

**Cpc Mauro Napoleón Burneo Seminario**  
Contador Publico Colegiado  
Asesor – Consultor – Auditor

# La Contabilidad como instrumento para rendir cuentas

**RESUMEN/ABSTRACT:**

La contabilidad puede contribuir eficazmente a perfeccionar la rendición de cuentas de la administración pública, utilizando un nuevo sistema de contabilidad de metas sustentado en el principio de que la cantidad es un denominador común de las operaciones, adicional a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Contribuye a la exposición del desempeño institucional en el uso de los recursos públicos.

Accounting can contribute effectively in perfecting the account rendering of public administration, using a new objectives-based bookkeeping system based on the principle that the amount is the operations' common denominator, in addition to the generally accepted accounting principles. It contributes to the exposition of institutional performance in the use of public resources.

**PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:**

CONTABILIDAD, METAS, RESULTADOS DE GESTIÓN, RENDICIÓN DE CUENTAS, EFICACIA Y EFICIENCIA  
ACCOUNTING, OBJECTIVES, MANAGEMENT RESULTS, ACCOUNT RENDERING, EFFECTIVENESS AND EFFICIENCY

## EL PROBLEMA

En la actualidad, a nivel global, autoridades, funcionarios públicos y organismos profesionales relacionados, conciben la rendición de cuentas de las entidades públicas no como un método para informar a las autoridades competentes y a la ciudadanía en general sobre la gestión de gobierno, sino como una formalidad para dar cumplimiento a lo dispuesto en normas constitucionales y otras leyes de desarrollo. En esta concepción, las autoridades públicas y los organismos profesionales postulan que la obligación formal o moral de rendición de cuentas en la administración pública se cumple mediante la información de los resultados económicos, financieros y presupuestarios expuestos en términos monetarios, y que no resulta necesario exponer **los resultados de la gestión en términos de eficacia y de eficiencia**.

Esta afirmación se comprueba en el texto de las diferentes leyes de desarrollo de aquellas normas constitucionales emitidas a través del tiempo, y de las numerosas y continuas resoluciones emitidas por los órganos públicos que rigen la denominada Contabilidad Pública. Asimismo, se comprueba en el hecho de que las autoridades públicas y los organismos profesionales relacionados nunca han precisado ni definido qué son o cuales son “**los resultados de gestión de una entidad pública**”, en una solapada intención de evitar su registro, medición, evaluación, fiscalización e información. Una entidad pública está legal y moralmente obligada a informar sobre TODOS sus resultados.

Esta concepción de rendición de cuentas en la administración pública se explica en el hecho de que el registro de las operaciones que ejecutan las entidades públicas se realiza en base a los conocidos Sistemas de Contabilidad Financiera y de Contabilidad Presupuestaria, los cuales se sustentan en el principio generalmente aceptado de que *la moneda es el denominador común de las operaciones*, sistemas que como se sabe conducen a obtener los resultados económicos, financieros y presupuestarios de cualquier actividad o empresa.

Esta concepción de la rendición de cuentas en la administración pública está produciendo los siguientes efectos: 1) la ciudadanía no conoce el grado de bienestar general que se obtiene de su contribución tributaria, porque el Estado no lo puede demostrar; 2) la ciudadanía no conoce si la gestión de cada entidad pública ha sido o no exitosa, porque éstas no están obligadas a informarlo; 3) el Sistema Nacional de Control no puede fiscalizar plenamente el desempeño de la administración pública, lo que favorece la ineficacia, ineficiencia y corrupción;

4) los Gobiernos no cuentan con información fiable que les permita enmendar rumbos para crear mayor bienestar general, que es la Misión del Estado.

## PROPUESTA DE SOLUCIÓN AL PROBLEMA

Teóricamente, toda entidad pública que recibe recursos y bienes del Estado para producir bienestar a los ciudadanos, debe rendir cuenta ante la propia ciudadanía, de los resultados que ha obtenido en el cumplimiento de esta finalidad. En cada país, se establecen normas legales para obligar a los administradores de las entidades públicas a cumplir con esta función esencial de los estados democráticos, de tal manera que sea la propia ciudadanía la que sea informada del éxito o fracaso de la gestión de los gobernantes en cada ejercicio fiscal. Es decir, la rendición de cuentas de cada entidad debe mostrar el grado en que su gestión ha sido exitosa en términos de eficacia, eficiencia y economía. Por supuesto que en esta nueva concepción, la rendición de cuentas debe incluir también la exposición del grado en que se cumplieron los resultados económicos y financieros previstos en el presupuesto, los cuales sí se expresan en términos monetarios.

## LA CONTABILIDAD COMO INSTRUMENTO PARA RENDIR CUENTAS

La Contabilidad es una técnica de registro de las operaciones de una empresa de cualquier tipo, cuya finalidad es la de informar a las diversas partes que tienen interés en dicha empresa. El registro contable de tales operaciones se efectúa de conformidad con normas de ámbito internacional, y de regulaciones nacionales que adaptan tales normas a la realidad y a los particulares intereses del país. La Contabilidad es tal vez la actividad profesional más normalizada y regulada por la trascendencia que tiene en todos los aspectos de la actividad nacional. La contabilidad permite determinar los resultados económicos y financieros de las empresas, de los cuales se generan los tributos y demás contribuciones que todos los ciudadanos estamos obligados a aportar; pero también se puede y se debe, a través de la Contabilidad, informar sobre el grado de cumplimiento de la misión, de los objetivos y de las metas.

La Contabilidad en toda empresa, es la base y el sustento de información de todo tipo, y a través de los años, se ha perfeccionado y especializado para atender diversas necesidades informativas, tanto de las propias empresas o entidades ejecutoras de las operaciones, como del propio Estado y/o de terceras personas, como son los accionistas, trabajadores, y la ciudadanía en general. Sin embargo, su alto nivel técnico y especialización originan que sus informes usualmente sean complejos y



requieran la intervención de profesionales para hacerlos comprensibles y legibles para el ciudadano común y corriente. Por tales razones se ha creado por ejemplo, la Contabilidad Financiera, cuya información es necesaria para determinar los cambios en la situación patrimonial de las empresas y personas, y los resultados económicos (utilidad o pérdida) y flujos de dinero en efectivo. Asimismo, se ha creado la Contabilidad Presupuestal, cuya información resulta imprescindible para la aprobación y ejecución de los presupuestos públicos, para la elaboración de las cuentas nacionales que maneja el Ministerio de Economía y Finanzas, y para el control que le compete al Sistema Nacional de Control.

Del mismo modo se ha creado la Contabilidad Analítica de Explotación, comúnmente conocida como Contabilidad de Costos, cuya información permite determinar el costo de los bienes y servicios producidos por las empresas y por las entidades públicas, información sin la cual no se puede controlar **la eficiencia de lo producido**. Existe una gran variedad de sistemas de contabilidad de costos, siendo su uso determinado por el tipo de la actividad productiva, la oportunidad de su determinación, el o los procesos implicados, etc. En el caso de la administración pública de muchos países, aunque parezca increíble, las autoridades no obligan a las entidades a implementar sistemas de costos que permitan informar sobre la eficiencia de las operaciones que realizan, razón por la cual **NO UTILIZAN SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE COSTOS**, y por lo tanto no se sienten en la obligación de informar sobre la eficiencia de sus operaciones.

En mi opinión, resulta necesario que en la administración pública se obligue a las entidades a la im-

plementación de un Sistema General de Contabilidad de Costos, que cumpla esta necesidad de información. Atendiendo a un principio de homogeneidad, este Sistema de Contabilidad debiera ser único para toda la administración pública, siendo recomendable para este fin, que se implemente un Sistema de Contabilidad de Costos por Asignación de Gastos a Centros de Costos, por su sencillez y facilidad de implementación mediante aplicaciones informatizadas sin perjuicio de que se permita a las entidades a que además de este sistema general utilicen un sistema complementario para sus propias necesidades de información y control, a criterio de los Titulares de tales entidades.

Para que tanto las autoridades competentes como la ciudadanía en general sean informadas de la eficacia y eficiencia de la administración pública, se debería obligar a las entidades del Estado a que las rendiciones de cuenta sobre el uso de fondos y bienes, incluyan tal información, y a que implementen y utilicen **un Sistema de Contabilidad Integrado** conformado por un Sistema de Contabilidad Financiera, un Sistema de Contabilidad Presupuestal, un Sistema de Contabilidad Analítica de Explotación o de Costos, y un Sistema de Contabilidad de Metas.

Es importante indicar que en la actualidad no existen antecedentes conocidos de Sistemas de Contabilidad de Metas para registrar e informar sobre las metas de todo tipo que deba cumplir una entidad pública. Las entidades públicas son organizaciones muy complejas, por lo tanto su misión, objetivos y metas de todo tipo, que son la justificación de los fondos y bienes que reciben y manejan, también son muy complejos. En el caso de las metas por cumplir, son de difícil control sino se cuenta

con apropiados sistemas para su registro. Un sistema de Contabilidad de Metas permite proporcionar seguridad y credibilidad a la información relativa a **la eficacia de los resultados**. Permite, además, contar con los elementos necesarios para determinar indicadores de eficacia y de eficiencia, y el grado de desempeño institucional. Los organismos profesionales de la Contabilidad debieran promover la creación de un sistema contable de este tipo.

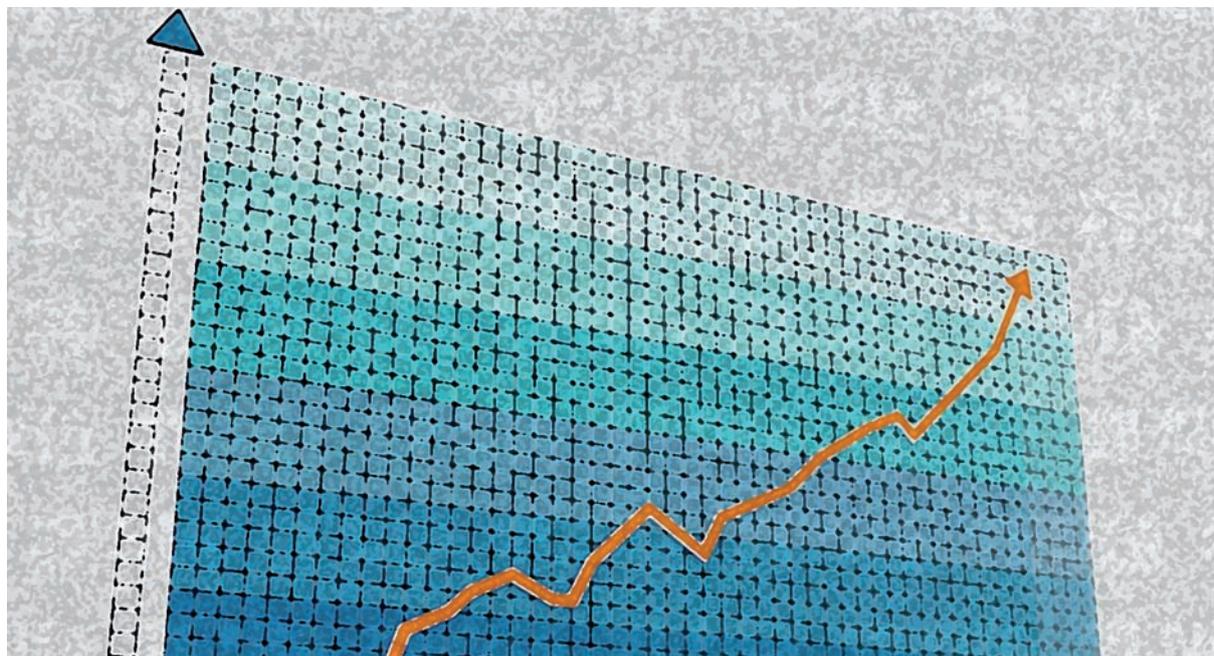
En relación con la rendición de cuentas, la Contabilidad permite el registro tecnificado, ordenado, sistemático y oportuno, de todas las operaciones que ejecuta una entidad pública en un período de tiempo determinado. Además, y fundamentalmente, permite que la información que contiene el Informe de Rendición de Cuentas, sea auditado por el Sistema Nacional de Control, bajo los principios y normas que regulan la Auditoría Gubernamental. Por lo tanto, su utilización como instrumento de información de la rendición de cuentas goza de todas las prerrogativas, garantías y ventajas que la Contabilidad tiene reconocidas a nivel global.

Para lograr elaborar un Informe de Rendición de Cuentas empleando un Sistema de Contabilidad Integrado en todas las entidades públicas que utilizan los fondos y bienes del Estado, es o debiera ser igualmente obligatorio que en estas entidades se implementen y utilicen cuatro Sistemas de Contabilidad, que son: 1) el Sistema de Contabilidad General, o contabilidad de resultados económico-financieros; 2) el Sistema de Contabilidad Presupuestal o contabilidad de resultados presupuestales; 3) el Sistema de Contabilidad Analítica

de Explotación o contabilidad de costos de los bienes y servicios producidos; y 4) el Sistema de Contabilidad de Metas o contabilidad de cumplimiento de resultados.

Los tres primeros Sistemas de Contabilidad que se indican se basan en el principio generalmente aceptado de que la moneda es el denominador común de las operaciones. El cuarto Sistema se basa en el nuevo principio de que LA CANTIDAD es un denominador común de las operaciones, adicional y paralelo al de la moneda. El registro contable de las metas presupuestadas y de las metas obtenidas, posibilita obtener el cálculo de indicadores de eficacia y eficiencia necesarios para que la entidad exponga el grado en que cumple la Misión que le encarga el Estado.

La solución de este problema se halla, en primer lugar, **estableciendo un Sistema de Contabilidad Integrado, que además del principio del registro monetario de las operaciones, considere un nuevo principio contable, que disponga que “el denominador común de las metas que presupuesta y ejecuta una empresa ó una entidad, ES LA CANTIDAD”**. Como se sabe, el término “cantidad” se refiere a un término abstracto, que indica un número determinado de unidades de algo. La moneda misma, expresa una cantidad, es decir, indica un número determinado de unidades de esa moneda. En segundo lugar, un sistema de contabilidad de metas tendría que ser sustentado por un conjunto de otros principios, el principal de los cuales sería el de LA PARTIDA DOBLE, porque sin él no podría existir como sistema de contabilidad.



Siguiendo este razonamiento, el desarrollo del sistema resulta verdaderamente sencillo si seguimos los mismos criterios y directrices que se han seguido a nivel mundial, para crear el Sistema de Contabilidad Financiera, que usualmente, se exponen en el Plan General de Cuentas aprobado por los órganos rectores de la Contabilidad Pública. Luego, hay que recoger EL CONCEPTO que existe del término de “metas físicas” en el marco de LA ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA DEL ESTADO.

Generalmente se definen las metas físicas (denominadas así para diferenciarlas de las metas financieras o monetarias) como *aquellas que se generan y producen como resultado de las operaciones o actividades propias de la entidad, y por la combinación o mezcla de todos los recursos materiales y humanos utilizados para tal fin. Son productos tangibles y medibles, en base a o sobre cualquier dimensión, sea ésta física o temporal. Son metas físicas por ejemplo, el número (cantidad) de computadoras fabricadas, el número (cantidad) de manzanas cosechadas, el número (cantidad) de kilómetros de carreteras construidos, el volumen (cantidad) de toneladas de pesca desembarcada, el número (cantidad) de atenciones hospitalarias, el número (cantidad) de horas de clase dictadas, el número (cantidad) de alumnos; el número (cantidad) de acciones de supervisión ejecutadas, el número (cantidad) de informes emitidos, el número (cantidad) de habitantes atendidos, el número (cantidad) de KH producidos; el número (cantidad) hectáreas sembradas; el número (cantidad) de estudiantes; el número (cantidad) de horas trabajadas, el número de expedientes (cantidad) resueltos; el número (cantidad) de exámenes ejecutados, etc.*

Un tercer elemento a tener en cuenta para la solución del problema, es EL USO OBLIGADO DE la Contabilidad Analítica de Explotación en todo el ámbito de la administración pública, mediante la cual se logra identificar los gastos y costos planificados y ejecutados, con la unidad operativa (centro de costo) donde se originan ó a los cuales son asignados tales gastos y costos. Siguiendo estos mismos criterios, se pueden identificar las unidades operativas donde se producen o se ejecutan las metas físicas planificadas, para efectos de su control administrativo interno y para efectos de rendición de cuentas. Los criterios técnicos utilizados en la contabilidad analítica de explotación para la identificación de centros de costos, siguiendo LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE CADA EMPRESA O ENTIDAD, permite crear las cuentas y subcuentas que van a conformar un Plan de Cuentas de Metas institucionales.

El uso de un Sistema de Contabilidad de Metas en las empresas y entidades públicas, sustentado en los principios y criterios que aquí se exponen, y el uso obligado de un Sistema de Contabilidad Analítica de Explotación, además de la Contabilidad Financiera y de la Contabilidad Presupuestal, permitirá sin lugar a dudas, medir el éxito o el fracaso de la gestión de una empresa o de una entidad pública, porque conduce a hacer posible la medición de sus metas, que es el fundamento de la medición del éxito o del fracaso institucionales.

#### **LA MEDICIÓN DEL GRADO DE CUMPLIMIENTO O DE INCUMPLIMIENTO DE LAS METAS FINANCIERAS, ECONÓMICAS Y FÍSICAS QUE SON PLANEADAS, CONDUCE A MEDIR EL GRADO DE EFICACIA Y DE EFICIENCIA DE UNA GESTIÓN PÚBLICA O PRIVADA**

La medición del grado de cumplimiento o incumplimiento de las metas económicas, financieras y físicas, sustentada en un Sistema de contabilidad Integrado creado por la propia profesión contable, otorgará a los usuarios y destinatarios de la información, un alto grado de fiabilidad y aceptación.

Entre las investigaciones especializadas realizadas sobre estos aspectos por instituciones internacionales, destacan las efectuadas por el Banco Mundial: **“Pautas para evaluar los Sistemas de información gerencial”- Dictamen Técnico N° 47, publicada por Editorial Desarrollo, 1987.** También merecen mencionarse los trabajos publicados por el Fondo Canadiense para la Auditoría Integral: **“Rendición de Cuentas, Informe de Rendimiento y Auditoría Comprensiva: Una perspectiva Integrada” (CCAF/F CVI – 1996).** Igualmente merece mencionar la publicación sobre **“La Evaluación del Rendimiento Operativo”**, publicado por la firma internacional de auditoría Price Waterhouse.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ha publicado en sus diversos documentos, como son por ejemplo las Declaraciones de Lima y de Méjico, importantes trabajos de investigación SOBRE LA FINALIDAD DEL CONTROL Y SOBRE EL CONTROL DE LAS REALIZACIONES en el ámbito de la administración pública. Ambos temas tienen estrecha relación con la rendición de cuentas.

La Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) a través de sus consejos independientes, emite normas internacionales de contabilidad financiera tanto para el sector público como para el sector privado. Los criterios y los principios en que se basan las normas de la contabilidad financiera, son aplicables por analogía, a un Sistema de Contabilidad de Metas.