

# PROPUESTA DE UN ÍNDICE DE TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA

Francisco Bastida Albaladejo  
Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad  
Facultad de Ciencias de la Empresa  
Universidad Politécnica de Cartagena

Bernardino Benito López  
Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad  
Facultad de Economía y Empresa  
Universidad de Murcia

## RESUMEN

Desde una perspectiva internacional es cada vez mayor la relación entre la transparencia en el sector público y los servicios prestados por éste, pero en ocasiones la existencia de un modelo excesivamente burocratizado y de lo que se ha denominado “ilusión fiscal” han provocado falta de transparencia en los estados financieros elaborados por las entidades públicas. El objetivo central de nuestro trabajo consiste en elaborar un índice de transparencia presupuestaria en términos de lo establecido en el “Código de Mejores Prácticas” de la OCDE, para lo cual hemos utilizado como fuente de información el contenido de la *OECD/World Bank Budgeting Database*. Esta base de datos facilita información comparable de casi 300 aspectos de la formación del presupuesto, su aprobación, ejecución y control en cada uno de los 30 países de la OCDE y en otros 30 países no miembros. La media del índice propuesto obtenida por los 41 países que finalmente hemos seleccionado ha sido del 56,4%, lo que pone de manifiesto la necesidad de aumentar en algunos países la transparencia de los estados financieros que elaboran las entidades públicas, lo cual redundaría evidentemente en la transparencia de la gestión pública.

**Palabras clave:** contabilidad del sector público, transparencia presupuestaria.

## 1. INTRODUCCIÓN. ESTÁNDARES DE TRANSPARENCIA FISCAL Y PRESUPUESTARIA

Entre las funciones básicas asignadas al sector público están el manejo de los recursos que los ciudadanos ponen año tras año a su disposición para la producción de bienes y servicios públicos y la administración del patrimonio permanente del Estado. El Presupuesto es el instrumento mediante el cual el poder ejecutivo plantea a los representantes de los ciudadanos la forma en que se propone cumplir con esta responsabilidad durante cada ejercicio.

Para que los ciudadanos y sus representantes puedan participar de manera efectiva en la discusión de las prioridades presupuestarias propuestas por el gobierno, se requiere de mecanismos de rendición de cuentas y sistemas de información que reflejen de la manera más integral posible la forma en que el gobierno cumple con sus responsabilidades. El desarrollo

de instrumentos que hagan más transparente la administración financiera del Estado hacia los ciudadanos debe ser una tarea prioritaria para las autoridades.

La transparencia fiscal, en la que se incluye la transparencia presupuestaria, está también ligada a la estabilidad y el crecimiento económico. En un mundo cada vez más integrado económica y financieramente, los gobiernos y organismos internacionales han valorado crecientemente el papel de la transparencia de la información presupuestaria y fiscal para darle credibilidad a las políticas económicas y, con esto, mejorar las perspectivas de crecimiento económico. Esto ha motivado el desarrollo de estándares internacionales de transparencia fiscal y presupuestaria.

Entre los organismos que más han avanzado en el desarrollo de estándares internacionales de transparencia fiscal están el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE).

El FMI y la OCDE han trabajado en los últimos años en el desarrollo y sistematización de códigos y estándares de transparencia fiscal que reflejen “buenas prácticas” en la materia. Estos tienen como objetivo servir de referencia a los países para el desarrollo de instrumentos y sistemas que hagan transparentes los procesos y resultados de la administración financiera del Estado hacia el poder legislativo y el público en general, y generar medidas de comparación que permitan evaluar en términos relativos la transparencia con que se desarrolla la administración financiera del Estado en distintos países.

### ***Códigos y estándares del Fondo Monetario Internacional***

Desde 1999, principalmente motivado por la crisis asiática y las carencias que mostraban algunos países en la presentación de información de su gestión, el FMI comenzó a desarrollar estándares de transparencia en algunas áreas claves de la política pública. Éstas incluyen la generación y difusión de estadísticas económicas, la transparencia de la política monetaria y financiera, la calidad de la supervisión bancaria y regulación de los mercados financieros y de seguros, los sistemas de pago, los gobiernos corporativos y, de manera muy especial, la política fiscal.

En lo que se refiere a la administración fiscal, los estándares del FMI están plasmados en el llamado “Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal” desarrollado por la institución en 1998, y actualizado en 2001. Este Código se basa en cuatro principios generales básicos de una transparente administración fiscal:

**i) Claridad de roles y responsabilidades.** A este respecto, el Código sugiere que debe ser posible distinguir claramente al gobierno del resto del sector público y de la economía en general, deben existir responsabilidades bien definidas en la formulación de políticas y su administración, y deben existir marcos legales claros para la administración fiscal.

**ii) Disponibilidad pública de información.** Debe existir información pública comprensiva respecto de la actividad fiscal pasada, corriente y proyectada, y los gobiernos deben comprometerse a publicar información de manera periódica.

**iii) Adecuadas prácticas presupuestarias.** La documentación presupuestaria debe especificar los objetivos de política fiscal, el marco macroeconómico, las bases políticas del presupuesto y los riesgos fiscales identificables; la información debe facilitar el análisis de las políticas implementadas; los procedimientos para ejecutar el presupuesto deben estar bien especificados y se debe proporcionar información fiscal de manera regular al público y poder legislativo.

**iv) Garantías de integridad en la información.** A este respecto, se estipula que la información fiscal debe cumplir requisitos mínimos de calidad y deben existir mecanismos que aseguren la integridad de la misma.

Un detallado “Manual de Transparencia Fiscal” complementa este Código, definiendo y especificando los principios específicos, buenas prácticas e indicadores asociados a cada una de estas dimensiones más generales.

Para evaluar la situación de sus países miembros en éstos y otros aspectos y ayudar a los mismos a mejorar sus estándares, el FMI comenzó a partir de 1999 un programa de trabajo incentivando a las autoridades de los países a completar un detallado cuestionario de transparencia fiscal, trabajo que ha continuado con la elaboración de lo que se ha llamado el *Report on the Observance of Standards and Codes* (ROSC).

***El Código de Mejores Prácticas en Transparencia Presupuestaria de la OCDE (OECD Best Practices for Budget Transparency)***

La OCDE, por su parte, ha desarrollado paralelamente un documento llamado “Código de Mejores Prácticas en Transparencia Presupuestaria”. Este documento es utilizado como base para la evaluación y comparación de las prácticas presupuestarias de los treinta países miembros de la organización, entre los que se cuentan los de mayor desarrollo económico en el mundo. El Código consta de tres partes. En la primera se hace mención a los estados financieros que las entidades públicas deben elaborar y al contenido de los mismos. En la

segunda parte se enumera determinada información específica, financiera y no financiera, que deberían contener esos estados financieros. La tercera parte enumera las prácticas que deberían ser tenidas en cuenta para asegurar la calidad y la integridad de los estados financieros.

Los conceptos desarrollados por la OCDE dentro de estas tres áreas generales presentan una gran coincidencia con aquellas enfatizadas por el FMI en su propio Código. Por su composición más selectiva, sin embargo, las prácticas específicas recomendadas por la OCDE han sido adecuadas a las realidades de los países de mayor desarrollo económico. No nos vamos a detener ahora en el análisis detallado de este Código dado que el mismo figura en el cuadro 2 de más adelante, concretamente en el apartado dedicado a la metodología.

En nuestro trabajo sólo nos vamos a referir al Código de la OCDE por ser mucho más ambicioso y detallista que el elaborado por el FMI en lo que a prácticas presupuestarias se refiere.

Por otra parte, hemos de mencionar que mientras en el ámbito internacional son numerosos los estudios sobre la transparencia de los gobiernos (Mitchell, 1998), no ha ocurrido lo mismo con algo más concreto como es la transparencia presupuestaria. Siguiendo a Alt y Lassen (2005a, pp.7-8), a pesar de que la transparencia presupuestaria ha sido una constante en los debates sobre las políticas de los gobiernos desde hace más de una década, no ha existido un indicador que pudiera medir resumida y comprensiblemente esa transparencia. Precisamente por ello, estos autores (Alt y Lassen, 2005a, 2005b) proponen un índice que tiene en cuenta 11 *items* seleccionados de un cuestionario que la OCDE envió a 19 países miembros en 1999. Previamente, Von Hagen (1992) había creado un índice para ocho países europeos considerando, entre otros, si había o no fondos especiales no consolidados en los presupuestos generales, si había o no correspondencia entre el presupuesto y la contabilidad nacional, o si era o no incluida la deuda de las entidades dependientes del gobierno.

El objetivo de nuestro trabajo es explorar la transparencia presupuestaria de los gobiernos en términos de lo establecido en el documento de la OCDE, para lo cual hemos organizado el mismo en los siguientes apartados: en primer lugar realizamos una aproximación al concepto de transparencia en los estados financieros, luego seguimos con la descripción de la muestra y de la metodología utilizada, describimos el grado de cumplimiento de los diferentes gobiernos considerados en nuestra muestra, y finalizamos con las conclusiones.

## **2. TRANSPARENCIA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS**

La transparencia, según diversos autores (Poterba y Von Hagen, 1999; Blöndal *et al.*, 2003; y Evenett, 2003) es una de las cuestiones clave a tener en cuenta en los procesos de reforma de las estructuras presupuestarias. Ahora bien, ¿qué debemos entender por transparencia presupuestaria? Premchand (1993) la define como la posibilidad que tienen los ciudadanos de consultar las decisiones y actuaciones de los gobiernos. Kopits y Craig (1998) consideran que la información presupuestaria debe reunir una serie de características para que ésta sea transparente: ser comprensible y oportuna, abarcar todas las operaciones realizadas por todas las entidades gubernamentales, y ser internacionalmente comparable. De acuerdo con estos autores, estas características permiten a los ciudadanos y a los mercados financieros conocer la gestión y la posición financiera de los gobiernos, así como las implicaciones que económica y socialmente pueden tener los presupuestos.

A pesar de la necesidad de transparencia en la información presupuestaria, existe la posibilidad de que los gobiernos publiquen una información financiera escasa para ocultar su ineficiencia e, igualmente, la llamada “ilusión fiscal” puede conducir a una información presupuestaria que nada tenga que ver con la verdadera situación patrimonial y financiera de la entidad pública de la que se está informando. Evidentemente, cuanto más transparente sea la información financiera ofrecida, mucho mayor será la posibilidad de conocer esa situación.

En el documento de la OCDE, una de las principales prácticas para la consecución de la transparencia es la existencia de una planificación presupuestaria en el medio plazo, lo cual ha sido también reconocido por la mayoría de los países como una importante herramienta a la hora de introducir la disciplina en la gestión del gasto público (Tanaka, 2003). Otra cuestión destacada en dicho documento es la información sobre la gestión, si bien es preciso diferenciar entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. A pesar de que los primeros proveen servicios públicos de calidad más que aceptable y de que la mayoría cuenta con complejos sistemas de evaluación de la gestión, no es menos cierto que en los últimos años han sufrido un descenso en la credibilidad de sus gobiernos. Por esta razón se hace más necesario que nunca enfocar la gestión hacia la consecución de objetivos con criterios de eficiencia y economía, jugando un papel clave la revelación de información, y sobre todo que ésta sea lo más transparente posible. En los países en vías de desarrollo la transparencia informativa de la gestión redundará fundamentalmente en la mayor confianza de los mercados financieros y de los inversores.

Por otra parte, y consciente de la importancia de la búsqueda de transparencia en la información financiera ofrecida por las entidades públicas, el International Public Sector Accounting Standards Board (IASB) ha publicado dos proyectos de norma donde se recogen las recomendaciones hechas en el documento de la OCDE: el ED 28, Disclosure of Financial Information (IPSASB 2005a) y el ED 27, Presentation of Budget Information (IPSASB 2005b).

### 3. METODOLOGÍA EMPLEADA

La *OECD/World Bank Budgeting Database* es la que nos ha servido como principal fuente de información. Esta base de datos facilita información comparable de casi 300 aspectos de la formación del presupuesto, su aprobación, ejecución y control en cada uno de los 30 países de la OCDE y en otros 30 países no miembros (ver cuadro 1). Es la base de datos más grande que se conoce sobre esta materia y sin duda constituye una fuente importantísima de análisis para los académicos que nos dedicamos a estudiar temas relacionados con la contabilidad pública y más concretamente con la información presupuestaria. Está elaborada a partir de un cuestionario que se envió a lo largo del año 2003 y se tiene pensado actualizarla cada dos años.

Cuadro 1. Países incluidos en la encuesta

América (9)	Argentina, Bolivia, Canadá, Chile, Colombia, Méjico, Surinam, Uruguay y USA
Europa (20)	Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Eslovenia, España, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Noruega, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca y Suecia
África (3)	Kenya, Marruecos y Sudáfrica
Oriente Próximo (3)	Israel, Jordania y Turquía
Asia (4)	Camboya, Corea, Indonesia y Japón
Oceanía (2)	Australia y Nueva Zelanda
Nota: De una muestra inicial de 58 países incluidos en la base de datos de la OECD/World Bank, sólo 41 ofrecieron datos completos. Los países excluidos son los siguientes: Argelia, Brasil, China, Egipto, Ghana, India, Laos, Líbano, Luxemburgo, Malasia, Perú, Polonia, Rusia, Suiza, Tailandia, Vietnam y Zambia	

El cuestionario preguntaba información sobre siete cuestiones de la información contable elaborada por los Gobiernos Centrales: información general, elaboración del presupuesto, ejecución, contabilidad, control y sistemas de auditoría, documentación presupuestaria e indicadores de gestión, y relaciones entre los diferentes niveles de gobierno.

A diferencia de otras medidas que se han intentado establecer acerca de la transparencia presupuestaria, el índice que vamos a proponer en nuestro trabajo tiene la ventaja de

considerar una gran cantidad de información derivada de este cuestionario, y hasta la fecha de redacción de este trabajo no hemos encontrado ningún estudio que haya tenido en cuenta tal información. No obstante, quisiéramos aclarar dos limitaciones de nuestro índice; la primera es que se basa en la información proporcionada por el entrevistado que rellena el cuestionario sin que ésta haya podido ser comprobada. Lógicamente cabe la posibilidad de que el entrevistado haya querido dejar a su país en buen lugar y haya mentido para ello. La segunda limitación es que cabe suponer que las respuestas pueden estar basadas en lo que teóricamente disponen las leyes de los diferentes países, sin que ello se traduzca luego en la práctica. A pesar de estas limitaciones creemos que esta base de datos es una herramienta importante para conocer las prácticas presupuestarias de un buen número de países y que de las respuestas contenidas en la misma pueden extraerse conclusiones importantes sobre la transparencia en la información financiera de los gobiernos centrales.

Teniendo en cuenta el objetivo de nuestro trabajo, hemos establecido una correspondencia (ver cuadro 2) entre las diferentes partes de que consta el cuestionario y las prácticas que se enumeran en el documento de la OCDE, las cuales se dividieron en 40 variables *dummy*. Cada una de estas variables toma valor “0” cuando el país no la cumple y valor “1” en caso contrario. La tesis de la que partimos es que cuantas más prácticas sean tenidas en cuenta mayor será la transparencia en la información presupuestaria.

Cuadro 2. Correspondencia entre las prácticas recomendadas en el documento de la OCDE y las diferentes partes en que se divide el cuestionario de la OECD/World Bank

Variables <i>dummy</i> de las prácticas recomendadas	Descripción de las prácticas <sup>o</sup>	Item de la base de datos de la OCDE <sup>a</sup>	
<b>Información presupuestaria</b>			
1	bp.1.1.a <sup>o</sup>	El Presupuesto debe ser lo más completo posible, abarcando todos los ingresos y gastos del gobierno	5.1.a
2	bp.1.1.b	El borrador de presupuesto debe ser enviado al parlamento con el tiempo suficiente como para ser revisado adecuadamente. En ningún caso debe ser inferior a tres meses antes del comienzo del ejercicio cuyo presupuesto se quiere aprobar	2.7.b
3	bp.1.1.c	El presupuesto debe incluir además un comentario detallado de cada programa de gastos (en términos brutos), incluso aquellos autorizados en forma permanente	5.1.e-2 <sup>nd</sup>
4	bp.1.1.d	Cuando sea posible debe ofrecerse información no financiera, gestión por objetivos incluida, para cada uno de los programas de gasto	5.4.a.2 5.4.a.3
5	bp.1.1.e	El presupuesto debe incluir un Programa Financiero a medio plazo, que ilustre cómo los gastos e ingresos se desarrollarán al menos 2 años después del próximo ejercicio presupuestario, y debe comparar y explicar desviaciones del actual presupuesto con las predicciones de años anteriores. Para cada programa, debe facilitarse información comparativa del ingreso y gasto real durante el año pasado y una proyección actualizada para el año en curso	2.2.b.1
6	bp.1.1.g	Aunque los ingresos y gastos hayan sido autorizados permanentemente por la legislación deberá informarse de ellos en el presupuesto	2.5.d
7	bp.1.1.h	Los gastos deben ser presentados en términos brutos. Todos los ingresos que provengan de tributos deben estar suficientemente explicitados. Igualmente deben figurar suficientemente detallados los gastos fiscales. También deben mencionarse los sistemas de control e incentivos en el caso de que existan agencias que gestionen y recauden los tributos	1.3-3 <sup>rd</sup>
8	bp.1.1.i	Los gastos deberán clasificarse por categorías económicas, funcionales y administrativas. Los datos sobre las actividades extrapresupuestarias se clasificarán conforme a los mismos criterios	5.3.a
9	bp.1.2.a	Debe realizarse, no antes de un mes del proyecto de Ley de Presupuestos, un Informe Pre-Presupuestario, que sirva para comenzar el debate sobre los agregados presupuestarios y la forma en que estos interactúan con la economía en general	2.7.k-2 <sup>nd</sup>
10	bp.1.2.b	El Informe Pre-Presupuestario debería indicar explícitamente los objetivos económicos y de política	5.1.e-4 <sup>th</sup>

		fiscal de largo plazo del gobierno, así como las intenciones de la política fiscal para el presupuesto próximo y, al menos, para los siguientes dos años. También debería señalar el importe total de ingresos y gastos, el superávit/déficit y la deuda	
11	bp.1.3.a_1	Los informes mensuales deben mostrar la evolución de la ejecución del presupuesto	3.2.d.1
12	bp.1.3.a_2	Los informes mensuales deben elaborarse como máximo dentro de las cuatro semanas siguientes al final de cada mes	3.2.d.3
13	bp.1.4	El Informe de Mitad de Año debe mostrar el avance de la ejecución presupuestaria e incluir una proyección actualizada del resultado del presupuesto para el ejercicio corriente y al menos para los dos ejercicios siguientes. Este informe debe elaborarse como máximo en los seis meses siguientes al final del primer semestre. Deben revisarse las proyecciones económicas del gobierno y, en su caso, el impacto que los posibles cambios pudieran tener en la información presupuestaria	5.1.e-6 <sup>th</sup>
14	bp.1.5.a	El informe de fin de año es el documento clave de la gestión del gobierno, el cual deberá estar preparado antes de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio y ser auditado por un Órgano de Control Externo	4.2.s
15	bp.1.6.a	Debe presentarse un Informe Pre-Elecciones que permita conocer el estado general de las finanzas públicas inmediatamente antes de las elecciones. Se acepta, sin embargo, que la viabilidad de elaborar este informe puede depender de lo previsto en las respectivas legislaciones y las prácticas electorales de cada país	5.1.e-13 <sup>th</sup>
13	bp.1.7.a	Debe elaborarse un Informe de Largo Plazo, de al menos 5 años, con el fin de determinar la sostenibilidad de las políticas actuales del gobierno	5.1.e-5 <sup>th</sup>
17	bp.1.7.b	El Informe a Largo Plazo debe contemplar las implicaciones presupuestarias de cambios demográficos, así como del envejecimiento de la población, y otros potenciales desarrollos en el largo plazo. Todos los supuestos económicos clave subyacentes en las proyecciones deben ser hechos explícitos	2.2.a.3-2 <sup>nd</sup>
<b>Información específica</b>			
18	bp.2.1.a	Debe informarse de todas las desviaciones que se produzcan en las previsiones económicas iniciales del gobierno	2.6.a-4 <sup>th</sup>
19	bp.2.1.b	Debe informarse de todas las previsiones económicas, las cuales incluyen, entre otras, el crecimiento del PIB y su composición, el crecimiento del empleo y las tasas de desempleo, la balanza corriente, la inflación y los tipos de interés	2.2.a.4-1 <sup>st</sup> 2.2.a.4-2 <sup>nd</sup>
20	bp.2.1.c	Deben realizarse análisis de sensibilidad para evaluar el impacto en el presupuesto de los cambios en las previsiones económicas	2.1.b.5
21	bp.2.2.a	Los gastos fiscales son rebajas en determinados tributos para potenciar determinadas actividades	5.1.e-7 <sup>th</sup>
22	bp.2.2.b	Debe darse información detallada de los gastos fiscales	2.2.b.11-8 <sup>th</sup>
23	bp.2.3.a	Debe figurar en todos los informes que se elaboren tanto los activos como los pasivos financieros	2.2.b.11-10 <sup>th</sup> 5.1.e-8 <sup>th</sup>
24	bp.2.3.b	Información detallada de todos los aspectos relacionados con los pasivos financieros (moneda en que están expresados, vencimiento, tipo de interés fijo o variable, etc.)	5.1.e-11 <sup>th</sup>
25	bp.2.3.c	La información sobre los activos financieros incluye, entre otra, información individualizada de todas las inversiones en empresas públicas, los préstamos concedidos, las insolvencias, etc.	5.1.e-8 <sup>th</sup>
26	bp.2.4.a	Debe incluirse información sobre los activos no financieros, especialmente el inmovilizado material	5.1.e-8 <sup>th</sup>
27	bp.2.4.b	Los activos no financieros deben ser contabilizados con criterio de devengo, tanto en la contabilidad como en el presupuesto	4.2.m-3 <sup>rd</sup> 4.2.m-4 <sup>th</sup> 4.2.k-5 <sup>th</sup>
28	bp.2.4.c	Lo anterior supone contabilizar la depreciación de tales activos, lo cual implica dar información del método de valoración elegido, así como del criterio de amortización seleccionado	4.2.o-1 <sup>st</sup>
29	bp.2.5.a	Deberá darse cuenta tanto en el presupuesto como en todos los informes que se elaboren de las obligaciones por pensiones contraídas por los gobiernos	5.1.o-1 <sup>st</sup> 5.1.o-2 <sup>nd</sup> 5.1.o-3 <sup>rd</sup> 5.1.o-4 <sup>th</sup> 5.1.o-5 <sup>th</sup>
30	bp.2.5.b	Deberá informarse de los cálculos actuariales utilizados por el gobierno en la estimación de las pensiones	5.1.1-1 <sup>st</sup> 5.1.1-2 <sup>nd</sup>
31	bp.2.6.b_1	Debe informarse tanto en el presupuesto como en todos los informes que se elaboren de las posibles contingencias a las que pudiera hacer frente el gobierno ( <i>ex-ante</i> )	2.2.b.11-7 <sup>th</sup> ( <i>ex-ante</i> )
32	bp.2.6.b_2	Debe informarse tanto en el presupuesto como en todos los informes que se elaboren de las posibles contingencias a las que pudiera hacer frente el gobierno ( <i>ex-post</i> )	2.2.b.11-7 <sup>th</sup> ( <i>ex-post</i> )
33	bp.2.6.c	Siempre que sea posible, deberá informarse lo más detalladamente posible de las contingencias	5.1.e-12 <sup>th</sup>
<b>Integridad, control y responsabilidad</b>			
34	bp.3.1.a_1	Toda la información financiera que se elabore debe incluir las políticas contables aplicadas. Esta información debe describir la base de contabilidad aplicada (Ej., caja, devengo) e indicar cualquier desviación de los principios contables generalmente aceptados. Si se requiere un cambio en las políticas contables, debe darse cuenta de la naturaleza del cambio y de las razones que lo han motivado. Es necesaria la comparación de la información financiera con la elaborada en períodos anteriores. Todo lo anterior está referido al presupuesto	4.2.e (presupuesto)
35	bp.3.1.a_2	Toda la información financiera que se elabore debe incluir las políticas contables aplicadas. Esta información debe describir la base de contabilidad aplicada (Ej., caja, devengo) e indicar cualquier desviación de los principios contables generalmente aceptados. Si se requiere un cambio en las políticas contables, debe darse cuenta de la naturaleza del cambio y de las razones que lo han motivado. Es necesaria la comparación de la información financiera con la elaborada en períodos anteriores. Todo lo anterior está referido a la contabilidad	4.2.i (contabilidad)

36	bp.3.2	Un sistema dinámico de control interno debe asegurar la integridad de la información incluida en todos los estados financieros, los cuales siempre deben contener una declaración de responsabilidad por parte del ministro y del funcionario encargado de elaborarlos	4.1.a-1 <sup>st</sup>
37	bp.3.3.a	Los estados financieros de cada ejercicio deben ser auditados por un Órgano de Control Externo, de acuerdo con principios de contabilidad y auditoría generalmente aceptados	4.5.a-1 <sup>st</sup>
38	bp.3.3.b	Los estados financieros auditados por el Órgano de Control Externo deben ser analizados por el Parlamento	4.5.m-3 <sup>rd</sup> 4.5.m-4 <sup>th</sup> 4.5.m-5 <sup>th</sup>
39	bp.3.4.b	Todos los informes financieros a que se refiere el Código de Mejores Prácticas de la OCDE deben ser puestos a disposición pública. Esto incluye la disponibilidad de todos los informes libres de carga alguna en Internet	5.1.f
40	bp.3.4.c	El Ministro de Hacienda debe promover activamente la comprensión del proceso presupuestario por todos los ciudadanos y organizaciones no gubernamentales	2.10.c-1 <sup>st</sup>
<sup>Ω</sup> Nombre de la variable: “bp” : mejor práctica ( <i>best practice</i> ); “.1.1” :sección 1.1 del documento de la OCDE; en este caso, Informes Presupuestarios/el Presupuesto; “.a” : primer punto de la sección 1.1. <sup>Φ</sup> Algunas prácticas del documento de la OCDE son excluidas de nuestro trabajo porque: - no hemos encontrado correspondencia con apartados del cuestionario de la OCDE/World Bank , - o porque se repetía su contenido en otras prácticas recomendadas. Algunas prácticas se dividen en varios apartados (por ejemplo., bp.1.3.a_1 y bp.1.3.a_2) con el fin de conseguir una más apropiada correspondencia con los epígrafes del cuestionario. Esta columna del cuadro proporciona una explicación de cada variable <sup>α</sup> Cuando una de las prácticas recomendadas se corresponde con diversos apartados del cuestionario, la variable <i>bp</i> toma valor “1” si la respuesta dada en alguno de estos apartados ha sido positiva, y “0” en caso contrario			

El índice que hemos construido a partir de la correspondencia a la que antes nos referimos se resume en la variable *summax 40* que hemos construido para cada uno de los países:

$$summax40 = \sum_{i=1}^{40} [bp_i]$$

Donde  $bp_i$  representa la variable “i” que recoge una determinada práctica, y *summax40* muestra el grado de cumplimiento de todas las prácticas recogidas en el documento de la OCDE y, obviamente, su valor va desde 0 hasta 40.

## 4. DESCRIPCIÓN DE LAS PRÁCTICAS SEGUIDAS

### 4.1. Visión general

Antes de hacer un análisis más en profundidad, en este epígrafe nos limitaremos a realizar un resumen de los resultados obtenidos. En este sentido la figura 1 muestra el cumplimiento global de todas las prácticas, representando una media del 56,4%. Merece destacarse el hecho de que países desarrollados como Alemania, Austria y España queden por debajo de esta media, mientras que países en vías de desarrollo como Bolivia, Chile o Jordania quedan incluso por encima del 65%. Sorprende también la distancia de 55 puntos entre los dos países más y menos transparentes, variabilidad que es recogida por la desviación estándar (23,44%).

En general la situación está bastante por debajo de lo deseado, y sólo 14 (31,15%) de los 41 países reúnen más del 60% de las prácticas sugeridas por la OCDE. Llama la atención el caso de Nueva Zelanda, país que ha realizado un gran esfuerzo en los últimos años por hacer más

transparentes tanto su acción de gobierno como los estados financieros elaborados por las entidades públicas (Tanzi, 1998 y Pallot, 2001).

La figura 2 muestra el cumplimiento de las prácticas en función de las áreas geográficas que hemos delimitado en el cuadro 1, y en todas ellas, excepto Oceanía, el índice de transparencia presupuestaria se sitúa en torno a la media.

En la figura 3 aparece el índice de cumplimiento de cada una de las partes en que se divide el documento de la OCDE, siendo la tercera parte, “Integridad, control y responsabilidad”, la que muestra un dato más alto (71,8%), mientras que la primera parte, “Información presupuestaria”, y la segunda, “Información específica”, alcanzan el 53,8% y el 52,4, respectivamente. La tercera parte incluye básicamente como prácticas a seguir la descripción de las políticas contables, el informe de auditoría y la accesibilidad de la información financiera, y normalmente son seguidas por la casi totalidad de los Gobiernos centrales. Por ejemplo, la recomendación bp.3.3.a sobre la necesidad de auditar los estados financieros es implementada por el 97,6% de los países. Por otro lado, y si nos fijamos en la figura 3, observamos que la variabilidad en el índice de transparencia (medida por la desviación típica) es similar en las prácticas recogidas en la primera y tercera parte del documento de la OCDE, mientras que es más alta en las prácticas de la segunda parte.

La figura 4 resume el cumplimiento de cada una de las partes de que consta el documento de la OCDE: “Información presupuestaria” (variables bp.1.....), “Información específica” (variables bp.2.....), e “Integridad, control y responsabilidad” (variables bp.3.....).

Figura 1. Cumplimiento global de las prácticas de la OCDE

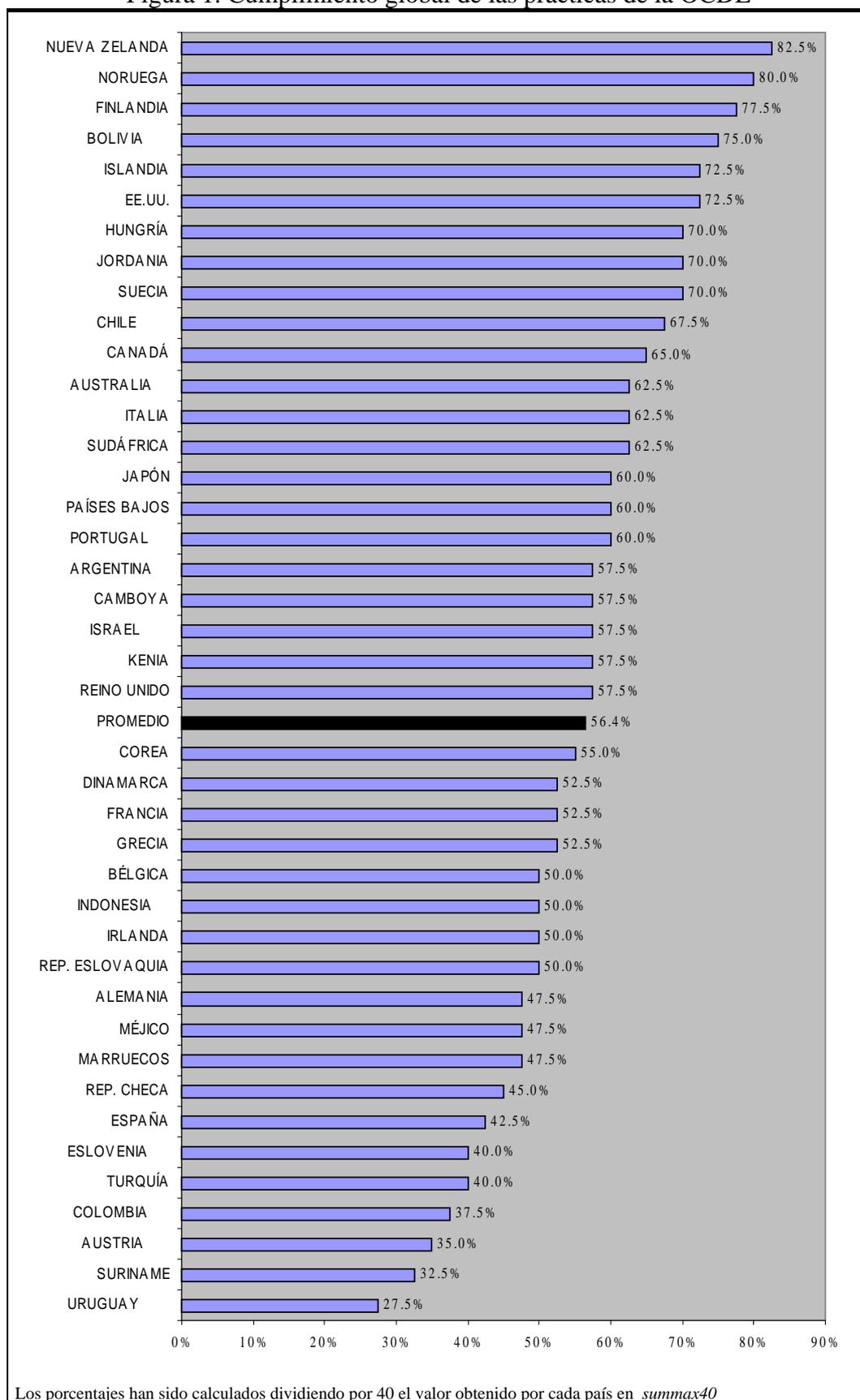


Figura 2. Cumplimiento medio de las prácticas de la OCDE por áreas geográficas

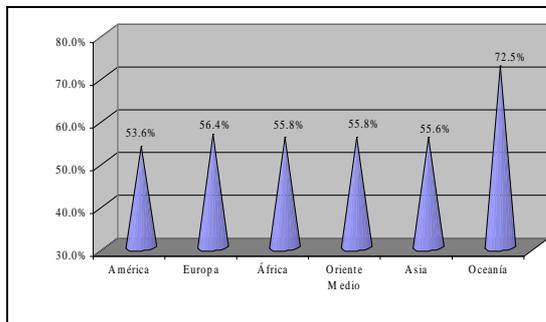
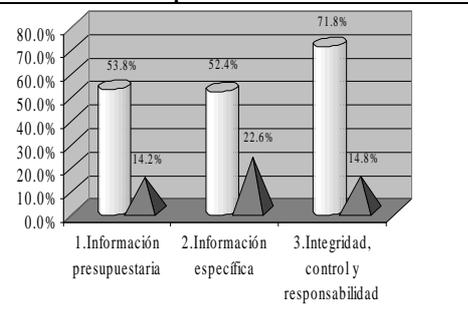


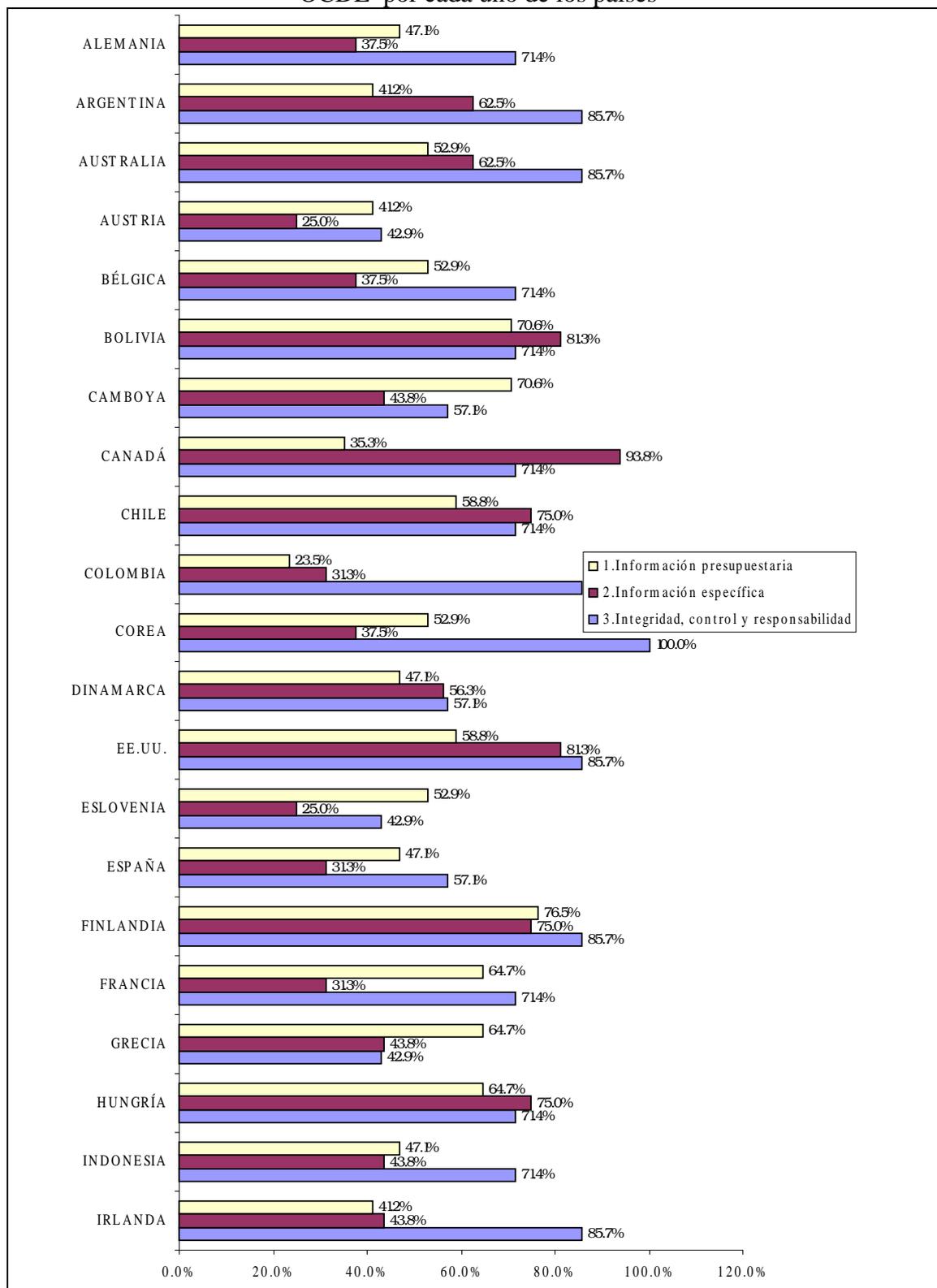
Figura 3. Cumplimiento medio y desviación típica de las prácticas de la OCDE por secciones

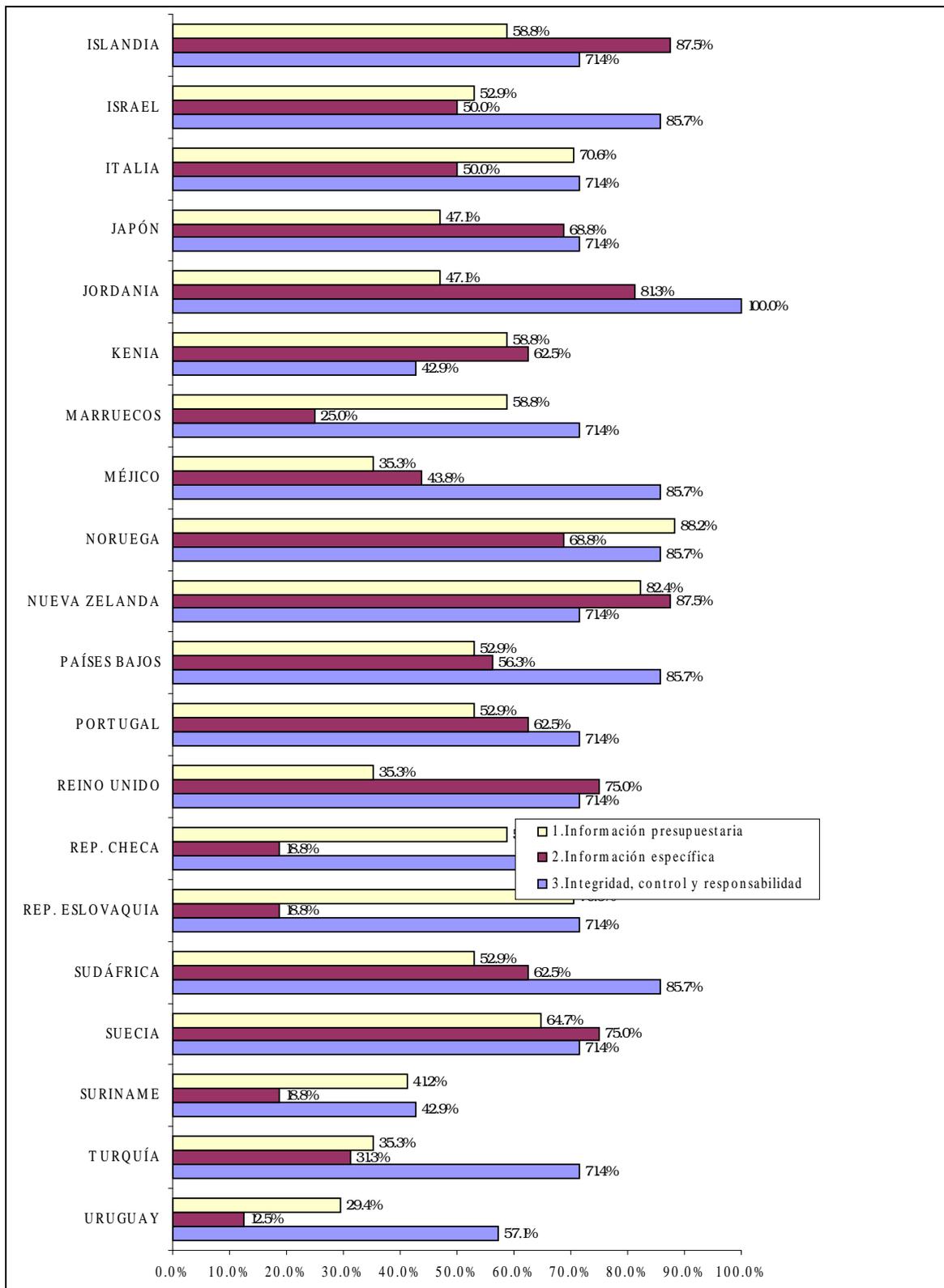


#### 4.2. Información presupuestaria

La primera parte del Código de Buenas Prácticas de la OCDE, “Información presupuestaria”, hace mención a los estados financieros, fundamentalmente los de naturaleza presupuestaria, que las entidades públicas deben elaborar y al contenido de los mismos. El cuadro 3 muestra la puntuación obtenida por cada país en este apartado, observándose que la media es del 53,8%, ligeramente por debajo de la que resultó en el epígrafe anterior, cuando nos referimos al conjunto. Noruega es el país que aplica el mayor número de prácticas recomendadas (15 de 17), siguiéndole Nueva Zelanda (14 de 17), con lo que se confirma la puntuación obtenida en el epígrafe anterior, alcanzado en ambos casos un elevado nivel de transparencia. Por debajo, son Uruguay y Colombia los países menos transparentes, cumpliendo sólo 4 de las 17 prácticas recomendadas. Sorprende que Canadá y Reino Unido, países con gran tradición en la aplicación de normas contables internacionalmente reconocidas, apliquen menos del 35% de las prácticas recomendadas.

Figura 4. Cumplimiento de cada una de las partes de que consta el documento de la OCDE por cada uno de los países





Los porcentajes de cada país se han calculado así:

1. Información presupuestaria:  $(bp.1.1.a + bp.1.1.b + bp.1.1.c + bp.1.1.d + bp.1.1.e + bp.1.1.g + bp.1.1.h + bp.1.1.i + bp.1.2.a + bp.1.2.b + bp.1.3.a_1 + bp.1.3.a_2 + bp.1.4 + bp.1.5.a + bp.1.6.a + bp.1.7.a + bp.1.7.b) / 17$
2. Información específica:  $(bp.2.1.a + bp.2.1.b + bp.2.1.c + bp.2.2.a + bp.2.2.b + bp.2.3.a + bp.2.3.b + bp.2.3.c + bp.2.4.a + bp.2.4.b + bp.2.4.c + bp.2.5.a + bp.2.5.b + bp.2.6.b_1 + bp.2.6.b_2 + bp.2.6.c) / 16$
3. Integridad, control y responsabilidad:  $(bp.3.1.a_1 + bp.3.1.a_2 + bp.3.2 + bp.3.3.a + bp.3.3.b + bp.3.4.b + bp.3.4.c) / 7$

La figura 5 resume el porcentaje obtenido en cada una de las prácticas consideradas en este apartado. La más implementada (95,1%) es la *bp.1.1.a*, “*el presupuesto debe ser comprensivo, debiendo incluir todos los ingresos y gastos de la entidad pública*”. Sólo Canadá y Turquía han respondido que no tienen en consideración esta práctica. El “*comentario detallado de todos los ingresos y programas de gasto (bp.1.1.c)*” y la “*presentación de los gastos en términos brutos (bp.1.1.h)*” también son prácticas ampliamente tenidas en cuenta: 90,2% y 78%, respectivamente.

La “*información de las repercusiones a largo plazo en los presupuestos de los cambios demográficos (envejecimiento de la población) (bp.1.7.b)*” sólo es suministrada por 5 países: Alemania, Eslovenia, Irlanda, Japón y Kenia, lo cual es llamativo sobre todo en los países con bajos índices de natalidad (la información sobre este índice la hemos obtenido de la página web de la *USA Central Intelligence Agency*, y se refiere al año 2004). Además, no hemos encontrado diferencia estadística entre el índice de natalidad de estos 5 países y el de los otros 36 (significatividad, 0,86). Kenia es el país que hace que la diferencia sea no significativa, dado que es el que cuenta con mayor índice (27,82 nacimientos por cada 1.000 habitantes), y sorprendentemente ofrece la información a la que nos estamos refiriendo. Los otros países, excepto Irlanda (14,47 nacimientos por cada 1.000 habitantes), presentan índices de natalidad bastante por debajo de la media (14,22): Alemania (8,45, el índice más bajo), Japón (9,56) y Eslovenia (8,90, el segundo más bajo). Una posible explicación del hecho de que países con un elevado índice de natalidad como Kenia ofrezcan este tipo de información demográfica es que en el futuro ello también tendrá serias repercusiones presupuestarias, dado que habrá de hacerse un enorme esfuerzo en educación, cuidado infantil, etc.

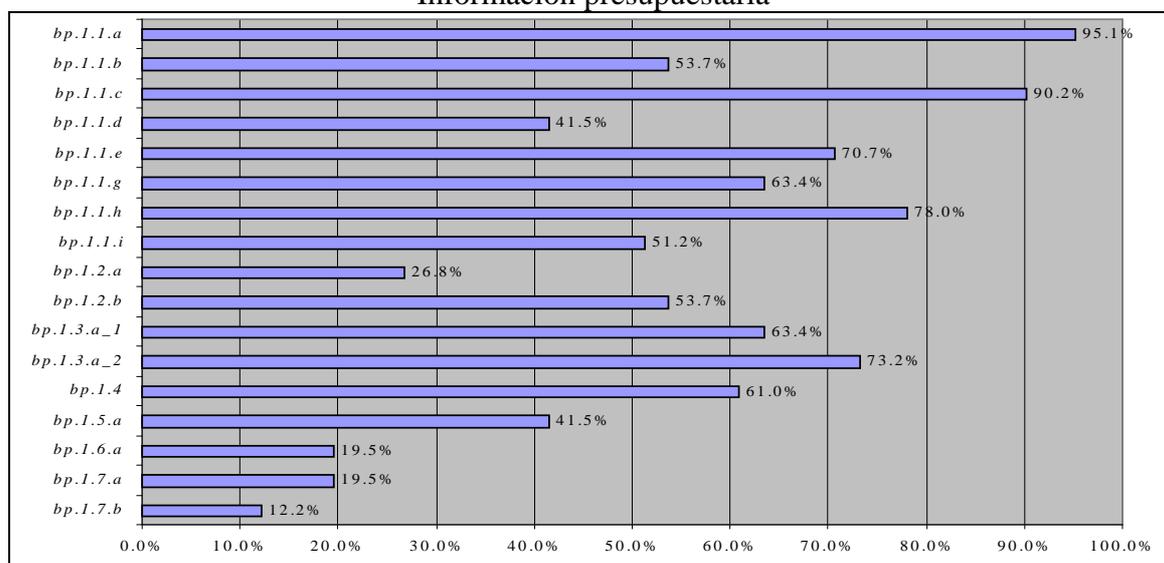
Finalmente, el “*Informe sobre la gestión presupuestaria previo a la celebración de elecciones (bp.1.6.a)*” y “*el Informe sobre la sostenibilidad futura de las políticas públicas que se están realizando (bp.1.7.a)*” son elaborados sólo por 8 (19,5%) de los 41 países.

Cuadro 3. Respuestas por países a las prácticas de la primera parte del documento de la OCDE: “Información presupuestaria”

Sección del documento de la OCDE →	1.1. Información presupuestaria									1.2. Informe Pre-Presupuestario	1.3. Informes mensuales		1.4. Informe semestral	1.5. Informe anual	1.6. Informe anterior a las elecciones	1.7. Informe a largo plazo		← Total (17)
	Prácticas recomendadas → Países ↓	bp.1.1.a	bp.1.1.b	bp.1.1.c	bp.1.1.d	bp.1.1.e	bp.1.1.g	bp.1.1.h	bp.1.1.i		bp.1.2.a	bp.1.2.b				bp.1.3.a_1	bp.1.3.a_2	
ALEMANIA	X		X		X	X	X				X	X					X	8
ARGENTINA	X	X	X	X	X			X		X								7
AUSTRALIA	X			X			X			X	X	X	X		X	X		9
AUSTRIA	X	X			X	X	X				X	X						7
BELGIUM	X		X		X		X			X		X	X		X	X		9
BOLIVIA	X	X	X	X	X	X		X			X	X	X	X	X	X		12
CAMBOYA	X		X	X	X	X	X		X	X		X	X		X	X		12
CANADA			X		X					X	X		X	X				6
CHILE	X	X	X	X			X		X	X	X		X	X				10
COLOMBIA	X		X			X						X						4
COREA	X	X	X		X	X	X		X		X	X						9
DINAMARCA	X		X	X	X	X	X					X	X					8
EE.UU.	X		X	X			X	X			X	X	X	X		X		10
ESLOVENIA	X	X	X		X	X	X	X				X					X	9
ESPAÑA	X	X	X	X	X			X		X	X							8
FINLANDIA	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X		X		13
FRANCIA	X	X	X			X	X		X	X	X	X	X	X	X			11
GRECIA	X		X		X		X	X	X	X	X	X	X	X				11
HUNGRÍA	X	X	X		X	X	X	X		X	X	X			X			11
INDONESIA	X		X			X	X	X		X		X	X					8
IRLANDA	X		X		X						X	X	X				X	7
ISLANDIA	X	X	X	X		X	X	X			X	X	X					10
ISRAEL	X	X	X		X	X	X				X	X		X				9
ITALIA	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X		X	X				12
JAPÓN	X	X	X			X	X	X		X							X	8
JORDANIA	X		X		X	X	X			X		X	X					8
KENIA	X		X		X	X	X	X	X		X	X					X	10
MARRUECOS	X	X	X		X		X	X		X	X	X	X					10
MÉJICO	X				X		X	X				X		X				6
N. ZELANDA	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X		14
NORUEGA	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		15
PAÍSES BAJOS	X		X	X	X	X	X				X	X		X				9
PORTUGAL	X	X	X		X	X	X	X		X			X					9
REINO UNIDO	X		X		X					X			X			X		6
REP. CHECA	X	X	X			X	X	X		X			X	X	X			10
REP. ESLOVAQUIA	X	X		X	X	X	X	X	X		X	X	X	X				12
SUDÁFRICA	X		X	X	X				X	X		X	X	X				9
SUECIA	X	X	X	X	X		X	X			X	X	X	X				11
SURINAME	X	X	X				X			X	X	X						7
TURQUÍA		X	X			X	X				X	X						6
URUGAY	X		X	X	X	X												5
Total (41) →	39	22	37	17	29	26	32	21	11	22	26	30	25	17	8	8	5	

Nota: cada celda muestra “X” cuando la variable toma valor “1” y “ ” cuando la celda toma valor “0”

Figura 5. Cumplimiento de las prácticas de la primera parte del documento de la OCDE: “Información presupuestaria”



Por otra parte, y como ya dijimos anteriormente, los países más desarrollados han sufrido en los últimos años una desconfianza por parte de los ciudadanos hacia sus políticos, que sin duda puede acrecentarse cuando la transparencia en la gestión pone de manifiesto todos los fallos cometidos (Schick, 2003a). Además, no sólo los países en vías de desarrollo, sino también los desarrollados, tienen problemas para medir adecuadamente los *inputs*, *outputs* y *outcomes* de las entidades públicas (Heald, 2003). Estas dos consideraciones anteriores nos sugieren que no siempre puede afirmarse que el mayor desarrollo de los países conduce necesariamente a una mayor información sobre la gestión pública. Efectivamente, nuestros datos confirman esta hipótesis, en el sentido de que los países que ofrecen más información sobre la gestión de sus gobiernos (*bp.1.1.d*) no están más desarrollados (en términos de PIB per cápita) que los que no la facilitan (significatividad, 0,483).

Siguiendo a Schick (2003b), las normas fiscales no tienen ningún efecto en la economía de un país si el horizonte presupuestario finaliza con el ejercicio. Se precisa pues una planificación al menos a medio plazo para garantizar la eficacia del presupuesto. En nuestra muestra de países, la variable “*bp.1.1.e-el presupuesto debería incluir provisiones a medio plazo*” es implementada por el 70,7% (29 de los 41 países), lo cual da la razón a lo expuesto por Schick (2003b). Por otro lado, la OCDE (1997) advierte que muchos gobiernos habrían superado numerosos problemas surgidos en los años 60 y 70 del siglo pasado si hubieran tenido en cuenta adecuadamente en sus presupuestos una adecuada planificación a medio-largo plazo. La tendencia de estos gobiernos esos años fue sobreestimar el crecimiento económico y

considerar los gastos más como previsiones que como compromisos ciertos que habría que atender en el futuro.

En la mayoría de los países desarrollados más de la mitad de sus gastos están comprometidos antes incluso de que se discutan los presupuestos, e incluso en los países de la Unión Europea este porcentaje se eleva al 66-97% (Von Hagen y Harden, 1994). Estos gastos están condicionados más por la evolución económica y demográfica (por ejemplo, estructura de edad de la población y tasa de desempleo) que por las propias decisiones presupuestarias (Schick, 2003b). A este respecto, la práctica “*bp.1.1.g-debe informarse de los ingresos y gastos autorizados permanentemente por la legislación*” es tenida en cuenta por el 63,4% de los países, lo cual pone de manifiesto su importancia.

Siguiendo a Schick (2003b), deberíamos esperar una correlación positiva entre la práctica *bp.1.1.g* y el nivel económico y el envejecimiento de la población, lo que no ocurre según los datos de que disponemos. Por una parte, los países más desarrollados en términos de PIB per cápita no implementan esta práctica en mayor medida que los no desarrollados (significatividad, 0,570). Por otro lado, tampoco el menor índice de natalidad (variable que hemos utilizado para medir el envejecimiento de la población) supone que se esté informando de este tipo de gastos permanentes (significatividad, 0,763). Resumiendo, el porcentaje de países más desarrollados económicamente y, además, con menor índice de natalidad, no supera al de países menos desarrollados y con mayor índice de natalidad, lo cual no deja de sorprendernos, dado que este tipo de gastos va a suponer una limitación importante a la hora de planificar políticas en el futuro, dejando en muchos casos muy pocos recursos libres, pues la mayoría de los mismos están comprometidos.

### **4.3. INFORMACIÓN ESPECÍFICA**

La segunda parte del “Código de Buenas Prácticas” de la OCDE enumera determinada información específica, financiera y no financiera, que deberían contener los estados financieros. El cuadro 4 muestra el resultado obtenido por cada uno de los países de nuestra muestra, con una media de cumplimiento del 52,4%. Canadá (15 de las 16 prácticas recomendadas en esta sección) y Nueva Zelanda (14 de las 16 prácticas) son los países con mayor índice de cumplimiento, mientras que Uruguay, República Checa, República Eslovaca y Surinam satisfacen menos del 20% de las prácticas recomendadas.

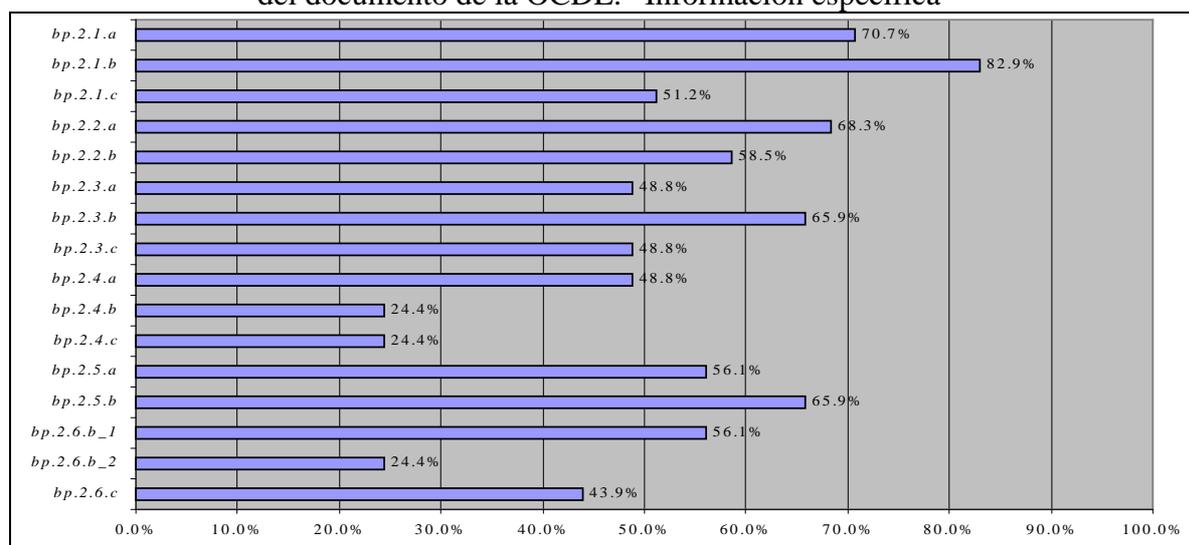
Cuadro 4. Respuestas por países a las prácticas de la segunda parte del documento de la OCDE: “Información específica”

Sección del documento de la OCDE →	2.1. Previsiones económicas			2.2. Gastos fiscales		2.3. Activos y pasivos financieros			2.4. Activos no financieros			2.5. Obligaciones por pensiones		2.6. Pasivos contingentes			← Total (16)	
	Prácticas recomendadas → Países ↓	bp.2.1.a	bp.2.1.b	bp.2.1.c	bp.2.2.a	bp.2.2.b	bp.2.3.a	bp.2.3.b	bp.2.3.c	bp.2.4.a	bp.2.4.b	bp.2.4.c	bp.2.5.a	bp.2.5.b	bp.2.6.b_1	bp.2.6.b_2		bp.2.6.c
ALEMANIA	X	X		X									X	X	X			6
ARGENTINA	X	X		X	X	X	X	X	X		X				X			10
AUSTRALIA		X	X	X				X	X	X	X		X	X	X			10
AUSTRIA			X		X									X	X			4
BELGIUM	X		X	X	X								X				X	6
BOLIVIA	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X	X		X		13
CAMBOYA	X		X	X		X	X							X			X	7
CANADA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	15
CHILE		X	X	X	X	X	X	X	X				X	X	X		X	12
COLOMBIA	X	X	X				X				X							5
COREA		X		X				X	X				X	X				6
DINAMARCA		X		X	X	X	X	X	X						X		X	9
EE.UU.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X			X	13
ESLOVENIA	X	X	X				X											4
ESPAÑA		X		X	X	X								X				5
FINLANDIA	X	X		X		X	X	X	X	X			X	X		X	X	12
FRANCIA		X		X	X		X							X				5
GRECIA	X	X		X	X		X				X				X			7
HUNGRÍA	X	X	X	X	X	X	X	X	X					X	X		X	12
INDONESIA	X	X	X			X								X	X	X		7
IRLANDA	X	X	X	X			X						X	X				7
ISLANDIA	X	X		X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	14
ISRAEL	X	X		X			X						X	X	X		X	8
ITALIA		X	X			X		X	X				X	X		X		8
JAPÓN	X			X	X	X	X	X	X		X		X	X	X			11
JORDANIA	X	X	X		X	X	X	X	X	X			X		X	X	X	13
KENIA	X	X	X	X		X	X	X	X						X		X	10
MARRUECOS	X	X											X	X				4
MÉJICO	X	X	X		X								X		X	X		7
N. ZELANDA	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X	X	X		X	14
NORUEGA	X	X		X	X	X	X	X	X				X	X			X	11
PAÍSES BAJOS	X	X		X	X	X	X	X	X	X								9
PORTUGAL	X			X	X	X	X			X	X				X	X	X	10
REINO UNIDO		X	X	X	X			X	X	X	X		X	X	X	X		12
REP. CHECA		X					X										X	3
REP. ESLOVAQUIA		X			X										X			3
SUDÁFRICA	X	X	X	X	X		X						X	X	X		X	10
SUECIA	X	X	X	X	X			X	X	X	X		X	X	X			12
SURINAME	X													X	X			3
TURQUÍA		X					X						X	X			X	5
URUGAY	X						X											2
Total (41) →	29	34	21	28	24	20	27	20	20	10	10		23	27	23	10	18	

Nota: cada celda muestra “X” cuando la variable toma valor “1” y “ ” cuando la celda toma valor “0”

En la figura 6 aparece el porcentaje de cumplimiento de cada una de las prácticas, siendo la más implementada la práctica *bp.2.1.b*, “debe informarse de todas las previsiones económicas, las cuales incluyen, entre otras, el crecimiento del PIB y su composición, el crecimiento del empleo y las tasas de desempleo, la balanza corriente, la inflación y los tipos de interés” (82,9%). Este elevado porcentaje de cumplimiento revela la importancia que las previsiones macroeconómicas tienen en la preparación de los presupuestos públicos, constituyendo el punto de partida para la estimación de los tributos, de los ingresos de la Seguridad Social, etc.; porcentaje que se ve reafirmado por la respuesta obtenida en la práctica *bp.2.1.a*, “debe informarse de todas las desviaciones que se produzcan en las previsiones económicas iniciales del gobierno”, la cual es implementada por 29 países (70,7%).

Figura 6. Porcentaje de cumplimiento de las prácticas recomendadas en la segunda parte del documento de la OCDE: “Información específica”



La práctica *bp.2.1.c*, “análisis de sensibilidad”, despierta menos interés que las anteriores y sólo es aplicada por la mitad de los 41 países, mientras que la práctica relacionada con los gastos fiscales (*bp.2.2.a*) si es altamente considerada (68,3%).

Las prácticas *bp.2.4.b*, “los activos no financieros deben ser contabilizados con criterio de devengo, tanto en la contabilidad como en el presupuesto”; *bp.2.4.c*, “lo anterior supone contabilizar la amortización de tales activos, lo cual implica dar información del método de valoración elegido, así como del criterio de amortización seleccionado”; y *bp.2.6.b\_2*, “debe informarse tanto en el presupuesto como en todos los informes que se elaboren de las posibles contingencias a las que pudiera hacer frente el gobierno”, son aplicadas sólo por 10

países (24,4%), lo cual no sorprende si tenemos en cuenta que en la mayoría de los países se sigue aplicando el método de caja, o de caja modificada, como base de contabilización (International Monetary Fund, 2002).

Teniendo en cuenta que uno de los objetivos más importantes de la aplicación del criterio de devengo como base de contabilización es hacer más transparente la gestión de las entidades públicas (Evans, 1995; Slamet, 1998; Webster, 1998; Wong, 1998; Likierman, 2000; y Blöndal, 2003), podríamos esperar que los países que declaran aplicar las prácticas *bp.2.4.b*, *bp.2.4.c* y *bp.2.6.b\_2* en la elaboración de sus estados financieros van a obtener mejor puntuación en el índice de transparencia presupuestaria propuesto en nuestro trabajo (*summax40*). Efectivamente, así sucede, y la correlación es altamente confirmada con una significatividad de 0,003.

Finalmente, y dada la importancia de la contabilización de los pasivos contingentes a la hora de asegurar una disciplina presupuestaria, sorprende que menos de la mitad de los países tengan en cuenta las prácticas recomendadas acerca de estos pasivos, habiéndose obtenido los siguientes porcentajes de cumplimiento:

- Práctica *bp.2.6.b\_1*, “*debe informarse tanto en el presupuesto como en todos los informes que se elaboren de las posibles contingencias a las que pudiera hacer frente el gobierno (ex-ante)*”: 56,1%.
- Práctica *bp.2.6.b\_2*, “*debe informarse tanto en el presupuesto como en todos los informes que se elaboren de las posibles contingencias a las que pudiera hacer frente el gobierno (ex-post)*”: 24,4%.
- Práctica *bp.2.6.c*, “*siempre que sea posible, deberá informarse lo más detalladamente posible de las contingencias*”: 43,9%.

#### **4.4. Integridad, control y responsabilidad**

La tercera parte del documento de la OCDE enumera las prácticas que deberían ser tenidas en cuenta para asegurar la calidad e integridad de los estados financieros, mostrándose en el cuadro 5 el resultado obtenido por cada uno de los países en el cumplimiento de estas prácticas.

Cuadro 5. Respuestas por países a las prácticas de la tercera parte del documento de la OCDE:  
“Integridad, control y responsabilidad”

Sección del documento de la OCDE →	3.1. Políticas contables		3.2. Sistemas de control y responsabilidad	3.3. Auditoría	3.4. Revisión del Parlamento y del público en general			Total (7) ←
	Prácticas recomendadas → Países ↓	bp.3.1.a_1			bp.3.1.a_2	bp.3.2	bp.3.3.a	
ALEMANIA		X	X	X	X	X		5
ARGENTINA	X	X	X	X	X	X		6
AUSTRALIA	X	X	X	X	X	X		6
AUSTRIA			X	X	X			3
BELGIUM			X	X	X	X	X	5
BOLIVIA	X	X	X	X		X		5
CAMBOYA		X	X	X	X			4
CANADA	X	X	X	X		X		5
CHILE	X	X	X	X		X		5
COLOMBIA	X	X	X	X	X	X		6
COREA	X	X	X	X	X	X	X	7
DINAMARCA	X			X	X	X		4
EE.UU.	X	X	X	X	X	X		6
ESLOVENIA			X	X	X			3
ESPAÑA		X	X	X		X		4
FINLANDIA	X	X	X	X	X	X		6
FRANCIA	X	X	X	X		X		5
GRECIA			X			X	X	3
HUNGRÍA	X		X	X	X	X		5
INDONESIA		X		X	X	X	X	5
IRLANDA	X	X	X	X	X	X		6
ISLANDIA	X	X		X	X	X		5
ISRAEL	X	X	X	X	X	X		6
ITALIA			X	X	X	X	X	5
JAPÓN	X	X		X	X	X		5
JORDANIA	X	X	X	X	X	X	X	7
KENIA			X	X	X			3
MARRUECOS		X	X	X	X	X		5
MÉJICO	X	X	X	X	X	X		6
N. ZELANDA	X	X		X	X	X		5
NORUEGA	X	X	X	X	X	X		6
PAÍSES BAJOS	X	X	X	X	X	X		6
PORTUGAL	X	X	X	X		X		5
REINO UNIDO	X	X		X	X	X		5
REP. CHECA	X		X	X	X	X		5
REP. ESLOVAQUIA	X		X	X		X	X	5
SUDÁFRICA	X	X	X	X	X	X		6
SUECIA		X	X	X	X	X		5
SURINAME			X	X	X			3
TURQUÍA	X		X	X	X	X		5
URUGAY	X	X	X	X				4
Total (41) →	28	29	35	40	32	35	7	

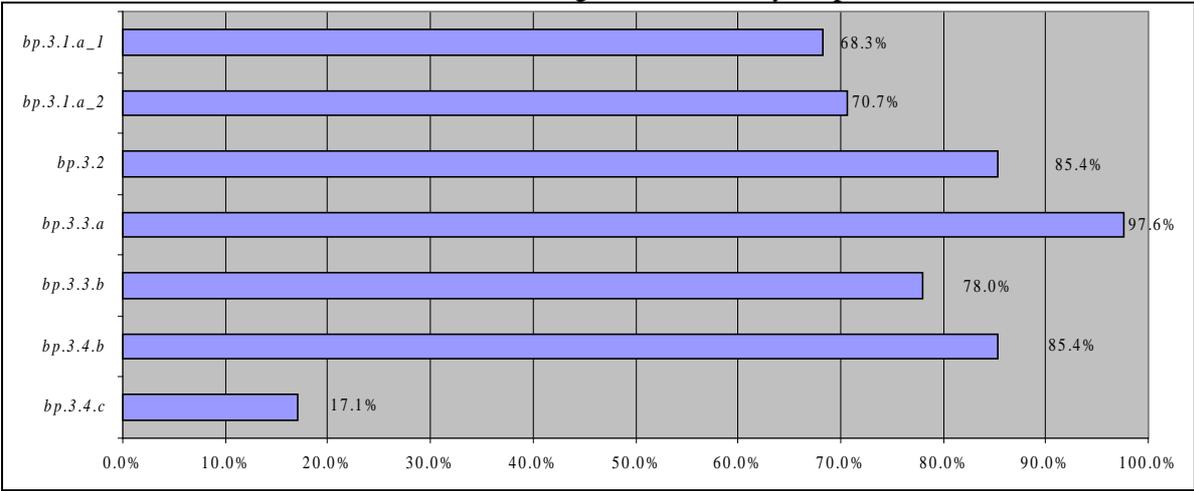
Nota: cada celda muestra “X” cuando la variable toma valor “1” y “ ” cuando la celda toma valor “0”

La media obtenida es del 71,8%, siendo Corea y Jordania los únicos países que tienen en cuenta todas las prácticas, mientras que Austria (sorprendente), Eslovenia, Grecia, Kenia y Surinam sólo implementan menos de la mitad de las prácticas recomendadas.

En la figura 7 aparece el porcentaje de cumplimiento de cada una de las prácticas, siendo la más implementada la práctica *bp.3.3.a*, “los estados financieros de cada ejercicio deben ser auditados por un Órgano de Control Externo, de acuerdo con principios de contabilidad y auditoría generalmente aceptados”, (97,6%). El único país que no la aplica es Grecia. También obtienen un porcentaje alto de respuesta (85,4%) las prácticas *bp.3.2.*, “un sistema dinámico de control interno debe asegurar la integridad de la información incluida en todos los estados financieros, los cuales siempre deben contener una declaración de responsabilidad por parte del ministro y del funcionario encargado de elaborarlos” y *bp.3.4.b.*, “todos los informes financieros a que se refiere el Código de Mejores Prácticas de la OCDE deben ser puestos a disposición pública, lo que incluye la disponibilidad de todos los informes libres de carga alguna en Internet”.

Por otra parte, la práctica *bp.3.4.c.*, “el Ministro de Hacienda debe promover activamente la comprensión del proceso presupuestario por todos los ciudadanos y organizaciones no gubernamentales”, es la menos implementada (17,1%).

Figura 7. Porcentaje de cumplimiento de las prácticas recomendadas en la tercera parte del documento de la OCDE: “Integridad, control y responsabilidad”



### 5. CONCLUSIONES

El objetivo central de nuestro trabajo ha consistido en elaborar un índice de transparencia presupuestaria de los gobiernos en términos de lo establecido en el “Código de Mejores

Prácticas” de la OCDE, para lo cual hemos utilizado como fuente de información el contenido de la *OECD/World Bank Budgeting Database*. Esta base de datos se refiere a los gobiernos centrales y facilita información comparable de casi 300 aspectos de la formación del presupuesto, su aprobación, ejecución y control en cada uno de los 30 países de la OCDE y en otros 30 países no miembros. La media del índice propuesto obtenida por los 41 países que finalmente hemos seleccionado ha sido del 56,4%, lo que pone de manifiesto la necesidad de aumentar en algunos países la transparencia de los estados financieros que elaboran las entidades públicas, lo cual redundaría evidentemente en la transparencia de la gestión pública.

Un dato que nos ha llamado la atención ha sido que algunos países obtienen un índice de cumplimiento superior al que cabría esperar de acuerdo con su nivel de desarrollo económico; tal es el caso de Bolivia, Jordania y Hungría. Quizás ello sea debido a la presión para la implementación de reformas fiscales y presupuestarias que sobre estos países ejercen el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, organizaciones clave en la financiación de muchos de sus proyectos. En el lado contrario se sitúan países desarrollados como Alemania, Austria y España, los cuales se encuentran muy por debajo de lo que podría esperarse.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- ALT., J. E. y LASSEN, D. D. (2005a): *The Political Budget Cycle is Where You Can't See It: Transparency and Fiscal Manipulation*, EPRU Working Paper 2005-03, Universidad de Copenhague, March.
- ALT., J. E. AND LASSEN, D. D. (2005b): 'Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries', *European Economic Review*, article in press (disponible online 23 mayo 2005).
- BLÖNDAL, J.R. (2003): 'Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends', *OECD Journal on Budgeting*, vol. 2, nº 4, pp. 7-26.
- BLÖNDAL, J.R.; KRAAN, D-J. y RUFFNER, M. (2003): 'Budgeting in the United States', *OECD Journal on Budgeting*, vol. 3, nº 2, pp. 6-53.
- EVANS, M. (1995): 'A Change for the Better?', *Accountancy*, nº 115, febrero, pp. 92-4.
- EVENETT, S.J. (2003): 'Is there a case for new multilateral rules on transparency in government procurement?', en Simon J. Evenett and the Swiss State Secretariat of Economic Affairs (eds), *The Singapore Issues and The World Trading System: The Road to Cancun and Beyond*, chapter 3, Berna, Suiza.
- HEALD, D. (2003): 'Fiscal transparency: concepts, measurement and UK practice', *Public Administration*, vol. 81, nº 4, pp. 723-59.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND STATISTICS DEPARTMENT (2002): *Supplement to the 2002 Government Finance Statistics Yearbook*, preparado por la Government Finance Division.
- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2005a): *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*, Exposure Draft 28, New York.

- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2005b): *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, Exposure Draft 27, New York.
- KOPITS, G. y CRAIG, J. (1998): *Transparency in government operations*, Occasional Paper 158, International Monetary Fund.
- LIKIERMAN, A. (2000): 'Changes to Managerial Decision-Taking in U.K. Central Government', *Management Accounting Research*, vol. 11, nº 2, pp. 253-61.
- MITCHELL, R.B. (1998): 'Sources of transparency: information systems in international regimes', *International Studies Quarterly*, vol. 42, nº 1, pp. 109-130.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (1997): *Budgeting for the Future*, OECD/GD(97)178.
- PALLOT, J. (2001): 'A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting', *Financial Accounting & Management*, vol. 17, nº 4, pp. 383-400.
- POTERBA, J. y VON HAGEN, J. (1999): *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, University of Chicago Press.
- PREMCHAND, A. (1993): *Public Expenditure Management*, International Monetary Fund, Washington, DC.
- SCHICK, A. (2003a): 'The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not', *OECD Journal on Budgeting*, vol. 3, nº 2, pp. 70-103.
- SCHICK, A. (2003b): 'The Role of Fiscal Rules in Budgeting', *OECD Journal on Budgeting*, 3, 3, 7-34.
- SLAMET, D. (1998): 'Looking to Best Practice: Taking a Broad View', *Australian CPA* (September), pp. 60-62.
- TANAKA, H. (2003): 'Fiscal Consolidation and Medium-term Fiscal Planning in Japan', *OECD Journal on Budgeting*, vol. 3, nº 2, pp. 105-138.
- TANZI, V. (1998): *Corruption around the world: causes, consequences, scope and cures*, IMF Working Paper WP/98/63.
- VON HAGEN, J. (1992): *Budgeting procedures and fiscal performance in the European community*, EEC Economic Papers, 96.
- VON HAGEN, J. y HARDEN, I. (1994): 'National Budget Process and Fiscal Performance', *European Economy – Reports and Studies*, 3, pp. 311-418.
- WEBSTER, A. (1998): 'Improving Performance: Accrual Accounting Points the Way Ahead', *Australian CPA* (abril), pp. 24-26.
- WONG, S. (1998): 'Full Speed Ahead – How to Move Forward Full Accrual Accounting for Capital Assets', *CMA Magazine* (Octubre), pp. 18–22.

## **PÁGINAS WEB**

Central Intelligence Agency, U.S.A. (2004 estimación de la ratio de nacimientos/1,000 habitantes):

<http://www.odci.gov/cia/publications/factbook/fields/2054.html>

International Monetary Fund:

<http://www.imf.org>

OECD:

<http://www.oecd.org>

OECD Best Practices for Budget Transparency:

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

OECD/World Bank Budget Practices and Procedures Database:

[http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en\\_2649\\_37405\\_2494461\\_1\\_1\\_1\\_37405,00.html](http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en_2649_37405_2494461_1_1_1_37405,00.html)

World Bank:

<http://www.worldbank.org>