

La rendición de cuentas del sector público en el entorno internacional

Tamez-Garza, Silverio¹; Montesinos-Julve, Vicente²; Carrera-Sánchez, María Margarita³ & Villarreal-Villarreal, Luis Alberto⁴

¹Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría Pública y Administración
Monterrey, Nuevo León, México, drsilveriotamez@gmail.com, Av. Universidad S/N Col. Ciudad
Universitaria, (+52) 81 83 29 40 00

²Universitat de València, Facultat d'Economia, Departament de Comptabilitat,
Valencia, España, Vicente.Montesinos@uv.es, Av. dels Tarongers, s/n, 46022 (+34) 963 86 41 00

³Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría Pública y Administración
Monterrey, Nuevo León, México, maria.carreras@uanl.mx, Av. Universidad S/N Col. Ciudad
Universitaria, (+52) 81 83 29 40 00

⁴Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría Pública y Administración
Monterrey, Nuevo León, México, luis.villarrealv@uanl.mx, Av. Universidad S/N Col. Ciudad
Universitaria, (+52) 81 83 29 40 00

Información del artículo arbitrado e indexado en Latindex:

Revisión por pares

Fecha de aceptación: abril de 2017

Fecha de publicación en línea: junio de 2018

Resumen

En este trabajo se aborda el tema de la transparencia y la rendición de cuentas públicas, considerando su evolución e importancia en las sociedades democráticas. Uno de los aspectos más importantes que se está dando en la actualidad en los gobiernos democráticos es la transparencia en la rendición de cuentas. Actualmente, los gobiernos son más abiertos en éste tipo de aspectos, ya que antes la información no era pública y, por tanto, no se tenía acceso a la misma. Ahora existen organismos que regulan este tipo de procesos, vigilando constantemente que los gobiernos publiquen información a través de las páginas de internet (webs propias), para que la ciudadanía se entere de cómo están los manejos de los recursos.

Palabras Clave: *Responsabilidad, Transparencia, Rendición de Cuentas.*

Abstract

This paper addresses the issue of transparency and public accountability, considering its evolution and importance in democratic societies. One of the most important aspects that is currently happening in democratic governments is transparency in accountability. At present, governments are more open in this type of aspect, since before the information was not public and, therefore, did not have access to it. There are now bodies that regulate this type of process, constantly monitoring that the governments publish information through the websites (own WEBS), so that the citizens can find out how the resources are managed.

Key Words: *Responsibility, Transparency, Accountability.*

Concepto y Alcance de la Rendición de Cuentas de las entidades Públicas

La palabra Rendición de Cuentas se traduce de manera limitada del vocablo anglosajón *accountability*, que quiere decir, según el Dictionary Cambridge, ser responsable de lo que se hace y a su vez ser capaz de dar una explicación satisfactoria de lo realizado. La rendición de cuentas y el acceso a la información son componentes esenciales en gobiernos que son democráticos. La rendición de cuentas se basa en el derecho a la libre expresión y asociación. Esto permite que la ciudadanía se organice y que defienda sus intereses ante los gobernantes (Valverde, 2004). Varios autores utilizan el término cuando se refieren a la rendición de cuentas, pero este concepto no tiene una traducción exacta al castellano. Algunas veces se traduce como “responsabilidad”, otras como “control” y otras veces como “fiscalización”. Su significado original es que la persona que maneje recursos está obligada a reportar, explicar o justificar (véase: Schedler, A. 2004, Ugalde Ramírez, L. 2002). Asimismo, Burneo declara que

la rendición de cuentas es una obligación de parte de un individuo o grupo, el cual tiene que revelar, explicar y dar justificación de las responsabilidades que le han sido otorgadas. La rendición de cuentas es la esencia de un gobierno democrata, es la obligación asumida por toda aquella persona que ejerza poder, es responder por la manera en que se ha ido desempeñado en las responsabilidades que se le otorgaron, una obligación que al fin de cuentas el Gobierno le debe al pueblo (2007: 65).

Para Finkelstein (en Valverde, 2004) la política pública es transparente si está disponible la información en torno a su concepción y ejecución, si es comprensible, y los ciudadanos saben el papel que deben desempeñar en ella. Schedler (2004) dice que no sólo se trata de que los gobernantes, funcionarios y órganos que manejan fondos tengan la obligación de la rendición de cuentas, sino que den respuesta al por qué de la toma de decisión y justificarla (*answerability*), y esto trae consigo una imposición o *enforcement* (Premiación o castigo).

Un incentivo para la mejora en la rendición de cuentas puede ser la recompensa por realizar correctamente el trabajo, porque la transparencia ha sido la adecuada. Por el contrario, el castigo puede implicar que tenga una llamada de atención, que se le sancione restituyendo el monto de lo desviado y a su vez se le aplique una inhabilitación de cierto tiempo para ejercer trabajos dentro del gobierno, pudiendo obtener como resultado final que el partido político al que pertenece el funcionario no sea tomado en cuenta por los votantes durante las elecciones.

La rendición de cuentas conlleva la transparencia de la misma. Sin embargo, dado que la información que elaboren los funcionarios públicos sea perfecta y el ejercicio del poder transparente, aun resulta necesario exigirles rendición de cuentas. Esta debe ser verificable, debido a que en los gobiernos ha habido tanta corrupción que ya no es fácil creer en los funcionarios que ostentan el puesto. Schedler (2004) distingue varias variantes o criterios en la rendición de cuentas:

	procesos de la toma de decisiones y los resultados de las políticas públicas; a su vez valora la calidad y capacidad del funcionario público.
Administrativo	En este criterio se busca saber si los actos burocráticos se están apegando a las políticas y procedimientos establecidos, si se llegan a los resultados esperados y si estos son hechos con eficiencia razonable.
Profesional	Este criterio vigila la aplicación de normas de profesionalismo, como el médico, académico o el judicial.
Financiero	El uso del dinero está sujeto a las disposiciones legales vigentes, así como también a estándares de transparencia, eficiencia y austeridad.
Legal	Con este criterio se está monitoreando el cumplimiento de la ley.
Constitucional	En base a este criterio se evalúa que los actos legislativos se efectúan de acuerdo a lo que marca la constitución.
Moral	En este criterio se evalúa si los políticos y funcionarios actúan de una manera apropiada, en términos de normas sociales que prevalezcan.

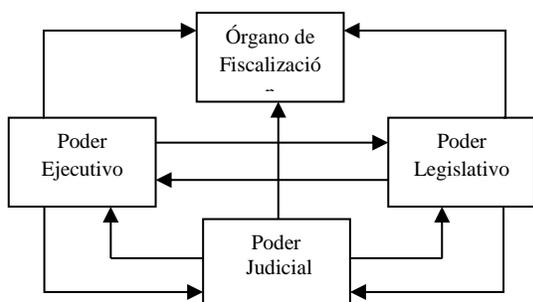
Además, Guillermo O’ Donnell clasifica la rendición de cuentas en horizontal y vertical, definiéndolas de la siguiente manera:

Rendición de cuentas Horizontal (O’Donnell, 2001)	“La existencia de agencias estatales que tienen autoridad legal y están fácticamente dispuestas y capacitadas (<i>empowered</i>) para emprender acciones que van desde el control rutinario hasta sanciones penales o incluso <i>impeachment</i> , en relación con actos u omisiones de otros agentes o agencias del estado que pueden, en principio o presuntamente, ser calificadas como ilícitos.”
Rendición de cuentas Vertical (O’Donnell, 1998)	“Es el medio a través del cual permite a los ciudadanos y los medios de comunicación asociarse para expresar las demandas sociales a los funcionarios públicos por los actos ilícitos que se puedan cometer”.

La rendición de cuentas horizontal supone que debe haber organismos que ejerzan funciones de fiscalización a los órganos del Estado. Los poderes en sus diferentes ámbitos (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), deben rendirse cuentas entre sí y rendir cuentas a otras instituciones autónomas cuya tarea es la revisión de su actuar (Cuadro 1.1). En la rendición de cuentas horizontal, Ugalde (2002) menciona que los errores o malversaciones detectadas en la fiscalización tienen sanciones penales o administrativas; mientras tanto en la rendición de cuentas vertical las sanciones son morales o simbólicas.

Cuadro 1.1: Rendición de Cuentas Horizontal

Político	La rendición de cuentas evalúa los
-----------------	------------------------------------



Sujetos obligados a rendir cuentas

En el sector público, el presidente de la nación, los Gobernadores de los Estados y los Presidentes Municipales son los principales sujetos obligados a rendir cuentas acerca del manejo de los recursos obtenidos en su mayoría por la recaudación de impuestos. Estas cuentas son declaradas a los Congresos de Diputados o a los Parlamentos para su respectiva fiscalización y aprobación. No solo ellos tienen esta obligación, sino que también rinden cuentas las personas encomendadas en el manejo de las compañías en donde el gobierno cuente con participación, ya que también están sujetas a fiscalización.

Así mismo, las empresas del sector público que cotizan y no cotizan en bolsa están obligadas a rendir cuentas a sus accionistas. Es ahí donde exponen cómo se encuentra la situación financiera de la empresa. Hoxby (2002) expone como ejemplo a las escuelas: el beneficio de la rendición de cuentas es que provee a los directores y maestros información para evaluar el avance de los estudiantes; se les da incentivos para la mejora continua a las universidades y escuelas; y a los padres de familia les sirve para tomar la decisión de donde estudien sus hijos. De hecho, se considera un complemento para otros tipos de reformas escolares. Como menciona Natal (2006), la rendición de cuentas se ha convertido en un mecanismo a través del cual se miden resultados contra estándares y/o por medio del cual se compara el rendimiento de diferentes instituciones públicas o privadas.

Usuarios de la Información

Ahora bien, los usuarios de la información financiera y presupuestal son: en primera instancia el Poder Ejecutivo, ya que le sirve para auto evaluarse y a su vez para tomar decisiones. En segundo lugar, el Congreso de la Unión o Parlamento y el Órgano de Fiscalización Superior, para analizar y evaluar la gestión financiera y el grado de cumplimiento de los programas que se pusieron como meta para el año, para ver si se cumplieron o no. En tercer lugar, la sociedad civil, ya que requiere estar informada sobre la gestión que realiza el gobierno. Finalmente, a las empresas de calificación crediticia (Standard & Poor's, Fitch Ratings, Moody's, etc.), las cuales emiten una calificación en base a ciertos factores (PIB, incremento del ingreso per cápita, déficit presupuestario, saldo de ingresos y egresos corrientes, características de la economía local, deuda pública, etc.). En el cuadro 1.2 vemos cómo están clasificadas las calificaciones que emiten las empresas calificadoras Standard & Poor's, Moody's y Fitch Ratings a la deuda pública a largo plazo.

Cuadro 1.2
Calificaciones de la Deuda Pública a Largo Plazo

<i>S & P</i>	<i>Moody's</i>	<i>F. R.</i>	<i>Definición</i>
AAA	Aaa	AAA	Calidad Crediticia Máxima. Capacidad crediticia elevada y mínima probabilidad de pérdida de crédito.
AA	Aa	AA	Calidad Crediticia muy Elevada. Existe una expectativa de riesgo muy reducida. La capacidad de la devolución del principal e intereses es muy fuerte.
A	A	A	Calidad crediticia elevada. Indica una expectativa de riesgo de crédito reducida. La capacidad crediticia está por arriba del promedio. Es más vulnerable a cambios en circunstancias y condiciones económicas en comparación con las dos anteriores.
BBB	Baa	BBB	Calidad crediticia buena. La expectativa del riesgo es baja. Representa una capacidad crediticia promedio. La devolución del principal y los intereses de manera puntual es adecuado. Los cambios adversos en cuestiones económicas pueden afectar la capacidad de pago.
BB	Ba	BB	Especulativo. Capacidad crediticia por debajo del promedio. Existe la posibilidad de que surja riesgo de crédito, como consecuencia de un cambio adverso en la situación económica.
B	B	B	Altamente Especulativo. Capacidad crediticia débil. Existe un riesgo de crédito significativo, pero se mantiene un limitado margen de seguridad.
CCC	Caa	CCC	Alto riesgo de pago. Son especulativas y muestran una capacidad crediticia muy débil. El impago es una posibilidad real.
CC	Ca	CC	Alto riesgo de pago. Indica que el impago parece probable.
C	C	C	Alto riesgo de pago. Indica que el impago es inminente.
D		D	Impago. Estos valores son muy especulativos y su valor no supera el valor de recuperación en una situación de liquidación o suspensión

de pagos.

Fuente: Elaboración propia en base a información de Standard & Poor's, Moody's y Fitch Ratings.

Algo que debe destacarse es que *Standard & Poor's* incluye el signo de "+" ó "-", donde se muestra una mejor posición relativa dentro de las calificaciones. Asimismo,^{1.1} *Moody's* utiliza modificaciones numéricas 1, 2 y 3 en cada una de las categorías que van desde Aa a Caa. El modificador 1 indica la clasificación más alta, el 2 indica categoría intermedia y el 3 indica la categoría más baja.

Estas clasificaciones representan la opinión de los analistas sobre el prestatario para hacer frente a los pagos del principal y los intereses respectivos al momento del vencimiento. Las clasificaciones son emitidas por clasificadores, y son tomadas en cuenta por inversionistas o instituciones financieras tanto nacionales como internacionales. Con dicha información evalúan el grado de credibilidad y confianza de los informes financieros emitidos por el gobierno, la cual influye en la evaluación crediticia, para poder otorgar o no créditos al gobierno un crédito, o realizar inversiones en el país.

Como menciona López (1995) existe una amplia gama de destinatarios de la información contable pública, todos los que componen el sistema político, económico y social de una nación. Se han hecho aportaciones muy importantes sobre los interesados en la información contable pública y han sido autores y organizaciones de los Estados Unidos, siendo este el país pionero en la investigación de la contabilidad pública. En 1984, con el surgimiento de la *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) como autoridad publicadora de los principios y normas contables de los E.E.U.U. para el sector público, surgieron dos documentos: *The Needs of Users of Governmental Financial Report. A Research Study* de 1985 y *Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement* número 1, de 1987 (pp. 72-76).

En este último trabajo, el GASB considera que son tres tipos de usuarios de los estados financieros que elabora el sector público, siendo los ciudadanos, el cuerpo legislativo y de control, y por último los inversionistas y acreedores. Sin embargo existe un cuarto grupo que es el poder ejecutivo. A su vez estos incluyen los siguientes tipos de usuarios:

- *Ciudadano*. Contribuyentes, votantes, receptores de servicios, Asociaciones o grupos de defensa de los ciudadanos, Ciudadanos en general y Estudiosos de las finanzas públicas.
- *Cuerpos legislativos y de control*. Miembros del parlamento estatal, Corporaciones municipales y provinciales, Cámaras de comercio, consejos escolares y Tribunales de cuentas.
- *Inversores y acreedores*. Personas que individualmente se convierten en acreedores o inversores, Instituciones inversoras o acreedoras, Suscriptores de títulos municipales, Agencias de clasificación de bonos (bond rating agencies) e Instituciones financieras.

Brusca y Montesinos (2006) mencionan que el objetivo principal del sector público al emitir información financiera es satisfacer la necesidad de los usuarios y ayudarles en la toma de decisiones. Por lo general, los usuarios son los ciudadanos, los organismos de regulación y supervisión, los administradores, los acreedores e

inversionistas, analistas financieros y los proveedores de recursos. La información financiera gubernamental deberá proporcionar datos a los usuarios para la evaluación de la rendición de cuentas y ayudarlos en la toma de decisiones políticas, sociales y económicas.

Transparencia y Rendición de Cuentas

A medida que los sistemas políticos evolucionan, la ciudadanía demanda información administrativa más precisa y comprobable, tanto de los recursos asignados como de los recursos obtenidos. Según Ugalde (2002), esto es un derecho fundamental del ciudadano y una obligación de los representantes que los mismos ciudadanos eligieron para ocupar un puesto público. Como comenta Barea (2004),

en el sector público hace ya tiempo que se planteó el tema de la transparencia en la gestión pública. Comportamientos éticos requieren una transparencia absoluta, sobre todo en el sector público, pues la transparencia es a los entes públicos, lo que el mercado es a las empresas (p. 13).

Algunos autores definen la transparencia como la apertura a las intenciones, formulación e instrumentación. Esto es el compromiso asumido por la organización gubernamental por dar a conocer la información acerca de asuntos públicos al ciudadano que lo así lo requiera. Esta información debe estar disponible, ser comprensible, entendible y de fácil acceso. Todo lo antes mencionado elemento clave para un buen gobierno (véase Vergara, R. 2005, p. 17; Valverde Loya, M, 2004; Kim, P., et. al. 2005 y OCDE 2001). Por otra parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -en adelante OCDE- (2001) define la transparencia presupuestaria como la apertura total de la información fiscal debida, de manera ordenada y de conformidad con los tiempos establecidos.

Debido a que la información no está publicada en los medios adecuados, la ciudadanía no puede exigir cuentas a los gobernantes. No se les puede requerir a estos que se cumplan las promesas que hicieron en sus respectivas campañas. Por lo tanto, la Transparencia gubernamental se puede definir como toda información que es generada por los organismos públicos centralizados y descentralizados y todas las organizaciones políticas, la cual debe ser veraz, clara, entendible, oportuna y con un fácil acceso.

Por consiguiente, la transparencia evita que las personas que se encuentran en el poder se corrompan, ya que está de por medio su credibilidad como buenos servidores públicos y el hecho de que puedan ser elegidos para otro puesto popular. Esto permite que se reprima a los gobernantes o servidores públicos que hacen mal uso de los fondos o recursos que son puestos a la disposición de ellos.

Se tiene además a los organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional -en adelante FMI-. Este ha hecho varias publicaciones de códigos como el *Código de Buenas Prácticas de Transparencia en las Políticas Monetarias y Financieras* (2011) en el que se define la práctica de transparencia de la política monetaria aconsejable para los bancos centrales y la aplicación de las políticas financieras. Tiene a la vez el *Código relativo a las prácticas de Transparencia Fiscal*

(actualizado el 23 de marzo del 2001) en el cual se da énfasis a la calidad de los datos fiscales, en la que los gobiernos se hagan más responsables en cuanto a la aplicación de la política fiscal se refiere, y de esta manera fortalecer la comprensión pública y la credibilidad de las políticas macroeconómicas.

El código de transparencia fiscal fue desarrollado por el FMI en Abril de 1998 y actualizado en el año 2001. Cuenta con cuatro principios básicos generales de una administración fiscal transparente:

1. **Clara Definición de Funciones y Responsabilidades.** Se sugiere que el sector gobierno se distinga del resto del sector público y de la economía, a su vez, las funciones de política y gestión deben ser claras y divulgarse al público; también, se deberá establecer un marco jurídico y administrativo claro para la gestión fiscal.
2. **Acceso al público a la información.** Proveer al público información clara sobre las operaciones fiscales pasadas, presentes y futuras del gobierno; el gobierno se debe comprometer a divulgar información oportunamente.
3. **Transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto.** En la documentación presupuestaria deberán especificarse los objetivos de política, fiscal, el marco macroeconómico, el fundamento del presupuesto y los riesgos fiscales captables. Asimismo, la información presupuestable deberá presentar el análisis de las políticas y la estimulación de la rendición de cuentas, y se deberá presentar periódicamente la información sobre operaciones de política fiscal al poder legislativo y al público.
4. **Garantías de integridad.** Se menciona que la información fiscal debe reunir ciertas normas de calidad y ésta debe estar sujeta a una evaluación independiente.

El Código de Transparencia Fiscal se complementa de un *Manual de Transparencia Fiscal*. En este manual se definen y especifican los principios, las buenas prácticas y los indicadores asociados a cada uno de éstos. El Código de las Mejores Prácticas para La Transparencia Presupuestaria consta de tres apartados:

Primer Apartado: Los reportes presupuestarios. Se enumeran los principales informes presupuestarios que deben ser elaborados y su contenido general (Presupuesto, reportes preliminares, reportes mensuales, reportes de medio año, cuenta pública, reporte previo a las elecciones y reporte de largo plazo).

Segundo Apartado: Información Específica que debe divulgarse. Se describen las revelaciones específicas que deben figurar en el informe. Se incluye tanto información financiera como no financiera sobre los resultados (Supuestos y previsiones económicas, créditos fiscales, activos y pasivos financieros, activos no financieros y pasivos contingentes).

Tercer Apartado: Integridad, Control y Rendición de Cuentas. En este apartado se destacan las prácticas que se deben seguir para garantizar la calidad e integridad de los informes financieros (Política de

contabilidad, sistemas y responsabilidades, auditoría, y vigilancia del legislativo y público).

La transparencia en la medición de las operaciones de la administración, la propiedad y las obligaciones descansa en los siguientes atributos: la cobertura institucional, la base del registro, la valoración y clasificación de los saldos y flujos (Kopits & Craig, 1998). La cobertura de las cuentas públicas debe ser lo más amplia posible, abarcando al gobierno en general, con detalle amplio del gobierno central, federal, provincial y local, con sus operaciones extra presupuestales. Kopits & Craig (1998) mencionan que el comportamiento gubernamental respecto a la transparencia se refleja en la estructura y las funciones del sector público, particularmente en los procesos del presupuesto, tratamiento fiscal, operaciones de financiación y mecanismos regulatorios.

Hay que aclarar que, aunque la rendición de cuentas sea muy transparente, cuando los gobiernos exponen la información al público en general la información que publican no es muy entendible. Como dice Martínez (2005), “una de las mayores problemáticas a las que se enfrenta en estos momentos la información financiera pública es que el ciudadano no la entiende y por tanto no tiene interés en ella” (p. 86). Por otro lado, como menciona Kim *et. al.* “la palabra TRANSPARENCIA lleva consigo una fuerte asociación moral y política, incluyendo honestidad, sencillez y franqueza” (2005: 646-654). Por esta razón, los ciudadanos no se interesan ni siquiera por abrir la página de internet y ver lo que están exponiendo en la cuenta pública.

En el año 2006 se realizó un estudio por Bastida Francisco y Benito Bernardino, relacionado con la transparencia de la información contable elaborada por los gobiernos centrales de 58 países de los distintos continentes. Parte de estos países pertenece a la OECD, de los cuales solo 41 respondieron. Se les envió un cuestionario en el que se les preguntaba acerca de información general, elaboración del presupuesto, ejecución, contabilidad, control y sistemas de auditoría, documentación presupuestaria e indicadores de gestión, y relaciones entre los diferentes niveles del gobierno. Dicho cuestionario se encuentra dividido en *Información Presupuestaria, Información Específica e Integridad, Control y Responsabilidad*. Se utilizó como fuente de información el contenido de la OECD/World Bank Budgeting Database, basándose al “Código de Mejores Prácticas” elaborado por la OECD.

Los resultados que arrojó el estudio realizado por los académicos antes mencionados es que de los 58 países incluidos en la base de datos de la OECD/World Bank, 41 ofrecieron datos completos, por tanto, la media de cumplimiento global fue del 56,4%. En cuanto a lo individual se puede decir que el resultado que arrojó el estudio para la parte de *Integridad, control y Responsabilidad* fue la más alta, con un 71,8%. Para la *Información Presupuestaria* fue del 53,8% y para la *Información Específica* fue del 52,4%. de los resultados se deduce que existe la necesidad de aumentar en algunos países la transparencia de la información financiera elaborada por las entidades públicas.

Por último, Bastida y Benito (2006) mencionan que existen limitaciones en cuanto a suponer que la información sea 100% confiable. Esta no puede ser verificada. Se puede dar el caso de que el entrevistado haya

incurrido en falsedad y que las respuestas proporcionadas hayan sido en base a lo que se exponga en las leyes, sin que ello sea puesto en práctica.

Información por presentar en la rendición de cuentas

La información que los gobiernos están obligados a publicar es la Información Financiera e Información no Financiera. La IFAC – NIC SP 1, dice que “los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir información a la medida de sus necesidades específicas de información. Son estados financieros con propósitos de información general los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual” (2000). Así pues, los estados financieros presentan en forma estructurada la situación financiera y las transacciones llevadas a cabo por una entidad. Suministran información acerca de la situación financiera, los resultados y flujos de efectivo, lo que es útil a una amplia gama de usuarios para tomar decisiones y evaluarlas con respecto a la asignación de recursos.

Junto a los estados financieros también se puede presentar información complementaria incluyendo información no financiera, con el propósito de ofrecer una descripción más amplia de las actividades de la entidad durante el ejercicio.

Información Financiera

La Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) emitió las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC SP o IPSAS siglas en inglés) tomando como referencia las NIC/NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. En la NIC SP 1 se mencionan los estados financieros que los gobiernos pueden emitir e incluir en la cuenta pública, siendo los siguientes:

- *Estado de Situación Financiera o Balance General* (Estado de Situación Financiera o Estado de Activos y Pasivos): presenta la situación financiera de la entidad a un determinado tiempo.
- *Estado de Rendimiento Financiero* (Estado de ingresos ordinarios/recursos y gastos, estado de operaciones o de gestión, estado o cuenta de pérdidas y ganancias): este presenta las operaciones de ingresos ordinarios y recursos provenientes de las actividades de la entidad, los gastos financieros, las participaciones en las pérdidas y ganancias de las entidades asociadas, partidas o rubros extraordinarios y la proporción de la participación en los intereses minoritarios reflejando esto un superávit o déficit neto del período.
- *Cambios en los Activos Netos/Patrimonio Neto*: presenta la proporción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- *Un estado de Flujo de Efectivo*: éste presenta los flujos de efectivo realizados durante el período, los cuales se clasifican por actividades de operación, de inversión y de financiación.
- *Políticas contables utilizadas y demás notas explicativas*: En este apartado se anexan las políticas contables que se siguieron para la

elaboración de los estados financieros y también se anexan notas explicativas de la integración de las partidas de los estados financieros.

La norma recomienda que, si los estados financieros y el presupuesto siguen el mismo método contable, en el estado financiero se debe incluir una comparativa de sus cifras con las presupuestadas para ver cómo ha sido su comportamiento. Además, los estados financieros deben ser objeto de una identificación clara, y cada uno de sus componentes debe quedar claramente identificado. Los siguientes datos deben ser asignados en un lugar destacado:

- a) Nombre de la identidad que presenta la información.
- b) Mencionar si la información corresponde a una entidad o a un grupo.
- c) Especificar la fecha de presentación o ejercicio al que corresponden los estados financieros.
- d) Mencionar el tipo de moneda en que se presenta la información.
- e) Especificar si las cifras se presentan en millones, miles, etc.

Hay que destacar que el periodo sobre el cual se informa debe ser anual. No obstante, este puede variar a mayor o menor de un año. Por tal motivo se tiene que informar el periodo al que corresponden los estados financieros, y en su caso especificar la razón por la cual se está utilizando un período diferente al anual y tener en cuenta que las cifras comparativas para algunos estados financieros no son comparables a las del período corriente.

Uno de los países que más se asemeja en cuanto a la información que presentan en la cuenta pública respecto a los emitidos por la IFAC es España, presentando los siguientes informes: El Presupuesto, el Balance, el Resultado Económico-Patrimonial del Ejercicio y la Memoria, Estado de Liquidación del Presupuesto, Estado del Resultado Presupuestario, Estado del Remanente de Tesorería y el Estado de Tesorería.

La información que presentan las entidades públicas mexicanas en la cuenta pública es la siguiente: Estado de origen y aplicación de recursos, Estado de situación de la deuda pública y su costo financiero, Estado detallado del patrimonio, mobiliario y equipo, Estado de resultados, Estado de situación financiera, Informe de avances físico-financiero de la obra pública, Programas y subprogramas de presupuestos de egresos, Estado de rectificación de resultados de ejercicios anteriores, Estado del ejercicio del presupuesto, Estado del gasto presupuestal programático, Informe de registro y padrón inmobiliario, con sus respectivas notas, a su vez dentro del informe de la cuenta pública se presenta el panorama general de las finanzas públicas (panorama económico), los programas de inversión, las transferencias a municipios, información relativa a organismos paraestatales, y se anexa el dictamen del auditor independiente.

Información no Financiera

La información no financiera se puede entender como información adicional a la presentada en los estados financieros básicos (Balance General, Estado de Ingresos y Gastos, etc.) e incluye información de sostenibilidad, de impacto social, de eficiencia, eficacia y economía,

medioambiental, entre otras, la cual es voluntaria (véase: Larrán Jorge, M. y García-Meca, E., 2004, p. 131). Asimismo, la importancia de la calidad de los servicios que prestan los gobiernos y la necesidad de frenar el gasto, obliga al gobierno a definir correctamente los objetivos y las metas presupuestarias tanto de ingresos como de gastos, contando con métodos de evaluación para la gestión de los recursos públicos.

Varios autores mencionan que los criterios con los que se deben evaluar a las entidades públicas son: Economía, Eficacia y Eficiencia (López y Ortiz, 2004). El GASB (1987, 1990, 1994) entiende la eficacia como el fin o el logro de los objetivos, la eficiencia como la utilización del mínimo de recursos para el logro de la máxima producción y la economía como la obtención de mayor cantidad y calidad al menor costo posible.

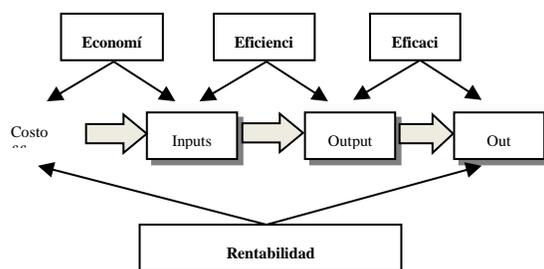
Por otro lado, la Audit Commission (2000) menciona que una forma común de desarrollar indicadores de resultados es utilizando tres dimensiones, las que se conocen como las Tres E (ver cuadro 1.3):

- **Economía:** La adquisición de recursos materiales y humanos, con la cantidad y calidad adecuada al menor costo.
- **Eficiencia:** Obtener el máximo rendimiento en la cantidad y calidad de los recursos utilizando el mínimo de recursos en la prestación de servicios.
- **Eficacia:** Que la organización cumpla con sus objetivos y metas establecidos y propuestas hechas a los ciudadanos, a través de un programa o actividades.

Las medidas básicas para la construcción de las tres “E” son las siguientes:

- **Costos:** Dinero gastado para la adquisición de los recursos.
- **Inputs:** Los recursos (materiales y personales) empleados para la prestación de un servicio.
- **Outputs:** El servicio prestado al público, por ejemplo, en términos de tareas realizadas.
- **Outcomes:** El servicio prestado al público, por ejemplo, en términos de tareas realizadas.

Cuadro 1.3: Diferentes Aspectos de Desarrollo
Economía, Eficiencia y Eficacia en relación con los Inputs y Outcomes



Fuente: Audit Commission

Por su parte el Instituto General de Administración del Estado de España (1991), en el Documento No. 1 de Principios Contables Públicos define

la Economía, la Eficiencia y la Eficacia de la siguiente manera:

- **Economía:** “La adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste”.
- **Eficiencia:** “La organización, coordinación y empleo de los medios que optimiza la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su conservación”.
- **Eficacia:** “La consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados”

Además de las Tres E, otros autores como Montesinos y Gimeno (1998) han incluido dos términos adicionales a estas las cuales son “*Equidad*, que se plantea como incidencia de los resultados finales de la acción pública sobre la justicia y el equilibrio en la situación de los ciudadanos y *Ecología* que se centra en el análisis del impacto de la actuación de las entidades públicas sobre el medio ambiente”.

En las entidades del sector público lo que se busca es llegar a cumplir con los objetivos encomendados de la mejor manera posible. López y Ortiz (2004) dicen que esto se hace a través de la estabilidad presupuestaria, la transparencia, la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. Muñoz (1994) menciona que

los entes públicos lo que persiguen es obtener una rentabilidad equivalente al beneficio que la existencia del organismo le reporta a la sociedad como usuario de este, y que exclusivamente no puede medirse en términos de ingreso/costo; esto quiere decir que para que el gobierno sea eficiente es necesario que el usuario y la sociedad en general esté satisfecha de la rentabilidad social que genera la actuación del ente público (p. 988).

Según Navarro (1998), en el ámbito de la administración municipal se puede entender a la *Eficacia* como el grado en que se han podido cumplir los objetivos fijados; la *Eficiencia* como la medida de los objetivos alcanzados y los recursos necesarios utilizados para el alcance de los objetivos fijados y la *Economicidad* como la administración eficaz con que se manejan los recursos monetarios de la entidad, en cuanto a precios de adquisición, cantidad y calidad de los recursos adquiridos.

Hay que tomar en cuenta que no todo es ventaja en el uso de los indicadores, ya que también existen desventajas para la medición de las entidades públicas como:

- la cuantificación y medida de los *outputs*,
- los costes de los *inputs* pueden ser alterados fácilmente,
- el personal que maneja la información muchas veces se siente amenazado por cualquier evaluación que se pretenda realizar, y por tal motivo no proporcionan la información fácilmente,
- muchos artículos o bienes no tienen los precios de mercado, haciendo difícil la evaluación de estos,

- e) no se tienen bien definidos los objetivos sociales, por lo que se dificulta la manera de cuantificarlos,
- f) dificultades para medir la gestión de la administración pública,
- g) dificultad para medir los beneficios sociales,
- h) muchas veces no se plantea el período adecuado para llevar a cabo la medición,
- i) multiplicidad de resultados en un programa por lo que no se encuentra la manera de poderlos incorporar,
- j) inexistencia de objetivos económicos, y
- k) leyes muy rígidas (véase: Vivas, 1997: 36; Morala, 1990: 218; García y Calzado, 1996: 191).

En conclusión, los indicadores que se mencionan son un medio de evaluación por los cuales los ciudadanos se dan una idea de cómo fue el manejo de los recursos asignados a las administraciones públicas, como fueron utilizados, las asignaciones como se dieron, los gastos y las adquisiciones se apegaron a los procedimientos y normas enmarcadas por la propia administración pública, acoplándose a lo que marca la ley.

Normativa reguladora de la rendición de cuentas públicas

El Marco Internacional.

El organismo internacional que se encarga de la emisión de normas de contabilidad del sector público es la *International Federation of Accountants* (IFAC) a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB, siglas en inglés). Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC SP) se elaboran a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad, que a partir de la reforma del 2001 (la reforma del IASC, con el nacimiento del IASB) son conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF). En la tabla 1.1 se muestran las Normas para el Sector Público y las normas en las que se basaron para ser elaboradas.

Tabla 1.1: Normas para el Sector Público

IFAC	IASB	NOMBRE
NIC SP 1	NIC 1	Presentación de estados Financieros.
NIC SP 2	NIC 2	Estados de Flujos de efectivo.
NIC SP 3	NIC 8	Resultado Neto (Ahorro o Desahorro) del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables. (<i>Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables</i>).
NIC SP 4	NIC 21	Efecto de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.
NIC SP 5	NIC 23	Costo por Intereses.
NIC SP 6	NIC 27	Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas (<i>Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias</i>).

NIC SP 7	NIC 27	Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas (<i>Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias</i>).
NIC SP 8	NIC 31	Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos.
NIC SP 9	NIC 18	Ingresos Ordinarios/Recursos por Transacciones con Contraprestación (<i>Ingresos Ordinarios</i>).
NIC SP 10	NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
NIC SP 11	NIC 11	Contratos de Construcción.
NIC SP 12	NIC 2	Inventarios.
NIC SP 13	NIC 17	Arrendamientos.
NIC SP 14	NIC 10	Hechos Ocurredos Después de la Fecha de los Estados Financieros (<i>Hechos ocurridos después de la Fecha del Balance</i>).
NIC SP 15	NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.
NIC SP 16	NIC 40	Propiedades de Inversión.
NIC SP 17	NIC 16	Propiedad, Planta y Equipo.
NIC SP 19	NIC 37	Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes.
NIC SP 20	NIC 24	Información a Revelar sobre partes Relacionadas.
NIC SP 21	NIC 36	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo (<i>Deterioro del Valor de los Activos</i>).
NIC SP 22		Divulgación de Información acerca de las administraciones del sector público.
NIC SP 23		Ingresos por transacciones no cambiarias (Impuestos y transferencias).
NIC SP 24		Presentación de Información Presupuestaria en los Estados Financieros.
NIC SP 25	NIC 19	Beneficios a Empleados.
NIC SP 26	NIC 36	Deterioro de los activos Generadores de Efectivo (<i>Deterioro de Activos</i>).
		NICSP De Base de Efectivo — Presentación de Información Financiera en el Marco de la Contabilidad con Base de Efectivo.

Fuente: IFAC

El objetivo fundamental de la Normas Internacionales de Contabilidad Pública emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, de la Federación Internacional de Contabilidad es el desarrollar y armonizar la información financiera y la contabilidad en el sector público.

Conclusiones

En la actualidad en los gobiernos democráticos se está propiciando un aspecto llamado *transparencia en la rendición de cuentas*. Los gobiernos están exponiendo la

información, que es importante para la ciudadanía, esto debido a que antes no era pública y no se tenía acceso a la misma. Así, se han creado organismos que regulan este tipo de procesos, los cuales vigilan constantemente la información publicada por los gobiernos.

La *rendición de cuentas* proviene del vocablo anglosajón *accountability*, el cual se traduce de manera limitada, como la responsabilidad de lo que se hace y la capacidad de dar una explicación satisfactoria de lo realizado. Algunas veces este término es traducido como responsabilidad, otras como control y otras veces como fiscalización.

Con respecto a la Transparencia Gubernamental, esta puede ser definida como toda la información que es generada por los organismos públicos centralizados y descentralizados, y todas las organizaciones políticas,

debiendo ser veraz, clara, entendible, oportuna y con un fácil acceso. Por lo tanto, a medida que los sistemas políticos evolucionan, la ciudadanía demanda mayor información precisa y comprobable de administración, tanto de los recursos asignados, de los recursos obtenidos y de los recursos ejercidos.

Por último, existe un gran avance en cuanto a rendición de cuentas y transparencia se refiere en el entorno internacional, sin embargo, sigue existiendo reticencia en cuanto a divulgación de información por parte de los gobiernos centrales se refiere, ya que en un estudio realizado en el año 2006 por The International Budget Project, encuentra que de los países pertenecientes a la OCDE, no todos están cumpliendo con la pauta de proporcionar información completa.

Bibliografía

- Barea Tejeiro, J. (2004): *“La Necesidad de Transparencia en la Gestión Pública”* Auditoría Pública No. 33, 2004, p.p. 13-24.
- Bastida Albaladejo, F. & Benito López, B. (2006): *“Propuesta de un Índice de Transparencia Presupuestaria”*. IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC, Logroña la Rioja, 23 y 24 de Febrero de 2006.
- Benito López, B. (1995): *“Manual de Contabilidad Pública”*, Ediciones Pirámide, S.A., Salamanca, España 1995, p.p. 72-76.
- Brusca Aljarde, I. & Montesinos Julve, V. (2006): *“Are Citizens Significant Users of Government Financial Information?”*. Public Money & Management, Journal Compilation, September 2006.
- Burneo Seminario, M. (2007): *“Auditoría a la Rendición de cuentas: Un Enfoque para la Administración Pública”*, Auditoría Pública No. 41, p.p. 65-70.
- Fondo Monetario Internacional, (2001): *“Código revisado de buenas practicas de transparencia fiscal”* Fondo Monetario Internacional. Actualizado el 28 de Febrero del 2001.
- García Valderrama, T. y Calzado Cejas, Y. (1996): *“Metodología de Evaluación de la Eficiencia de las Entidades Públicas”, Presupuesto y Gasto Público, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales No. 18, P.p. 189 – 201.*
- Hoxby, C. (2002): *“The Cost of Accountability”*, National Bureau of Economic Research, Working Paper 8855, April 2002 P.p. 1 – 25.
- Kim P., Halligan J., Cho N., Oh Ch., Eikenberry A., (2005): *“Toward participatory and Transparent Governance: Report on the Sixht Global Forum on Reinventing Government”*. Public Administration Review, November/December 2005, Vol. 65, No. 6, P.p. 646-654.
- Kopits G. & Craig J. (1998): *“Transparency in Government Operations”*, International Monetary Found, Washington, D.C. January 1998.
- López Hernández, A., y Ortiz Rodríguez, D. (2004): *“Los Indicadores de Gestión y el Control de Eficiencia del Sector Público”*. Revista Española de Control Externo, Vol. 6, No. 18, 2004, p. p. 189 – 220.
- Martínez González, A. (2005): *“Nuevos enfoques de la rendición de cuentas para las entidades públicas”*. Estudio de la difusión de información a través de Internet por las entidades locales catalanas”. Auditoría Pública No. 36 (2005), p.p. 83-100.
- Montesinos Julve, V. y Gimeno Ruiz, A. (1998): *“Contabilidad y Control en el Marco de la Nueva Gestión Pública”*. Ponencias y Comunicaciones IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión. ASEPUC, Castellón, 20-Nov-1998.
- Morala Gómez, M. (1991): *“Información Contable para la Gestión Pública”*. Tesis Doctoral. Universidad de Oviedo, 1991.
- Muñoz Colomina, C. (1994): *“La Eficiencia en los Entes Públicos no Empresariales”*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXIV, No. 81, Octubre – Diciembre 1994, P.p. 983 – 1009.
- Natal, A. (2006): *“Rendición de cuentas: apuntes para una revisión conceptual”*. El Colegio Mexiquense, A.C. Documento de Discusión sobre el Nuevo Institucionalismo, Núm. 9, 2006.
- Navarro Galera, A. (1998): *“El Control Económico de la Gestión Municipal: Un Modelo basado en Indicadores”*. Sindicatura de Comptes, Valencia España, 1998, p.p. 42-83.
- O’Donnell, G. (1998): *“Horizontal Accountability in New Democracies”* Copyright 1998 National Endowment for Democracy and the Johns Hopkins University Press Journal of Democracy 9.3 (1998) p.p. 112-126
- _____ (2001): *“Accountability Horizontal. La Institucionalización Legal de la Desconfianza Política”*. ISONOMÍA No. 14 / Abril – 2001, p.p. 7-30.
- OECD (2001): *“Best Practices For Budget Transparency”*, Organization for Economic Co-operation and Development, Mayo de 2001, P.p. 1-9.
- Pina Martínez, V. (2004): *“La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.”*; incluido en Sánchez Rey, M. «coordinador» (2004), p.p. 195-255.
- Schedler A. (2004): *“¿Qué es la Rendición de cuentas?”*, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, Dirección General de Atención a la Sociedad y relaciones Institucionales, Agosto del 2004, p.p. 7-39.
- Ugalde Ramírez, L. (2002): *“Rendición de Cuentas y Democracia. El caso de México”*. Instituto Federal Electoral (IFE), Primera Edición, Abril de 2002 p.p. 9-54.
- Valverde Loya, M. (2004): *“Transparencias, acceso a la información y rendición de cuentas: experiencias en la Unión Europea y México”*. IX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Madrid, España, 2 – 5 Nov. 2004.
- Vergara, R. (2005): *“La Transparencia como problema”*, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, 05 Cuadernos de Transparencia, Marzo de 2005, p.p. 1-46.
- Vivas Urieta, C. (1997): *“Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas”*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA – 1997) Boletín AECA No. 45, Nov. '97 – Feb. '98, p.p. 35-37.