalmente aceptada (GAAP) utilizada en el Reino Unido por el sector de las compañías cotizadas en Bolsa. A fin de orientar a los departamentos en cuanto a la aplicación de la GAAP en el sector público y proporcionar los requisitos para nuevas declaraciones contables en apoyo de la responsabilidad ante el Parlamento, el Ministerio de Hacienda ha preparado un Manual para la preparación de información financiera del Gobierno (*Government Financial Reporting Manual - FReM*) que, en la actualidad, está basado en las normas de contabilidad promulgadas por la Junta de Normas Contables del Reino Unido (*UK Accounting Standards Board*), aunque adaptadas, en casos apropiados, para tener en cuenta el contexto del sector público. Sin embargo, tras la adopción de las Normas internacionales de información financiera (NIIF) por compañías cotizadas en Bolsa de toda Europa, el Gobierno ha decidido últimamente aplicar las NIIF en el sector público y está preparando un FReM basado en dichas normas. La contabilidad basada en las NIIF comenzará a aplicarse en las cuentas del 2008-09.
13. La adopción de una contabilidad basada en las NIIF por parte del Gobierno indica que dichas normas se consideran como la práctica óptima para el sector de las compañías cotizadas en Bolsa y que las NIIF ofrecen una fuente completa y madura de normas contables desarrolladas. Valga apuntar que, al considerar la adaptación o interpretación de las NIIF para el FReM, el Ministerio de Hacienda reconoce también

el papel del creciente número de normas de la Junta Internacional de Normas Contables del Sector Público como fuente influyente de orientación.

14. El proceso de incorporación y, en cuanto se estima necesario, adaptación de las normas de contabilidad en el Manual para la preparación de información financiera del Gobierno se halla bajo la supervisión de la 'Junta Asesora de Información Financiera' (*Financial Reporting Advisory Board - FRAB*), institución independiente establecida para asesorar al Ministerio de Hacienda, cuyo propósito es cerciorarse de que existen razones justificables para cualquier modificación o adaptación que pueda requerirse y actuar a manera de organización independiente de 'supervisión' del Gobierno. La Oficina Nacional de Auditoría se halla representada en la Junta.

Retos de la introducción de la contabilidad de recursos

15. La aplicación de la contabilidad y presupuestación de recursos no ha sido un proceso rápido. Los departamentos del Gobierno británico aplicaron por primera vez la contabilidad de recursos basada en acumulaciones en el 2002, como principal medio de presentación de sus gastos al Parlamento. Anteriormente hubo un período de debate, consultas y labor preparatoria de más de 5 años, junto con un período de "funcionamiento en paralelo" con la contabilidad en base al efectivo, que iba a sustituir. Durante dicho período, el Ministerio de Hacienda, tras consultas con la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido y con otros organismos, preparó el marco para la preparación de cuentas, del que formaban parte cambios estatutarios y la preparación de una política y práctica contables. Por su parte, los departamentos del Gobierno realizaron también una labor preparatoria significativa, con inclusión de la aplicación de nuevos sistemas y formación contables.

16. Las principales etapas de la aplicación de la contabilidad por acumulaciones en el Gobierno central fueron:

- 1994 – el Gobierno publica un documento de debate sobre la contabilidad de recursos.
- 1995 – el Gobierno publica sus propuestas y decide aplicarlas.
- 1996 y 1997 – preparativos por parte de los departamentos y del Ministerio de Hacienda. Esto llevó consigo la introducción de nuevos sistemas contables, la

determinación de la política contable, la preparación de un manual de contabilidad y la preparación de un formato contable modelo.

- 1997-98 y 1998-99 – los departamentos preparan cuentas de recursos “de prueba”, no publicadas. Se reconocía que los departamentos no podrían presentar cuentas revisables inmediatamente, por lo que estas cuentas sirvieron para asistir a los departamentos a probar sus sistemas. Aunque se llevó a cabo la revisión de estas cuentas de manera oficiosa, no se proporcionó ninguna opinión sobre las mismas, si bien la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido discutió los resultados de su revisión con los departamentos, con vistas a asistirles a introducir nuevas mejoras.
- 1999-2000 – Si bien se publicaron por primera vez cuentas de recursos auditadas, dichas cuentas no eran, a este punto, el principal medio de comunicar al Parlamento los resultados financieros de los departamentos. También se prepararon cuentas en base al efectivo. Este período de “funcionamiento en paralelo” continuó por un segundo año y, en el 2000-01, se utilizaron por última vez las cuentas en base al efectivo.
- 2001-02 – Por primera vez, las cuentas de recursos por acumulaciones fueron el método principal utilizado por los departamentos para informar sobre sus gastos. También fue el primer año en que el Parlamento proporcionó a los departamentos recursos sobre una base de acumulaciones.

17. Ciertos aspectos específicos de la aplicación de la contabilidad por acumulaciones requerían un estudio detallado. Valga citar, entre ellos:

- Qué organismos **consolidar** en las cuentas de los departamentos – el Gobierno del Reino Unido actúa por intermedio de organismos tales como sus departamentos, agencias y corporaciones públicas. En aquellos casos en que un departamento cuenta con un control detallado de la política de otros organismos, los resultados financieros de dichos organismos se consolidan en las cuentas del departamento. Consiguientemente, se requería la preparación de una política para determinar qué organismos deberían consolidarse.

- Se necesitaba reconocer y valorar los **balances de apertura** de los activos y pasivos, de acuerdo con la política contable apropiada. Dado que esta información no era siempre fácil de obtener, era necesario obtener y verificar pruebas seguras.
- **Activo fijo** – No siempre se disponía de información completa sobre el activo y, cuando se hallaba disponible, no siempre incluía información sobre su coste. En aquellos casos en que no se disponía del valor del activo, era necesario determinar una base apropiada para su valoración. Además, en algunos casos, aunque los activos eran utilizados por los departamentos, legalmente eran propiedad de otros organismos gubernamentales, por lo que era necesario considerar si el activo era del departamento y, por lo tanto, si debería estar presente en su balance.
- **Deudores y acreedores** – Se necesitaba introducir libros de ventas y adquisiciones, cosa que requería la introducción de nuevos sistemas de contabilidad y de mantenimiento de la información.
- **Existencias** – Se necesitaba el mantenimiento, entre otras cosas, de información sobre recibos y entregas, sobre balances de las existencias y sobre su valor, siendo necesario, en consecuencia, preparar inventarios.

Beneficios de la contabilidad y presupuestación de recursos

18. Entre los beneficios esperados de la contabilidad de recursos se cuentan:

- Provisión de información más precisa al Parlamento sobre la manera como se han utilizado los recursos para alcanzar los objetivos y sobre si los contribuyentes están recibiendo valor por dinero;
- Información más abundante y más precisa, que contribuya al establecimiento de prioridades estratégicas;
- Información más precisa sobre los activos y sobre su utilización;
- Mejor aprovechamiento de los recursos, tanto directamente como mediante 'carga al capital' (carga teórico de intereses sobre el balance del activo neto de un departamento)

- La asignación de recursos e inversiones de capital se halla vinculada a la provisión de servicios;
- Información más precisa que asista en la toma de decisiones sobre la manera de asignar los recursos;
- Incentivos para mejorar la gestión de deudores, acreedores y existencias (capital de trabajo) y los activos fijos.

19. La mayor parte de los departamentos y de sus agencias son capaces de preparar hoy día cuentas anuales de buena calidad basadas en acumulaciones de manera precisa y a tiempo. Valga apuntar, sin embargo, que para que muchos de los beneficios anteriormente descritos se conviertan en realidad, los departamentos deberán ser conscientes de que el proceso de producción de cuentas no debería ser únicamente una actividad de fin de año, sino que los principios, disciplinas y sistemas sobre los que se basa la contabilidad por acumulaciones deberían hallarse integrados en sus procesos diarios de gestión financiera. La toma de decisiones sobre la planificación de recursos requiere hallarse en posesión de información financiera robusta, precisa y a tiempo, cosa que los departamentos deberían producir y utilizar a lo largo del entero año financiero. En el 2003, la Oficina Nacional de Auditoría realizó un estudio de la gestión de recursos por parte de los departamentos, a la luz de los cambios introducidos en el régimen de control y de inversión pública con la introducción de los Acuerdos de Servicio Público y de la contabilidad y presupuestación de recursos (*'Gestión de recursos para la provisión de servicios públicos de mejor calidad'*). Uno de los resultados clave de dicho estudio fue que llevaría algún tiempo hasta que pudieran obtenerse todos los beneficios de los nuevos planteamientos para mejorar la gestión de recursos, como consecuencia de la complejidad de los cambios y, en particular, la introducción de la contabilidad de acumulaciones. El informe concluía afirmando que los departamentos deberían centrar más su atención sobre lo siguiente:

- Adopción de un planteamiento estratégico en relación con la gestión de recursos, con inclusión de prestar menor atención a actividades periféricas y lograr mayor coherencia en sus estrategias de inversión;

- Contar con una capacidad bien desarrollada para convertir los recursos en servicios y, en particular, identificar los eslabones más débiles en la cadena de provisión de servicios;
- Permitir la flexibilidad necesaria para estimular la innovación;
- Uso de la información de gestión para aprovechar mejor los recursos y mejorar la eficiencia.

19. Así, pues, durante el pasado trienio, aproximadamente, el Gobierno ha centrado su atención en la mejora de la gestión financiera. Durante los años 2004 y 2005, el Ministerio de Hacienda llevó a cabo una revisión de la gestión financiera, departamento por departamento, para tratar de encontrar soluciones a aspectos tales como las estructuras de responsabilidad, la planificación y presupuestación, la producción y uso de la información financiera y la efectividad y eficiencia de la función financiera y, como consecuencia de dicho estudio, se preparó un 'Plan de Acción' para cada departamento. El Gobierno se halla empeñado en la mejora no solamente del profesionalismo de la función financiera en todos los departamentos del Gobierno central, sino también en la mejora de la eficiencia de la gestión de los activos y del gasto públicos.

Conclusiones

20. La introducción de la contabilidad y presupuestación de recursos por parte del Gobierno británico representó un paso adelante en la formulación y presentación de la información contable y en la manera como los departamentos salen responsables ante el Parlamento. La aplicación de los cambios de manera que pudieran obtenerse los beneficios de un planteamiento por acumulaciones exigió una intensa labor de preparación y planificación y ha requerido la introducción de nuevos sistemas contables y de formación. A pesar de ello, sigue habiendo algunos departamentos que todavía no han conseguido llevar a cabo los cambios en sistemas y comportamiento necesarios para poder obtener todos los beneficios potenciales de la contabilidad y presupuestación de recursos. Si bien es cierto que, dentro del contexto del sector público, las declaraciones financieras tradicionales basadas en las acumulaciones poseen una importancia clave en la promoción de la responsabilidad, también tienen importancia declaraciones tales como la

Declaración de Financiación Parlamentaria y la información de rendimiento contra presupuesto en el Comentario de Gestión.