

Auditoría a la Rendición de Cuentas: un enfoque para la Administración Pública

La función pública conlleva la responsabilidad de rendir cuenta de los actos y de los resultados de la gestión realizada, en cada uno de los niveles en que ella se realiza. La rendición de cuentas es la obligación de responder ante la responsabilidad conferida.

Muchos especialistas han explorado este tema, emitiendo opiniones que resulta interesante conocer. Las siguientes citas reflejan la amplia gama de definiciones dadas a la rendición de cuentas.

“Rendir cuentas es una obligación de parte de un individuo o de un grupo, de revelar, explicar y justificar las responsabilidades asumidas, cuyos orígenes pueden ser políticos, constitucionales, estatutarios o contractuales”.

“La rendición de cuentas es la esencia de la forma de gobierno democrática. Es la obligación asumida por todos aquellos que ejercen el poder, de responder *por la manera en que se han desempeñado* en el cumplimiento de las responsabilidades confiadas, una obligación que en última instancia, el Parlamento le debe al pueblo”.

El concepto de la rendición de cuentas en la administración pública se encuentra fuertemente vinculado al concepto de la misión institucional que corresponde a cada entidad pública. En efecto, la misión es el fundamento que justifica la existencia de las entidades creadas para atender la satisfacción de las necesidades colectivas, como puede ser un ministerio, una corporación, una



empresa, un municipio. Cada una de ellas tiene una misión específica que debe ser cumplida para justificar su existencia, su razón de ser. Para que estas entidades públicas cumplan su misión, deben ser gestionadas por servidores y funcionarios que cumplen el rol de administradores de tales entidades, recibiendo para tal fin un conjunto de recursos y bienes, así como las atribuciones necesarias para que puedan cumplir su rol de manera apropiada. Al asumir este rol, los administradores asumen también la responsabilidad de rendir cuenta, es decir, mostrar la forma en que se ha cumplido la misión.

La rendición incluye la misión establecida, la asignación de responsabilidades, los indicadores de resultados, el informe y la evaluación. Promueve el uso disciplinado del manejo por resultados y otras herramientas ejecutivas. Tiene impacto desde el nivel más alto de una organización hasta la más baja del rango organizacional, marca una diferencia entre lo esencial y lo no esencial. Rendir cuenta significa ser responsable y sensible a los actos y resultados que se relacionan con la misión de la organización. Para obtener buenos resultados hay que entender claramente la misión y los objetivos institucionales.

Aquellos que sientan que deben responder y rendir cuentas querrán demostrar su rendición, tratando de brindar información sobre cómo han desempeñado sus responsabilidades. Dadas las variadas interpretaciones de lo que significa “desempeño” y la dificultad para desarrollar indicadores creíbles para reflejarlo, tal demostración puede resultar muy difícil. Pese a que se persiga la objetividad vigorosamente, opiniones tendenciosas serán parte inevitable del cálculo del desempeño. Este cálculo involucra el peso de múltiples, a menudo competitivos y algunas veces conflictivos, objetivos y medidas. La rendición de cuentas implica también tener que establecer la norma o estándar contra el cual medir el éxito o el fracaso del desempeño. Por todas estas razones, demostrar la rendición de cuentas puede ser una muy difícil aunque no imposible tarea.

La rendición de cuentas a menudo no se produce fácilmente, no todos los administradores tienen la aptitud apropiada, o una disposición natural reforzada por fuertes valores personales o éticos. Algunas veces la rendición está establecida legalmente, y algunas veces es promulgada como un valor institucional y deviene en una política gerencial. A menudo la rendición de cuentas permanece meramente como una exhortación.

Donde hay una insuficiente disposición natural a rendir cuenta, a asumir responsabilidad o a responder, se necesita una presión externa. Puede tomar la forma de una norma legal, que es específica, o puede ser una presión social generalizada y ambigua. Algunas veces, la presión toma la forma de un premio o un castigo, habiendo una creencia generalizada que tal régimen es sano y apropiado, y mucha gente reacciona humanamente ante él.

Los conceptos sobre rendición de cuentas han evolucionado a tal grado, que en la actualidad se acepta que el régimen de rendición, debe ser legislado. Prueba de ello es que en la mayoría de países anglosajones, se ha legislado específicamente sobre esta importante materia. En sentido contrario, debe indicarse que en algunos organismos profesionales de nivel internacional se ha intentado desterrar el concepto de la rendición de cuentas, lo cual no tiene fundamento lógico ni merece mayor comentario.

Cabe finalmente anotar que en cuanto a rendición de cuentas existen dos niveles claramente diferenciados: el nivel político y el nivel administrativo.

“La rendición de cuentas debe formar parte del Sistema Nacional de Control, y por lo tanto, del Proceso Nacional de Control”

Si arriesgamos una definición, podemos afirmar que “La rendición de cuentas es el proceso mediante el cual los funcionarios responsables de la gestión presupuestal y de la administración del patrimonio de una entidad pública, muestran, al término de un período o de un año fiscal, los resultados de su gestión, para que

ésta, luego de ser examinada, sea aprobada o desaprobada por el organismo o institución competente”.

La muestra o exposición de los resultados de la gestión debe orientarse necesariamente a demostrar y explicar el grado en que se cumple la misión encomendada a la entidad de que se trate. Esta afirmación presupone la existencia de una misión, unos objetivos, una estrategia y unas metas claramente definidos, aprobados y difundidos. No resulta razonable proponer rendición de cuentas de hechos que no reúnan estas condiciones. La rendición de cuentas requiere la existencia de normas y procedimientos que conduzcan, de una manera razonada y técnica, a determinar su aprobación o desaprobación.

La rendición de cuentas no puede ser concebida como un mero hecho formal que se limita a la presentación de determinada documentación, para tramitar su integración y consolidación. La finalidad de la rendición de cuentas tiene que ser necesariamente su aprobación o desaprobación a nivel institucional, para que genere iniciativas que conduzcan a optimizar o mejorar el desempeño de la entidad rindente. La integración y consolidación de las rendiciones de cuentas EXPRESADAS EN TÉRMINOS MONETARIOS, tiene la finalidad complementaria de mostrar los resultados económico-financieros de la administración pública a nivel global o macro administrativo. En cierta forma, esta integración y consolidación representa la rendición de cuentas de un gobierno, SÓLO respecto de su gestión económica y financiera.

En el Perú, la rendición de cuentas viene a ser el elemento vinculante de las disposiciones contenidas en los artículos 41°, 81° y 199° de la Constitución Política de 1993, la Ley n° 26484, Ley Marco del Proceso de la Cuenta General de la República, sustituida por la Ley n° 27312, Ley de Gestión de la Cuenta General; el Decreto Ley n° 28775, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control; y las Directivas emitidas por la Contraloría General de la República y la Contaduría Pública de la Nación, a las que habría que agregar las Directivas de la

Dirección Nacional de Presupuesto Público y el FONAFE (Fondo Nacional de Financiamiento Empresarial), en lo que respecta a la evaluación de la gestión presupuestaria.

Es conveniente en este acápite anotar que en muchos países, la administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el Congreso. Este enfoque origina una evidente inclinación de la administración pública a asumir la concepción de su gestión en base a la gestión presupuestaria de manera exclusiva o preferente. Sin embargo, la gestión y la rendición de cuentas comprenden dos aspectos básicos y ligados entre sí. El primero se refiere a la rendición de la ejecución presupuestaria de cada ejercicio fiscal, expresada monetariamente, y el segundo se refiere a la rendición de los objetivos y metas que la entidad se propuso alcanzar, expresada por indicadores de eficacia, de eficiencia y de economía.

Por tal razón, en la administración pública, la rendición tiene por objetivos, mostrar:

- a) Que los recursos solicitados, requeridos, producidos u originados, aprobados presupuestariamente, fueron destinados o utilizados cumpliendo estrictamente la normativa presupuestal y administrativa que los regula, y que sirvieron para que la entidad cumpla las metas que constituyen sus objetivos y su misión.
- b) Que el desempeño institucional ha sido exitoso.

Es entendido que los recursos recibidos y generados por la entidad, así como el patrimonio institucional, no pueden ser utilizados de manera indiscriminada o sujetos al criterio o mejor parecer de los administradores, porque de permitirse ello, se originaría el despilfarro, la malversación y la corrupción, es decir, todo lo opuesto a lo que se persigue con la asignación de recursos. Por este principio es que en muchos países el Congreso Nacional tiene el encargo de fiscalizar la rendición de cuentas, mediante la Rendición General de Cuentas de la República, no sólo para aprobar o desaprobado este documento, sino para garantizar que las entidades hayan cumplido con presentar rendición de cuentas



ante quien corresponda; que se haya sancionado a quienes no cumplieron con hacerlo, y que tales rendiciones de cuentas hayan sido fiscalizadas por el Sistema Nacional de Control.

Erróneamente, es generalmente aceptado que la rendición de cuentas se plasma, se materializa, mediante la elaboración por parte de la entidad pública, del **BALANCE DE PROGRAMACIÓN Y EJECUCIÓN PRESUPUESTAL, Y DE LOS ESTADOS FINANCIEROS** (Balance General de Situación, Estado de Resultado de Gestión, Estado de Flujo de Efectivo y Estado de cambios en la Situación Patrimonial). El primer documento (o sea el Balance de Programación y Ejecución Presupuestal) muestra fundamentalmente, los resultados presupuestales de la entidad, y expone de manera general, si ésta logró cumplir sus metas globales en cuanto a ingresos y gastos, preservando el principio de equilibrio presupuestal; y en segundo lugar muestra si sus recursos de toda fuente fueron suficientes para financiar sus operaciones. En tal sentido, el documento cumple su objetivo, y además permite su integración para mostrar los resultados presupuestales, de carácter financiero y económico, consolidados de la administración pública, median-

te un Balance de Programación y Ejecución Presupuestal Consolidado que se incluye en la Cuenta General de la República. Sin embargo, es evidente que se requiere que las entidades presenten también otro tipo de Informe, que muestre “los resultados de la gestión”, no en términos monetarios, sino expresados con criterios e indicadores de eficacia, de eficiencia, de economía y de transparencia, lo que no se logra con la información financiera y presupuestaria.

Los Estados Financieros muestran la situación patrimonial de la entidad y el resultado económico de la gestión en el ejercicio, los cuales también son consolidados para su exposición en la Cuenta General.

En algunos países la presentación de las rendiciones de cuenta ante la Contaduría Pública de la Nación, expresadas en términos monetarios, tiene la finalidad única de su inclusión en el documento denominado Cuenta General. En cambio, la presentación ante el Sistema Nacional de Control **debe tener la finalidad de su examen para dictaminar su aprobación o reparo, emitir recomendaciones y establecer las responsabilidades a que hubiere lugar.** Luego de su examen, la Entidad

Fiscalizadora Superior (Contraloría o tribunal de Cuentas), en los casos que corresponda, debiera presentar sus resultados ante un Tribunal especializado, ante el cual podrían los presuntos responsables ejercer su derecho de defensa.

El examen (auditoría) a la rendición de cuentas debiera ser ejecutado a través del Sistema Nacional de Control por intermedio de los Órganos de Control institucional que lo conforman, quienes tendrán la responsabilidad de informar a la entidad fiscalizadora superior y al titular de la propia entidad, sobre los resultados del examen a la rendición de cuentas. La entidad fiscalizadora superior, podrá efectuar acciones de control complementarias de acuerdo a las circunstancias, y además podrá otorgar autorización para que este examen se efectúe por intermedio de Sociedades de Auditoría Independientes, cuando sea solicitado por la propia entidad, como ocurre actualmente en muchos países.

La rendición de cuentas que presentan las entidades públicas debe ser auditada para cumplir los siguientes objetivos:

- a) Verificar el cumplimiento de las normas y directivas sobre la rendición de cuentas.
- b) Verificar si la ejecución presupuestal cumple la normativa legal aplicable al ejercicio.
- c) Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos institucionales, y calificar el desempeño institucional.
- d) Determinar si existen ingresos o gastos que deben ser observados y/o reparados por haberse ejecutado sin sujetarse a la normativa legal vigente, y/o que constituyen perjuicio económico comprobado para la entidad para el Estado.
- e) Auditar los estados financieros para dictaminar sobre la razonabilidad de la situación patrimonial y el resultado económico de la gestión.
- f) Determinar las responsabilidades personales de los funcionarios involucrados en los hechos observados y/o reparados.
- g) Proponer acciones correctivas que subsanen las deficiencias o irregularidades determinadas (hallazgos de auditoría)

h) Constituir medio probatorio en las acciones que corresponda llevarse a cabo ante el Tribunal de Cuentas u otro organismo semejante.

En las entidades u organismos que no cuenten con órgano de auditoría interna institucional, la ejecución del examen a la rendición de cuentas debe ser efectuada por el órgano que ejerce tuición sobre aquellas, o por el órgano que designe la entidad fiscalizadora superior.

El examen debe cumplirse observando las Normas de Auditoría Gubernamental (Auditoría Pública), las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) cuando sea del caso. Corresponde a la Contraloría General de la República (u otro órgano semejante) dictar las directivas específicas que regulen la ejecución de este examen por los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control, y en su caso por las Sociedades de Auditoría Independientes (SOA).

Como resultado de su examen a la rendición de cuentas a la entidad, el órgano auditor, (sea el OCI, la SOA, o la CGR) deberán emitir el Informe del examen a la Rendición de Cuentas, que debe incluir: a) un dictamen sobre los Estados Financieros; b) un dictamen sobre los Estados Presupuestarios, y c) un dictamen sobre el Informe de Rendimiento. El Informe del examen a la rendición de cuentas se sujetará a las normas que al respecto contienen las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU) de cada país.

Los resultados de los exámenes a las rendiciones de cuenta de todas y cada una de las entidades públicas serán consolidados para su exposición en el informe de auditoría a la Cuenta General de la República, consolidación que deberá hacer la entidad superior de fiscalización y remitido al Congreso Nacional.

De otro lado, corresponde a los gremios de los Contadores Públicos, definir los métodos, las técnicas y los procedimientos que los profesionales de la

Auditoría deben cumplir para lograr los fines que persigue la auditoría a la rendición de cuentas

¿QUÉ ES LA AUDITORÍA A LA RENDICIÓN DE CUENTAS?

La Auditoría a la Rendición de Cuentas (ARC) es un tipo de Auditoría que puede ubicarse en el ámbito de los Servicios Relacionados, a los que se refieren las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's). Puede ser ejecutada en el ámbito de la actividad privada o de la actividad pública. Cuando se ejecuta en el ámbito de la actividad pública, forma parte de lo que en muchos países se denomina Auditoría Gubernamental o Auditoría Pública. En este ámbito, la Auditoría a la Rendición de Cuentas es una actividad de verificación y evaluación establecida por una Entidad Fiscalizadora Superior como una herramienta de control gubernamental externo, enfocada hacia el cumplimiento de su obligación de informar a la ciudadanía sobre el desempeño de la Administración. Su objetivo es el de calificar el desempeño de las entidades, mediante el examen de su rendición de cuentas. Sus funciones están orientadas básicamente a verificar la información expuesta en la rendición, de tal manera que, de forma semejante al enfoque de la auditoría de estados financieros, el auditor exprese una opinión sobre si la rendición de cuentas está preparada, en todo lo sustancial, de acuerdo al marco normativo establecido por la Entidad Fiscalizadora Superior, y calificar el desempeño DE LA ENTIDAD en relación al grado de cumplimiento de la Misión que le encarga el Estado.

En armonía con la concepción propuesta **sobre la forma** de rendir cuenta, la Auditoría a la Rendición de Cuentas debe incluir en su alcance el examen de los estados financieros y de la información presupuestaria, y el examen del Informe de Rendimiento que deben presentar las entidades, cuando menos una vez al año. Las técnicas y procedimientos utilizables en la Auditoría a la Rendición de Cuentas, debieran ser los mismos previstos en las NIA's y/o sustitutoriamente, por las que haya determinado la Entidad Fiscalizadora Superior en cada país.

Resumiendo, la Auditoría a la Rendición de Cuentas se ubica en el siguiente marco general:

- **Una Autoridad estatal competente**, que dispone la obligación de rendición de cuentas.
- **Una Entidad Fiscalizadora Superior**, que promulga normas para ejecutar la Auditoría.
- **Un Sistema Nacional de Control**, que ejecuta la Auditoría e informa de sus resultados al Congreso Nacional.

Los Gobiernos deben estar obligados a:¹

- Presentar los resultados de la gestión financiera, en la cual se haya incrementado el valor patrimonial y mejorado la liquidez de las entidades estatales, presentando un crecimiento en su estructura.
- Presentar una gestión presupuestal en la cual se haya cumplido cabalmente con la Ley de Ingresos (Recaudación) y el presupuesto de Egresos aprobados por el Poder Legislativo.
- Presentar una gestión social, en la cual se logren avances en materia de educación, salud, vivienda, seguridad, ingresos per cápita, etc. según los indicadores estratégicos para medir efectos.

¹ Auditoría a las Cuentas Públicas” – Comisión de Auditoría de Cuentas Públicas (CACP) – Instituto Mexicano de Contadores.