

NÚMERO 198

LAURA SOUR* Y EUNISES ROSILLO

¿Cuáles son los resultados del presupuesto por resultados?

OCTUBRE 2007



www.cide.edu

* La Dra. Laura Sour es profesora e investigadora de la División de Administración Pública del Centro de Investigación y Docencia Económicas, A. C. (CIDE). Carretera México-Toluca No. 3655, col. Lomas de Santa Fe, del. Álvaro Obregón, 01210, México D. F. Teléfono (52) 5727-9863, fax (52) 5727-9873. laura.sour@cide.edu

• Las colecciones de **Documentos de Trabajo** del CIDE representan un medio para difundir los avances de la labor de investigación, y para permitir que los autores reciban comentarios antes de su publicación definitiva. Se agradecerá que los comentarios se hagan llegar directamente al (los) autor(es).

• D.R. © 2007. Centro de Investigación y Docencia Económicas, carretera México-Toluca 3655 (km. 16.5), Lomas de Santa Fe, 01210, México, D.F.
Fax: 5727•9800 ext.6314
Correo electrónico: publicaciones@cide.edu
www.cide.edu

• Producción a cargo del (los) autor(es), por lo que tanto el contenido así como el estilo y la redacción son su responsabilidad.

Resumen

Este trabajo analiza la literatura contemporánea sobre el Presupuesto por Resultados (PPR) para dar luz sobre los alcances, las expectativas y el debate que esta herramienta provoca entre los investigadores interesados en el tema. En la primera parte se analiza el modelo conocido como Nueva Gestión Pública (NGP) y la demanda por sistemas como el PPR. En la segunda sección se expone sobre la generalidad con la que se ha definido el PPR y cómo esto se refleja en la evidencia internacional. En la tercera sección se hace un recuento sobre las condiciones previas a la implementación del PPR para mostrar que no existe un camino único que garantice ni su éxito ni su fracaso. En la cuarta sección se organiza la literatura para reseñar los factores contables, organizacionales y políticos que también afectan la implementación del PPR. En la quinta parte se muestra la percepción de los funcionarios públicos involucrados en la implementación y evaluación del PPR a nivel internacional. El análisis de los retos y desafíos que México enfrentaría para la implementación del PPR aparece en la sexta sección. Finalmente, en las conclusiones se ofrece una serie de reflexiones sobre la metodología que se ha utilizado para evaluar el proceso de implementación del PPR a la luz de la evidencia internacional y los alcances que este sistema de evaluación gubernamental puede prometer.

Abstract

The abundance of contemporary literature on the Budget by Results method (BBR) it is a call to researchers to analyze the advantages and limitations of this approach. The first section of this work presents a brief overview of the New Public Administration (NPA), and how the demand for new methodologies like the BBR evolved at the international level. In the second section, based on international evidence, there is a discussion regarding the concept and definition of the BBR. The third section shows that there is not a definitive set of initial conditions that guarantees the successful implementation of the BBR. In the fourth section there is a list of the organizational, political and accounting factors that also influence the implementation of the BBR. The fifth section presents a survey of the perceptions of the public servants involved in the implementation and evaluation of the BBR at the international level. The sixth section presents the main challenges for the successful implementation of the BBR system in the Mexican case. The final section questions both the methodology used to evaluate the implementation of the BBR and, the extent on which the BBR can contribute to evaluate the performance of the public sector.

Introducción

La administración pública ha estado irremediablemente inmersa en distintos cambios de tipo económico, político, demográfico, social, tecnológico y cultural que el mundo ha presentado en los últimos tiempos. Estos cambios tienen implicaciones en las finanzas públicas de los países, pues afecta la habilidad de los gobiernos para financiar su gasto público (Wallace, 2003). Esto ha hecho evidente la necesidad de transparentar y hacer más eficiente la gestión de los recursos públicos, llevando a repensar su administración y la evaluación de sus resultados. Dicha evaluación incluye una adecuada rendición de cuentas, la cual tiene que ver con la provisión de bienes y servicios suficientes y de calidad, el combate a la pobreza y la redistribución del ingreso, entre otros muchos asuntos.

Las necesidades económicas, sociales y políticas de cada país no son estáticas en el tiempo, por lo que constantemente los funcionarios públicos están obligados a rediseñar las estrategias para financiar y asignar el gasto público. Este tipo de nuevos eventos, requieren que los gobiernos asignen, administren y utilicen sus recursos de manera más eficiente. Más aún, en el ámbito de la rendición de cuentas, la toma de decisiones debe asumir una actitud transparente en el manejo de recursos de una nación buscando el beneficio de la mayoría.

La NGP por ser un modelo administrativo que amplía la concepción de rendición de cuentas en la gestión gubernamental —de un enfoque de mera asignación de recursos a uno de evaluación de eficiencia en dicha asignación— ha sido acogida en aquellos países interesados en insertar criterios como los de eficiencia en sus organizaciones. Las mejoras en la eficiencia y en la efectividad, pueden ser logradas al adoptar un enfoque hacia los resultados y un aumento en la flexibilidad administrativa (Moynihan, 2006). Asimismo, para que los gobiernos puedan mejorar su habilidad en entregar lo que prometen, requieren de sistemas contables dirigidos a los resultados, cuyo enfoque sea hacia los productos y resultados, en lugar de los procesos y las estructuras (Kettl, 2000).

Los actos de gobierno, por su naturaleza pública y el alcance de su acción, se ven reflejados en el presupuesto público como una forma de control y evaluación de la gestión administrativa pública. En muchos países el proceso de presupuestación es útil para la previsión de la demanda de recursos humanos y financieros, la evaluación de las habilidades del personal y la determinación del impacto obtenido de acuerdo con los criterios de eficiencia o eficacia previamente establecidos. El presupuesto por resultados es una herramienta que ofrece mucho más que una manera de controlar el gasto (Mwabilu, Millar y Holzer, 2004). Este tipo de presupuesto se enfoca en

desarrollar condiciones necesarias para poder evaluar los resultados de la asignación de recursos.

Para el investigador interesado en el tema existen una serie de preguntas que contestar: ¿qué y cuáles son los objetivos del presupuesto por resultados?, ¿qué se requiere para implementarlo? y ¿cuáles son los beneficios que reporta? La primera respuesta que se obtiene es que a la fecha no existe un único concepto del presupuesto por resultados, sino por el contrario existen muchos, y que de acuerdo a la definición del concepto, se establecen sus objetivos y sus metas. En cuanto a su implementación, no existe una lista definitiva de los requisitos o precondiciones necesarias que garanticen su éxito. La lista dependerá del contexto de cada país, y en este sentido, también se determinan los beneficios esperados.

El objetivo del presente documento es analizar la literatura contemporánea sobre el Presupuesto por Resultados (PPR) para dar luz sobre los alcances, las expectativas y el debate que esta herramienta ha generado entre los investigadores interesados en el tema. Para ello se analiza en el primer punto el modelo conocido como Nueva Gestión Pública (NGP) y, con esto, la demanda por sistemas como el PPR. En el segundo punto del trabajo se muestra la variedad de conceptos para ilustrar cómo cada país persigue diferentes objetivos y metas mediante la reforma del PPR. Posteriormente, se revisan las condiciones previas a la implementación del PPR. Esta evidencia es importante pues muestra que no existe un camino único que garantice el éxito ni el fracaso del PPR. A continuación se organiza la literatura para reseñar los factores contables, organizacionales y políticos que también afectan el éxito de la implementación del PPR. Además, se analizan los retos y desafíos que México enfrentaría para la implementación del PPR y, finalmente en las conclusiones se ofrece una serie de reflexiones sobre la metodología que se ha utilizado para evaluar el proceso de implementación del PPR.

1. La nueva gestión pública y el origen del presupuesto por resultados

En varias sociedades permanece en la memoria las incapacidades directivas y de gestión económica de los gobiernos, que han causado estragos financieros en varias áreas de importancia social. Además, varios países se encuentran en la transición hacia nuevos regímenes democráticos, donde su diseño institucional tiende más a controlar a la burocracia en lugar de guiarla hacia la eficiencia. (Arellano, 2001). Por ello, se presenta la necesidad e importancia de acreditar la capacidad de los gobiernos democráticos para la dirección y coordinación de esfuerzos, con el objetivo de resolver problemas sociales, formular políticas adecuadas y prestar servicios de calidad (Aguilar, 2006).

Es importante señalar que la actividad gubernamental tiene dos fases: la gestión interna y la gestión de políticas públicas. La gestión interna es cuando una autoridad pública moviliza sus recursos para obtener ciertos productos y la gestión de políticas públicas trata de transformar estos productos en efectos o impactos, vinculados con la realización de sus metas. Es decir, la gestión interna tiene sentido si está conectada con la gestión de políticas públicas si en efecto hay un compromiso con un resultado, de lo contrario sólo se trataría de una gestión de recursos gubernamentales (Meny y Thoenig, 1992).

Por otro lado, han surgido dos tendencias que buscan rescatar, reivindicar y rehacer la naturaleza pública y la capacidad administrativa de la Administración Pública. La naturaleza pública se refiere al ejercicio legal de los recursos, la rendición de cuentas, el acceso a la información, la participación social y la orientación de las políticas públicas y actos de gobierno hacia el interés y beneficio público. La capacidad administrativa se refiere a la incorporación de nuevas formas organizativas y métodos gerenciales, es decir, la introducción de esquemas de organización posburocrática y métodos avanzados de gestión financiera, gestión del desempeño y PPR (Aguilar, 2006).

En los sistemas de la gestión pública tradicional, los administradores son dotados con una cantidad de recursos presupuestados, los cuales están obligados a gastar en un determinado periodo de tiempo. Los controles financieros sólo están centrados en vigilar estos recursos, tal que se cuide celosamente que sean gastados en el proyecto para el cual fueron asignados (Moynihan, 2006).

Así pues, desde la década de los ochenta el modelo administrativo de la NGP aparece como una alternativa para satisfacer las demandas por mayor eficiencia y transparencia gubernamental. La NGP busca introducir en las acciones del gobierno dinámicas de las organizaciones privadas, como el enfoque de resultados. En este modelo los funcionarios públicos tienen objetivos claros y sus resultados son comparados contra sus metas previamente establecidas. Resulta entonces necesario otorgarles mayor flexibilidad en el uso de sus recursos y cederles así plena libertad de acción para alcanzar sus metas (Moynihan, 2006).

De igual forma, la NGP incita la descentralización, donde muchos países han delegado y transferido a los niveles más bajos de gobierno, como los gobiernos locales y las agencias públicas, las responsabilidades e iniciativas para solventar las necesidades de los ciudadanos (Kettl, 2000). Dicha perspectiva busca que las burocracias consigan mayor flexibilidad e inteligencia para operar y, al mismo tiempo, asegurarse que su actuación sea legal y la rendición de cuentas no se vea mermada (Arellano, 2001). La NGP promueve que los funcionarios públicos alcancen los resultados establecidos, por lo que de ahora en adelante la toma de decisiones y el control

gubernamental deberá enfocarse en los productos y resultados más que en el seguimiento de los procedimientos (Schick, 1999).

El nacimiento del PPR se explica como el instrumento que permitirá la administración y la evaluación de la gestión gubernamental de acuerdo con las innovaciones que propone la NGP. El PPR verá nacer a los conceptos de eficiencia y evaluación gubernamental, pues instrumentará a los funcionarios públicos para que la asignación interna de recursos se realice de acuerdo con la evaluación de los resultados alcanzados, y los bienes y servicios producidos (Guthrie y Carlin, 1999).

De acuerdo con la NGP, un PPR asegura el cumplimiento tanto de la rendición de cuentas como de la libertad administrativa. Por un lado, los administradores conseguirán mayor discrecionalidad para transferir recursos de un año a otro, manipular los tiempos de administración de recursos, mover recursos entre programas, y generar y conservar ingresos y ahorros. Por el otro lado, las oficinas de control de presupuesto y diseño de la política pública conservarán el control total de los recursos y de las prioridades del gasto, además de añadir evidencia e información sobre el desempeño de los programas y políticas públicas (Arellano, 2001).

2. Conceptos y definiciones del presupuesto por resultados

Existen diversas definiciones del PPR, lo cual pone en evidencia que el objeto de estudio no está bien definido. En este sentido, la falta de acuerdo en el objeto de estudio y la diversidad de definiciones, sugiere que en cada país el PPR persigue diferentes metas y objetivos. Robinson y Brumby (2005) encuentran como una de las dificultades para evaluar el impacto del PPR que el concepto de éste como tal, no siempre se encuentra bien definido. Así puede afirmarse que el esfuerzo realizado por los países para su implementación ha sido estropeado por dicha confusión generalizada (Mwabilu, Millar y Holzer, 2004).

Al existir múltiples definiciones del PPR en la literatura es necesario que cualquier estudio analítico del mismo, comience por definir el concepto del PPR que está considerando. Robinson y Brumby (2005) definen al PPR como los “procedimientos o mecanismos que pretenden fortalecer los vínculos entre los fondos provistos a las entidades del sector público y sus productos y/o resultados a través del uso de información formal sobre el desempeño de las decisiones sobre la asignación de recursos”.

La OCDE considera que el PPR es “una forma de presupuestación que relaciona la asignación de los recursos con resultados medibles”. El General Accounting Office (GAO) define al PPR como “el concepto que permite vincular la información del desempeño con el presupuesto”. Robinson y Brumby (2005: 9) señalan que para algunos académicos el PPR es el reporte de

la medición del desempeño que se centra en la documentación del presupuesto público.

Este problema sobre la diversidad de definiciones del PPR origina la diversa gama de sistemas del PPR, es decir, la capacidad para definir de distintas formas el objeto de estudio otorga flexibilidad también para determinar qué tipo de sistema presupuestario se considera. Sin duda, esta complicada situación de definiciones y sistemas señala la falta de acuerdo sobre una definición única para el PPR y, en consecuencia, para los objetivos y metas que éste debe perseguir (Mwabilu, Millar y Holzer, 2004). Por ejemplo, estudios realizados en Estados Unidos demuestran que, entre los diferentes niveles de gobierno y entidades, hay discrepancias en la claridad del concepto y los objetivos que se persiguen con este sistema presupuestal (Ngoyi, 2004).

Por último, la falta de acuerdo en el concepto del PPR pone en duda su potencial y su aceptación. La multiplicidad de metas y objetivos ha resultado en una confusión total que obstaculiza su implementación y evaluación de impactos. La preocupación crece cuando se determina que dicha confusión es extensiva a los tres niveles de gobierno, es decir, al nivel federal, estatal y municipal (Mwabilu, Millar y Holzer, 2004). Los tomadores de decisiones en todos los niveles de gobierno no tienen un común acuerdo del objetivo que se persigue, por lo que cada nivel realiza las acciones pertinentes de acuerdo a lo que cada uno considera como adecuado para la implementación y evaluación del presupuesto.

3. El sendero hacia la implementación del PPR

El PPR busca que los funcionarios públicos obtengan mayor flexibilidad, conocimientos y pericia para actuar, al mismo tiempo que intenta asegurar que no se rebase el principio de legalidad que regla el comportamiento gubernamental, y que la rendición de cuentas a los ciudadanos no se vea afectada por esta flexibilidad (Moynihan, 2006). Por ello, la implementación del PPR supone la existencia de sistemas contables adecuados, burocracias profesionales e instituciones que garanticen la transparencia y control. En concreto, estas circunstancias se entienden en la literatura como necesarias para la adopción de un sistema basado en resultados.

Schick (1998) revisa el caso Nueva Zelanda y observa que antes de la implementación del PPR existían mercados internos confiables para reforzar los contratos formalmente establecidos. En este sentido advierte a aquellos países que intenten adoptar el sistema PPR pues en la medida en la que cuenten con un porcentaje alto de economía informal, en vez de mejorar el desempeño gubernamental, se propiciará la corrupción y se retrasa el desarrollo económico esperado. En otras palabras, tener un sector público

formal es una precondition esencial para adoptar los elementos del modelo de Nueva Zelanda.

Un sector público informal predomina cuando la realidad difiere constantemente de lo escrito, es decir, de lo formal. Por ejemplo, en el sistema de servicio civil de carrera, el cual tiene reglas de elegibilidad, perfiles establecidos, requisitos y procedimientos claramente definidos; la informalidad aparece cuando varios servidores públicos son contratados porque conocen a la persona indicada o pertenecen a algún partido, reciben sueldos diferentes a las tabulaciones formales o simplemente reciben un sueldo sin prestar ningún servicio. De esta manera coexisten dos sistemas para el servicio civil de carrera, el formal con reglas y el informal de la práctica real (Schick, 1998).

También puede existir informalidad en el presupuesto, es decir, el gobierno tiene dos presupuestos, por un lado, está el público que es presentado y aprobado por el Congreso y, por el otro lado, se encuentra el real, el cual determina qué cuentas son pagadas y cuál es el gasto que se realiza. El presupuesto formal promete un gasto que excede la capacidad fiscal del gobierno y el presupuesto informal facilita la estabilidad macroeconómica al no realizar los gastos aprobados por el Congreso (Schick, 1998). En consecuencia, la informalidad indetermina al presupuesto.

En general, sería muy arriesgado confiar a los funcionarios públicos los recursos públicos con la completa libertad de administrarlos cuando ellos no tienen todavía internalizado el hábito, ni la capacidad de asignarlos de acuerdo a reglas prescritas. Para ser asequible la puesta en marcha del sistema PPR es recomendable seguir una serie de pasos lógicos que disminuyan la informalidad, mientras se construye la capacidad gerencial, la confianza y la experiencia.

Andrews (2006) revisa los contextos en los que países desarrollados implementaron exitosamente reformas hacia el PPR (Nueva Zelanda, Suecia, Inglaterra, entre otros) para enlistar los prerrequisitos que los países en desarrollo deberían revisar antes de emprender una reforma hacia el PPR. Esta lista de condiciones es conocida como los *basic first*, las cuales incluyen un presupuesto fuerte, controles de efectivo, contabilidad y reportes financieros confiables, auditoría efectiva y formalidad presupuestaria.

Después de analizar siete casos de estudio, este autor encuentra que el cumplimiento de los *basic first* no es determinante para que la adopción del sistema de PPR sea exitosa. Tal es el caso de Tanzania, experiencia que muestra un fortalecimiento de los *basic first* a la par de la implementación de las reformas hacia el PPR. Esto provee evidencia para afirmar que, en efecto, los *basic first* contribuyen hacia el progreso de las reformas mencionadas, pero su preexistencia no es necesaria para el éxito de la reforma para el PPR.

Otro hallazgo de este estudio es que encuentra evidencia que indica que aquellos gobiernos con burocracias altamente centralizadas, y con entidades

gubernamentales muy poderosas, fracasan al tratar de fortalecer los *basic first*. En este sentido, estos gobiernos, más allá de beneficiarse, pierden el control que tenían sobre su sistema al tratar de implementar un nuevo esquema que no es compatible con su organización y cultura. Este es el caso de Tailandia, cuyo gobierno altamente centralizado, al intentar construir los *basic first*, encontró que éstos se tradujeron en una limitante para el progreso de la reforma.

Por otro lado, los *basic first*, también pueden tener un efecto negativo si son implementados perversamente al instituir un control injusto e irrealista. Bolivia es un caso interesante, donde sus bases presupuestarias son tan constreñidas a los administradores que dificultan la reforma orientada a resultados. Es decir, la aguda severidad de sus bases quebrantaba la formalidad presupuestaria, pues los administradores practican tácticas informales para engañar al mando superior. Así pues, los *basic first* pueden afectar tanto positiva como negativamente los procesos de reforma hacia un sistema de PPR.

Después de revisar estas experiencias internacionales persiste la duda sobre qué es lo que finalmente determina el éxito de un gobierno que implementa reformas hacia un PPR. En la siguiente sección se presentan factores adicionales encontrados en la literatura contemporánea, que permiten profundizar el debate sobre cuáles son los elementos que pueden afectar directamente la implementación del PPR.

4. El sendero que se bifurca

Al revisar la literatura teórica y de evaluación del PPR, se puede agrupar el debate que existe en torno a su implementación en tres niveles: contables, organizacionales y políticos. A continuación se describen cada uno de ellos y se presenta el estado actual de la discusión en relación a cada uno de ellos.

4.1. Factores contables

La forma en que se registran contablemente las operaciones financieras de ingresos y egresos del gobierno es un factor determinante en la implementación del PPR. Esto significa que se requiere de una categorización de costos más explícita en las áreas donde los costos eran tradicionalmente agregados, concentrados o simplemente indefinidos. Esto también va de la mano con los principios y prácticas financieras de la NGP que demandan más transparencia y una estructuración más simple de las condiciones necesarias para mejorar los reportes anuales, la presupuestación, los indicadores de desempeño, el registro de las operaciones financieras, las auditorías de desempeño y la comunicación entre el público y el gobierno (Sevic, 2004).

De acuerdo con algunos académicos y organismos internacionales, como el Banco Mundial, el método contable que permite instrumentar exitosamente el PPR es el gasto devengado. Este sistema es preferido sobre el de flujo de efectivo ya que proporciona elementos para facilitar una visión más real del estado que guardan las finanzas públicas —tanto presentes, pasadas como futuras— lo cual provee de herramientas más confiables para la planeación del gasto.

El sistema contable devengado se refiere a operaciones realizadas que presentan un ingreso o un gasto ejercido en una fecha determinada, a pesar de ser exigibles para su cobro o su pago en una fecha futura. Sin embargo, dichas operaciones no se consideran un ingreso o un gasto hasta que el servicio o producto, por el que ya se recibió o desembolsó cierto recurso, sea efectivamente proporcionado, recibido o transcurra el tiempo (Hepworth, 2003). Ejemplo: rentas pagadas por anticipado. Cuando se realiza el desembolso, dicha operación primero se considera como un activo o derecho a favor. Al paso del tiempo, la renta pagada por anticipado se convierte en un gasto, pues ya se recibió el servicio y deja de ser un derecho a favor. Esta es la principal diferencia con el sistema contable de flujo de efectivo, el cual únicamente considera el desembolso del recurso monetario y no reporta ningún otro tipo de detalle. Así, considera de inmediato cualquier operación como un gasto.

El sistema contable devengado es mejor para efectos de la NGP, dado que comprende el registro de todos los flujos de recursos, incluyendo el de las transacciones internas y todo tipo de flujos económicos. En cambio el sistema contable de flujo de efectivo no logra diferenciar a las operaciones de gasto de las operaciones de adquisición de recursos no financieros. Aún así, ha surgido un amplio debate, no únicamente sobre el mejor método contable que garantice el éxito de la implementación del PPR, sino también sobre el camino que se debe tomar para transitar de un sistema a otro (revisar diferencias en el Anexo I).

Chan (2003) propone un acercamiento gradual hacia un sistema presupuestal contable devengado simétrico. Este sistema, también llamado como de partida doble, significa que los activos se alinean con los pasivos de naturaleza y temporalidad similar. Esto limita el espacio para distorsiones y manipulaciones contables, como por ejemplo el que se reconozcan más activos que pasivos. Este sistema estimula el debate sobre la equidad intergeneracional; es decir, la idea de que cada generación debe financiar exclusivamente los bienes y servicios que le son provistos.

Los sistemas contables de Nueva Zelanda, Reino Unido y Suecia son analizados por Martí (2006). De la comparación entre Nueva Zelanda —pionero a nivel mundial en la elaboración de estados financieros a nivel de gasto devengado— con Suecia, el autor concluye que no existe un modelo o clasificación homogénea entre los diferentes países que han implementado el

PPR. A pesar de estas diferencias, los tres países han perfeccionado sus sistemas contables y están trabajando para acercarse a una contabilidad de gasto devengado completo.

La forma de clasificar el gasto y asignar los recursos públicos dependerá de la tradición cultural contable, de las necesidades de cada país y de la naturaleza del tipo de operación a registrar (gasto militar, pensiones, infraestructura, gastos de las generaciones futuras, etcétera). Estos resultados coinciden con los reportados por Pina y Torres (2003) quienes, después de haber revisado los sistemas contables y presupuestarios devengados de los países de la OCDE, concluyen que no existe un modelo contable único: cada uno de los diferentes países estudiados adecua su sistema contable a sus necesidades.

A pesar de sus diferencias, cada uno de los sistemas contables posee sus propias ventajas. Por una parte, el presupuesto de flujo de efectivo provee información muy valiosa para evaluar a corto plazo el impacto económico en la política fiscal del PPR. Por otro lado, el devengado permite estimar el efecto financiero en el futuro de las decisiones tomadas el día de hoy. Por lo tanto, estos dos sistemas deben ser vistos como complementarios, no como métodos excluyentes o en competencia. Empero, se recomienda y se reconoce que —a pesar de que el sistema contable de flujo de efectivo no es en todos los aspectos superior al sistema contable devengado— la implementación del PPR funciona mejor si se tiene un sistema contable devengado (total o parcial) en el aparato gubernamental.

Finalmente, es importante mencionar que la forma de contabilizar las operaciones del gobierno no debe ser vista como un fin en sí mismo. La manera de registrar las operaciones no corregirá por sí misma los problemas de control en la administración gubernamental, pues los registros contables son únicamente una herramienta útil para dar seguimiento a la actividad gubernamental.

Luego entonces, el sistema de contabilidad devengada no resolverá los problemas originados por la existencia de un inadecuado sistema de contabilidad por flujo de efectivo. Es decir, la implementación aislada del sistema de contabilidad devengado no mejorará el control o la administración donde ésta es pobre o deficiente. Por consiguiente, antes de que una reforma sea introducida, el sistema de contabilidad por flujo de efectivo debe ser sólido. Sin embargo, también debe considerarse el fortalecimiento y la atención a otros factores como son el control de los recursos, la existencia de auditorías externas adecuadas y la facultad del Congreso para pedir cuentas al Ejecutivo (Hepworth, 2003).

De la misma forma, debe existir un vínculo entre la información contable y el presupuesto. Dicho vínculo debe estar presente en todas las agencias, además de cumplir los siguientes tres criterios: *a)* tener el mismo sistema contable, *b)* poseer el mismo catálogo de cuentas contables y *c)* presentar el

mismo sistema de reportes financieros. Todo lo anterior con el objetivo de estar en condiciones para proveer información veraz, confiable y oportuna para la formulación del presupuesto (Hoge y Martin, 2006).

4.2. Factores organizacionales

Para Sanderson (2001) la implementación de sistemas de PPR requiere de un cambio en la cultura organizacional para que la infraestructura administrativa apoye a los sistemas y procesos, y que al mismo tiempo, refuerce los comportamientos, prácticas y actitudes requeridas en las rutinas diarias. Asimismo, las autoridades gubernamentales deben acercarse a esquemas de administración gerencial mediante procesos estratégicos que articulen la visión, objetivos y propósitos claves, previendo así un marco de liderazgo y dirección.

Chan (2003), al hacer una revisión de varios autores, resalta los hallazgos de Barnard, quien afirma que asegurar la cooperación entre los tomadores de decisiones de una organización es una de las funciones del Ejecutivo. De igual manera, retoma a Simon, quien asegura que una organización está en equilibrio si el Ejecutivo tiene éxito en asegurar las contribuciones de los tomadores de decisiones a través del ofrecimiento de adecuados incentivos para permanecer en la coalición organizacional. En otras palabras, el reto de los administradores es negociar satisfactoriamente los términos de los contratos para mantener la coalición intacta. Esta teoría puede ser usada para identificar los potenciales usuarios de la información financiera gubernamental, identificando los incentivos que los mueven.

Asimismo, no hay que olvidar que el gobierno tiene contacto formal e informal con otras organizaciones. Si dichas organizaciones también cuentan con experiencia en la contabilidad devengada, el soporte profesional de ambas partes será reforzado así como su especialización, lo cual puede ayudar para cumplir con los objetivos particulares de cada lado (Christiaens, Windels y Vanslebrouck, 2004). Éste intercambio de conocimientos y aprendizajes es esencial, ya que es fundamental contar con la habilidad y la especialización para asegurar que la implementación sea realizada adecuadamente y que los resultados no sean manipulados para beneficio del gobierno en turno (Hepworth, 2003).

En consecuencia, es necesario desarrollar sistemas de evaluación, revisión y capacitación continua del personal, así como el fomento de conocimientos, habilidades y experiencia necesaria para nuevas formas de pensar y trabajar. Para que un proceso de implementación sea exitoso, las dependencias gubernamentales necesitan estar preparadas culturalmente para reconocer y aceptar de forma voluntaria los beneficios que traerán consigo los cambios. Se necesitará personal capacitado en el nuevo tipo de contabilidad, además de estar abiertos a apoyos de asesoría externa y personal de otras entidades del gobierno. A su vez, se debe establecer un programa de capacitación y

entrenamiento a los funcionarios que estén relacionados con la contabilidad (Hepworth, 2003).

Por otro lado, se debe evitar que la implementación de PPR desemboque en un proceso mecanicista; es decir, impedir que la evaluación de los resultados termine siendo solamente una tarea automática, que deje de lado la revisión del cumplimiento y alcance de los objetivos. Esto requiere la continua participación de las autoridades en la elaboración y evaluación de las medidas de desempeño, particularmente en relación con los usuarios, ciudadanos y empleados de gobierno. El éxito del PPR no sólo depende de la creación de estructuras, sistemas y procesos relacionados con la evaluación del desempeño, sino que dependerá de la habilidad de las autoridades locales para desarrollar una cultura apropiada de evaluación y aprendizaje (Sanderson, 2001).

Así pues, las modificaciones más comunes a que se refiere la reforma del PPR son las relacionadas con el aprovechamiento del tiempo, el liderazgo de los funcionarios públicos, la calidad de los sistemas de información, la capacitación del personal, la capacidad social para evaluar y monitorear el desempeño del gobierno y el diseño de leyes y procedimientos formales, entre otros. Las deficiencias en los factores administrativos u organizacionales son, en muchos de los casos, reflejo de problemas culturales de los países en desarrollo cuyo sistema político ha presenciado durante largo tiempo problemas de corrupción y falta de transparencia y control.

Por lo cual, si bien es cierto que dentro de las reformas necesarias para la implementación del PPR se contempla el fortalecimiento de aspectos administrativos, no debe perderse de vista que este factor organizacional debe tomarse en cuenta de acuerdo a la naturaleza de cada país. Esto implica que no existe una reforma única para el desarrollo del PPR y, además, las variables del sistema político también jugarán un papel muy importante dentro del proceso de reformas del PPR en cada país.

4.3. Factores políticos

El presupuesto es un expresión de la política pública y de las preferencias políticas (Chan, 2003). A lo largo del proceso presupuestal existen diversas etapas que van desde la propuesta de gasto público hasta su ejercicio. En cada una de ellas existe una fuerte negociación política que, en muchos de los casos, el criterio que menos se considera para asignar los recursos es el de la eficiencia. Otra situación posible es que en algunos países gran parte de los recursos están previamente comprometidos y se tiene un margen muy reducido para su reasignación. En consecuencia, se puede decir que el proceso presupuestal está íntimamente ligado con la ideología política de cada gobierno, su sistema económico y su cultura.

Existen investigadores que han puesto atención en estos factores políticos y proponen nuevas estructuras presupuestales. Por ejemplo, Wallace (2003)

sugiere un marco presupuestario que incluya variables como el cambio en la edad de las personas, la distribución del ingreso, la composición social y los cambios tecnológicos. Este enfoque concibe que el punto de inicio en el proceso presupuestal sea la generación de ingresos y que con base en las condiciones sociales, políticas y económicas de cada país se determine la asignación del gasto público.

En el ámbito político confluyen sistemas de valores distintos que dependen, por un lado, de la ideología que sigue cada grupo y, por el otro, de los valores éticos y morales que posee y comparte el grupo de personas al que se representa. Así también, se destaca el juego que existe de los diferentes actores como la burocracia, los partidos políticos, organizaciones civiles y los representantes de los tres Poderes de la Unión. Por ejemplo, Andrews (2006) señala que durante la reforma presupuestaria de Sudáfrica, el papel que jugó el Congreso en el logro de la implementación del PPR fue mayor que cualquier otra variable de las consideradas “básicas” por el Banco Mundial y los académicos expertos en el tema.

En este sentido vale la pena comentar que, a pesar de que cada país tiene sus propios retos en cuanto a los factores políticos, un primer paso consiste en transparentar y hacer más eficiente el proceso de asignación y, en especial, los esquemas de control y rendición de cuentas del presupuesto. Mientras no exista acceso a la información presupuestal en un nivel ampliamente desagregado, cualquier esfuerzo por profesionalizar el proceso político del presupuesto será en vano, ya que no habrá forma de que la sociedad conozca los resultados de la asignación y utilización de los recursos del país.

De esta forma, es posible concluir que probablemente frente a la complejidad institucional de cada país, los gobiernos requieran de sistemas de PPR contruidos especialmente para que se ajusten a sus necesidades particulares. Como resultado, se presenta un problema para evaluar el PPR ya que es factible que cada diseño responda a diferentes demandas, y en este sentido, sus definiciones y alcances no sean los mismos. Esto lleva a reflexionar que, tal vez, se han analizado reformas que sólo comparten el mismo nombre, pero que persiguen objetivos y metas diferentes en la práctica. En la siguiente sección se revisa la experiencia internacional para enlistar diferentes consideraciones al momento de evaluar el impacto del PPR.

5. El sendero internacional

En los Estados Unidos de América se descubrió la existencia de diferentes percepciones entre los administradores de los gobiernos estatales. Por un lado, se encontraban aquellos funcionarios “presupuestales” (Poder Legislativo, Ejecutivo y Secretaría de Hacienda) con una visión más general del presupuesto, y por el otro, estaban los funcionarios “organizacionales”

(todas las demás entidades gubernamentales) con una visión más detallada de las medidas de desempeño (Willoughby, 2002). Por su parte, la mayoría de los funcionarios encuestados por Ngoyi, Miller y Holzer (2004) desconocieron que la restricción para aumentar el gasto hubiese tenido como propósito estimular la efectividad y mejorar la disciplina fiscal, objetivo trazado inicialmente en la implantación del PPR.

Por otro lado, los resultados de Klase, Dougherty y Song (1999) señalan que la percepción sobre el impacto del PPR está relacionada con el grado de escasez de los recursos fiscales y con la falta de capacitación, de experiencia y de recursos humanos de las comunidades que manejan los funcionarios encuestados. En su estudio encontraron que para los funcionarios de las comunidades del estado de Virginia, rurales en su mayoría, las finanzas públicas tienen mayor importancia que la administración de los recursos públicos. En otras palabras, estos servidores públicos están más preocupados por la obtención de recursos que por su administración. Una posible explicación es que estas localidades administran montos de dinero relativamente pequeños comparados con la administración estatal o federal.

Así también, se ha percibido que los indicadores o medidas de desempeño utilizadas hasta el momento representan un gran apoyo para mejorar la comunicación entre los actores que participan en el presupuesto. Se ha creado una mayor conciencia y entendimiento de los resultados de las actividades del gobierno y se ha mejorado la calidad del servicio, facilitando de esta manera los cambios en las estrategias para alcanzar los resultados (Willoughby, 2002). En los gobiernos estatales y locales de los Estados Unidos de América, la utilización de indicadores o medidas de desempeño para el PPR mejoraron la comunicación dentro de las agencias gubernamentales, la toma de decisiones, la discusión sobre la provisión de bienes y servicios, e incrementaron la información sobre los costos de las actividades (Willoughby y Melkers, 2005).

Sin embargo, el conocimiento sobre los resultados de la implementación del PPR se basa en una fotografía construida principalmente con la información proveída por los funcionarios que realizan, administran y ejecutan el presupuesto. Por lo que existe el riesgo de que esta información genere conclusiones con base en puntos de vista sesgados sobre la efectividad del PPR (Klase y Dougherty, 2004). La mayoría de los estudios que tratan sobre la evaluación del PPR utilizan encuestas de percepción a políticos y funcionarios que trabajan directamente con el presupuesto público para evaluar los beneficios, la eficiencia y el éxito de la puesta en práctica del PPR. Pocos son los testimonios que utilizan evidencia empírica originada en los datos presupuestarios para evaluar el impacto del PPR y probar el efecto de estas reformas implementadas en la administración pública.

En respuesta, Klase y Dougherty (2004) recomiendan utilizar las cifras de gasto público como herramienta alternativa para determinar el verdadero

impacto del PPR en el desempeño gubernamental. Lo cual, resulta insuficiente para esclarecer los resultados alcanzados ya que los ahorros en gasto público no significan, *per se*, mayor eficiencia en la asignación de recursos. Por lo tanto, también es pertinente observar que el impacto depende de la función que el área en cuestión realice. Es decir, se debe desagregar el estudio del PPR en áreas funcionales para evaluar su impacto. Al mismo tiempo, se sugiere realizar estudios empíricos, definir una unidad de análisis apropiada, una variable dependiente adecuada, utilizar la información de rendimiento en el PPR, y establecer el papel que desempeña la política y otros factores en relación con el efecto en el PPR.

La pregunta de que si la adopción de cambios específicos en el formato de presupuestación llevará a cambios sustantivos en la asignación de gasto total y entre programas, sigue sin encontrar una respuesta definitiva en la literatura (Scorsone, 2005). Lo que sí se puede concluir es que mientras los reformadores carezcan de capacidades e información para realizar cambios específicos en la estructura institucional, que generen diferentes incentivos para los servidores públicos —e incluso para los votantes— las reformas como el PPR seguirán en el olvido o en la ignorancia (Smith y Cheng, 2004). Por lo tanto, el debate sobre cómo evaluar el PPR así como su implementación todavía no ha concluido.

6. Desafíos para México

México enfrenta grandes desafíos en materia de gestión pública, tanto en transparencia como en control y profesionalización de los servidores públicos. Debe decirse que aún no hay una NGP consolidada ni un sistema propiamente establecido de PPR. Las reformas que se han hecho hasta el momento no han sido ni suficientes ni completamente exitosas, lo que obliga a pensar en los desafíos que presenta el país. Frente a esta situación poco alentadora, a continuación se presentan dichos desafíos en términos de las tres áreas de debate sobre las que se ha centrado el análisis de los factores determinantes en la implementación del PPR: contables, administrativos y políticos.

En cuanto a los factores contables, México aún no cuenta con un sistema devengado completo. Incluso, como se mencionó en los apartados anteriores, a pesar de que hay un acuerdo general sobre la necesidad de este tipo de sistema contable, antes de su implementación es necesario que el flujo de efectivo sea sólido. La otra parte de la contabilidad gubernamental es la información que se pone a disposición de la ciudadanía, en este caso, la Cuenta Pública, la cual es opaca y carece de un desglose adecuado que permita identificar los proyectos específicos que están a cargo de cada una de las unidades responsables.

Por otra parte, la información que contiene la Cuenta Pública acerca del avance de los programas sectoriales y del Plan Nacional de Desarrollo es

incompleta. Se informa la cantidad de insumo o gasto generado pero no especifica cuál es la meta sexenal ni qué avance anual representó el resultado o gasto obtenido. Esto se debe a que no existe un método sistemático para verificar o cuantificar el cumplimiento de los objetivos establecidos al inicio de cada sexenio (Chávez, 2000).

Si bien es cierto que la Cuenta Pública proporciona la cifra efectivamente devengada, solamente se refiere al ejercicio fiscal y no permite tener un panorama a futuro de las metas y objetivos que el gobierno planea alcanzar a través del gasto público ejercido. Así pues, uno de los grandes retos en términos contables es la consolidación de un sistema devengado, el cual permita conocer el presente y futuro de los compromisos económicos que enfrenta el país; lo cual será difícil dado que el presupuesto tiene una vigencia anual, es decir, la posibilidad de incluir al cien por ciento la multianualidad en sus cifras está claramente limitada.

Los factores administrativos también presentan algunas dificultades. En primer lugar, el Servicio Profesional de Carrera (SPC), indispensable en la profesionalización de los servidores públicos, es incipiente y, en algunos casos, ha resultado contraproducente por su excesivo control, lo que dificulta el accionar de las dependencias, haciéndolas menos eficientes. Debe destacarse que se ha hecho un esfuerzo importante en materia de transparencia con la creación del Instituto Federal del Acceso a la Información Pública (IFAI) y de la Secretaría de la Función Pública (SFP). El primero pretende garantizar el acceso de la ciudadanía a la información gubernamental, mientras que la segunda ha continuado sus funciones como órgano de control interno del gobierno al evaluar el desempeño de las dependencias y los programas.

Sin embargo, como se mencionó en los apartados anteriores, el PPR alienta la descentralización de la toma de decisiones. Es decir, los administradores públicos de las dependencias deben estar capacitados y facultados para decidir sobre el destino de los recursos que tiene asignados para alcanzar los resultados inicialmente trazados. Desafortunadamente esto no es así, pues el presupuesto de cada dependencia gubernamental depende de factores y negociaciones políticas en la aprobación del presupuesto, lo que representa un gran problema.

Por otra parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) tiene una alta incidencia en lo que efectivamente se gasta durante el ejercicio fiscal. Lo anterior quiere decir que, aun después de la lucha política por la asignación de recursos, las dependencias no tienen garantizado el monto aprobado por el Poder Legislativo, sino que durante el ejercicio del gasto el Ejecutivo puede recuperar la última palabra en cuanto a la asignación original de los recursos públicos. Lo anterior gracias a que el ejercicio del gasto está altamente centralizado. Esto, evidentemente se contrapone a los principios de descentralización que sugiere el PPR para su exitosa implementación.

Finalmente, la situación a nivel político tampoco es alentadora. A partir del año de 1997, cuando el partido del presidente perdió la mayoría en la Cámara de Diputados, la aprobación del presupuesto se ha visto inmersa en un debate político. Estas negociaciones sobre el destino de los recursos no toman en cuenta elementos de eficiencia en el gasto público, lo cual acarrea problemas importantes en los ámbitos de transparencia, control y desempeño gubernamental. Así pues, ¿cómo se pueden exigir resultados a un gobierno que asigna recursos que no están basados en criterios de eficiencia?

La Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, que entró en vigor en marzo de 2006, plantea un importante avance en términos de evaluación y desempeño. Establece que para marzo de 2007, el Congreso debe presentar un Sistema de Evaluación y Desempeño (SED) que deberá definir cuáles son los indicadores de desempeño, los lineamientos que debe cumplir cada dependencia y someter los programas realizados a la evaluación de asesores externos. Este sistema representa una gran oportunidad para mejorar la transparencia de la Cuenta Pública, para evaluar la asignación de recursos por parte de los congresistas y el desempeño de los funcionarios públicos al ejercer el gasto público.

A pesar de que la implementación del SED puede representar algunos avances, aún quedan vestigios de centralización y sesgo en las evaluaciones que se realicen. Lo anterior se deriva dado que la SHCP es el actor principal que participará en todas las actividades que tengan que ver con el SED, donde en algunas contará con la colaboración de la SFP y en otras con el Consejo Nacional de Evaluación de la Política Social (CONEVAL). Por otro lado, los resultados de las evaluaciones pueden estar sesgados o los evaluadores externos pueden estar capturados por quien los contrata y les retribuye monetariamente su actuación (SHCP, el CONEVAL, las dependencias o entidades responsables de un programa).

Conclusiones

Cada día los retos para el desempeño de las organizaciones gubernamentales aumentan, los cuales representan oportunidades para la creatividad de los funcionarios públicos encargados de la administración presupuestaria con el fin de mejorar y transparentar su desempeño. La intención del presente trabajo ha sido mostrar, con base en la evidencia encontrada en diferentes países, que no existe la "forma correcta" o "única" que permita ejecutar una reforma hacia el PPR sin contratiempos. Posteriormente, se hace un recuento de los alcances y desafíos que México puede encontrar si desea emprender el camino hacia el PPR.

Al revisar la literatura se descubre que no es fácil determinar el impacto de la implementación del sistema de PPR. Por un lado, una gran cantidad de investigadores sustentan sus resultados en encuestas realizadas a funcionarios de las dependencias gubernamentales encargados de llevar a cabo el PPR. Dichos resultados muestran que, en general, las percepciones difieren sobre los objetivos y alcances del PPR, incluso dentro de las mismas dependencias. Por el otro, aquellos estudiosos que han utilizado las cifras de gasto público para analizar el impacto del PPR han obtenido resultados poco claros, pues tampoco hay evaluaciones externas que arrojen resultados que sean completos y objetivos.

Una proporción importante del debate se ha centrado en encontrar si el cumplimiento de ciertos prerrequisitos básicos garantiza, o no, el éxito del PPR. La conclusión es que no existen tales recetas. A pesar de que la teoría del PPR condiciona el éxito de la implementación del mismo a los *basic first*, existen algunos trabajos que muestran empíricamente que éstos no necesariamente son determinantes para una adopción exitosa del sistema de PPR. Los resultados de Andrews (2006) arrojan evidencia que no sustenta la hipótesis de que los *basic first* son prerrequisitos indispensables, y concluye que, en efecto, los *basic first* contribuyen hacia el progreso de las reformas mencionadas pero no lo garantizan ni son requisito indispensable para la implementación óptima del PPR.

En nuestro primer resultado se puede decir a los interesados en el PPR que el proceso de reforma no es lineal, que no hay un inicio ni un final claro ni definitivo. Existen toda una serie de factores contables, administrativos y políticos que habrá que revisar para cada caso en particular pues afectarán directamente en la implementación del PPR, ya que cada uno desempeña un papel muy importante en el éxito o fracaso de dicho proceso.

En el ámbito contable, se encuentra todo lo relacionado con el registro tanto de los movimientos financieros como del patrimonio público. El objetivo es encontrar el sistema que proporcione la mayor y mejor información en el momento de la toma de decisiones para la asignación de los recursos.

Principalmente, la disyuntiva consiste en decidir si es más conveniente adoptar un sistema contable de gasto devengado o uno de flujo de efectivo. La discusión sigue en pie aunque la mayoría de los estudios se inclinan por un sistema devengado que provea información para auditar y controlar el gasto con detalle.

En cuanto al debate organizacional, mucha de la literatura reporta la necesidad de llevar a cabo una reforma al interior de las instituciones como requisito indispensable para tener éxito en la reforma presupuestal. Se ha demostrado que si no se toma en cuenta el factor organizacional, las reformas presupuestales fracasarán.

También la variable política determina en gran medida el proceso presupuestal, desde el diseño hasta su ejecución. Sin embargo, no es posible determinar exactamente cuáles y en que forma el aspecto político influye en cada uno de los factores a considerar en la implementación del PPR. Es probable que, frente a la complejidad institucional de cada país, los gobiernos requieran de sistemas de resultados contruidos de forma muy particular para cada uno de ellos. Esto genera, sin duda, un problema de definición y alcances del sistema de PPR. Muestra de esto es que la evidencia internacional ilustra que la implementación del PPR implica la realización de reformas al marco legal acorde con sus objetivos. Sin embargo, al día de hoy no hay un acuerdo general en cuanto a los objetivos y metas que debe perseguir el PPR (Ngoyi, 2004).

En suma, dentro de los requisitos primarios para poder adoptar el PPR en México, destacan los siguientes: la definición de objetivos claros, mensurables y conocidos; un cambio cultural que implica una reforma organizacional; tener una economía formal bien definida (derechos de propiedad bien definidos); gozar, por lo menos, de un sistema contable eficiente de flujo de efectivo con miras a un sistema contable devengado; personal capacitado; dotar de mayor espacio de acción a los funcionarios responsables de la administración de los recursos; la elaboración de un marco legal e institucional adecuado, y tener sistemas de control, vigilancia y transparencia eficientes.

Bibliografía

- Aguilar, Luis. (2006) *Gobernanza y gestión pública*. Fondo de Cultura Económica. México.
- Arellano, David. (2002) *Nueva Gestión Pública: ¿El meteorito que mató al dinosaurio? Lecciones para la reforma administrativa en países como México*. Documento de trabajo de la División de Administración Pública, número 108. CIDE. México.
- _____ (2001) *Dilemas y potencialidades de los presupuestos orientados a resultados: límites del gerencialismo en la reforma presupuestal*. Documento presentado como ponencia en el VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y la Administración Pública. Buenos Aires, Argentina.
- Andrews, Matthew. (2006) Beyond "Best Practice" and "Basic First" in Adopting Performance Budgeting Reform. World Bank, DC, USA. *Public Administration and Development*. 26, 147-161.
- Chan, James L. (2003) Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*. (January). 23 (1). 13-20.
- Chávez Presa, Jorge A. (2000) Para recobrar la confianza en el gobierno/Hacia la transparencia y mejores resultados con el presupuesto público. Fondo de Cultura Económica, México.
- Christiaens, Johan, Windels, Paul y Vanslembrouck, Sandrijn. (2004) Accounting and Management Reform in Local Authorities: A Tool for Evaluating Empirically the Outcomes. Universiteit Gent. Faculteit Economie, Bedrijfskunde.
- Guthrie, James and Tyrone Carlin. (1999) A review of Australian Experiences of Output Based Budgeting: a critical perspective. *Presented at the Critical Management Conference*, Manchester University, UK. (July).
- Hepworth, Noel. (2003) Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money & Management*. (January). 23 (1), 37-44.
- Hoge, Jeff and Martin, Ed. (2006) Linking Accounting and Budget Data: a Discourse. *Public Budgeting and Finance*. 26, 2:121
- Kettl, Donald F. (2000) *The Global Public Management Revolution: a report on the transformation of Governance*. The Brookings Institution. Washington, D.C.
- Klase, Kenneth A. and Michael J. Dougherty. (2004) Establishing a Research Agenda for Empirically Testing the Effects of Performance Budgeting. *Paper Prepared for the Annual Meeting of the Association of Budgeting and Financial Management (ABFM) of the American Society for Public Administration, Chicago, IL*. (October).
- Klase, Kenneth A., Michael J. Dougherty, AND Soo Geun Song. (1999) The Needs and Financial Problems of Small and Rural Localities: The Case of West Virginia. *Public Budgeting & Finance*. (Fall)

- Martí, Caridad. (2006) Accrual budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting and Finance*. 26, 2:45
- Meny, Ives y Thoenig, Jean-Claude. (1992) *Las políticas públicas*, Ariel, Barcelona.
- Moynihan, Donald. (2006) Managing for Results in State Government: Evaluating a Decade of Reform. *Public Administration Review*. (January-February). 77-89.
- Ngoyi, Mwabilu L., Gerald J. Miller and Marc Holzer. (2004) Outcome Budgeting: Assessment of its Goals and Objectives Across Government Levels.
- Pina, Vicente and Lourdes Torres. (2003) Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*. (December).
- Robinson, Marc y Jim Brumby. (2005) "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature", IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, WP/05/210.
- Sanderson, Ian. (2001) Performance Management, Evaluation and Learning in "Modern" Local Government. *Public Administration*. (Summer), 79, 2: 297-313.
- Schick, Allen. (1999) Opportunity, Strategy, and Tactics in Reforming Public Management. Paper presented at the OECD Symposium, Government of the future: Getting from Here to There, (September) 14-15, Paris. Citado por Donald P. Moynihan en *Managing for Results in State Government Evaluating a Decade of Reform*. *Public Administration Review*, January-February 2006.
- Schick, Allen. (1998) Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms. *The World Bank Research Observer*. 13, 1:123-31.
- Sevic, Zeljko. (2004) Accounting aspects of NPM: Accrual Accounting in the Public Sector. *Journal of finance management In Public Services*. Vol. 4, num. 1.
- Smith, Ken and Rita Cheng. (2004) Assessing Reforms of Government Accounting and Budgeting. *Presented at ABFM Conference, Chicago, IL*. (November).
- Scorsone, Eric A. (2005) Looking for Explanations: The Relationship Between Performance Based Budgeting and Government Appropriations. *Association for Budgeting and Financial Management Annual Meeting*, Washington, D.C.
- Wallace, Sally. (2003) Fiscal Architecture: A Framework for analysis of Public Expenditure Needs and Revenue Capacity. *Prepared for the World Bank Thematic Group On Taxation and Tax Policy*. (April).
- Willoughby, Katherine G. and Julia E. Melkers. (2005) Models of Performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting effects. *Public Administration Review*. (March/April) 65, 2:180-190.
- _____ (2004) Performance Measurement and Budget Balance: State Government Perspective. *Public Budgeting & Finance*. (Summer), 24 (2), 21-39.
- Willoughby, Katherine G. (2002) Performance Measurement Importance to State Budget Process and Deliberation. *Presented at the annual meeting of the Association of Budgeting and Financial Management of ASPA*. (January).
- Ley consultada:** Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda
Sitios web consultados: www.ifai.org.mx, www.funcionpublica.gob.mx

Anexo I

DIFERENCIAS ENTRE LA CONTABILIDAD DEVENGADA Y LA CONTABILIDAD DE FLUJO DE EFECTIVO

ASPECTOS	CONTABILIDAD DEVENGADA	CONTABILIDAD DE FLUJO DE EFECTIVO
DIFUSIÓN ENTRE SECTORES	AMPLIAMENTE ADOPTADA EN EL SECTOR PRIVADO COMO RESULTADO DE LOS CAMBIOS EN LAS NECESIDADES DE LOS USUARIOS EXTERNOS Y LA NECESIDAD DE TENER UN MEJOR PANORAMA DE LA SITUACIÓN DE LA EMPRESA, ES DECIR, PARA ASEGURARSE QUE HA SIDO ADMINISTRADA DE FORMA EFICAZ Y EFICIENTE.	AMPLIAMENTE ADOPTADA EN EL SECTOR PÚBLICO, AUNQUE VARIOS PAÍSES HAN ADOPTADO LA CONTABILIDAD DEVENGADA O ESTÁN EN PROCESO DE INTRODUCIRLA.
INTEGRACIÓN DE INFORMACIÓN	ES MEJOR Y MÁS COMPREHENSIVO, YA QUE TAMBIÉN IDENTIFICA TODOS LOS FLUJOS DE EFECTIVO, INCLUSIVE EN TRANSACCIONES INTERNAS.	NO ALCANZA A DIFERENCIAR LAS OPERACIONES QUE IMPLICAN GASTOS DE AQUELLAS OPERACIONES QUE IMPLICAN ADQUISICIONES DE RECURSOS NO FINANCIEROS.
INCLUSIÓN DE OPERACIONES	INCLUYE TODAS LAS OPERACIONES DE FLUJO DE EFECTIVO.	SÓLO REPORTA INFORMACIÓN DE FLUJO DE EFECTIVO.
PRACTICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	REQUIERE LA PREPARACIÓN DE MÚLTIPLES ESTADOS FINANCIEROS.	EN LA PRÁCTICA EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS ES USUALMENTE DIFÍCIL DE INTERPRETAR Y DE ENTENDER.
MANIPULACIÓN DE INFORMACIÓN	AUNQUE LA DEFINICIÓN DE LAS POLÍTICAS CONTABLES PUEDE INFLUENCIAR EN EL VALOR DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA, EN ESTE TIPO DE SISTEMA ES MÁS DIFÍCIL DE MANIPULAR.	LA DEFINICIÓN DE LAS POLÍTICAS CONTABLES PUEDE INFLUENCIAR EN EL VALOR DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA QUE PRODUCE.
COMPARABILIDAD Y CONSISTENCIA	LOS ESTADOS FINANCIEROS GENERADOS SON MÁS COMPARABLES Y CONSISTENTES.	LOS ESTADOS FINANCIEROS GENERADOS SON MENOS COMPARABLES Y CONSISTENTES.
REVELACIÓN SUFICIENTE	LOS ESTADOS FINANCIEROS INCLUYEN REVELACIÓN SUFICIENTE Y PROVEE UNA MEJOR VISTA DE LA SALUD FINANCIERA DEL GOBIERNO.	LOS ESTADOS FINANCIEROS NO INCLUYEN REVELACIÓN SUFICIENTE QUE PERMITA PROVEER UNA MEJOR VISTA DE LA SALUD FINANCIERA DEL GOBIERNO.
VISIÓN DE JUSTICIA INTERGENERACIONAL	PROVEE UNA MEJOR VISIÓN DE LA JUSTICIA INTERGENERACIONAL.	NO ES POSIBLE PROVEER UNA MEJOR VISIÓN DE LA JUSTICIA INTERGENERACIONAL.
INFORMACIÓN SOBRE LIQUIDEZ	EL GOBIERNO TIENE MÁS INFORMACIÓN PARA IDENTIFICAR LOS PAGOS ATRASADOS Y ASEGURAR UNA MEJOR ADMINISTRACIÓN DE SU LIQUIDEZ FINANCIERA.	NO PROPORCIONA INFORMACIÓN AL GOBIERNO PARA IDENTIFICAR LOS PAGOS ATRASADOS Y, POR LO TANTO, NO LE AYUDA A TENER UNA MEJOR ADMINISTRACIÓN DE SU LIQUIDEZ FINANCIERA.

Fuente: Elaboración propia con información de Sevic, Zeljko (2004).

DIFERENCIAS ENTRE LA CONTABILIDAD DEVENGADA Y LA CONTABILIDAD DE FLUJO DE EFECTIVO

ASPECTOS	CONTABILIDAD DEVENGADA	CONTABILIDAD DE FLUJO DE EFECTIVO
PROYECCIÓN A CORTO Y A LARGO PLAZO	ES POSIBLE DAR LA MISMA ATENCIÓN A LARGO PLAZO TANTO A LOS ACTIVOS Y PASIVOS COMO A LA DEUDA, EN TÉRMINOS DE ANÁLISIS DE OBJETIVOS Y RIESGOS. LO CUAL, TAMBIÉN PERMITE HACER CONTRIBUCIONES A LOS OBJETIVOS DE LA POLÍTICA ECONÓMICA.	LA ESTRATEGIA FISCAL SE ENFOCA EN GASTOS E INGRESOS A CORTO PLAZO.
UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN	LA INFORMACIÓN CONTABLE DE ESTE SISTEMA PROVEE MÁS INFORMACIÓN PARA PROPÓSITOS DE RESPONSABILIDAD Y TOMA DE DECISIONES, CON EL OBJETIVO DE GARANTIZAR QUE LOS RECURSOS SON USADOS DE UNA MANERA MÁS EFICIENTE. ADEMÁS DE INCLUIR INFORMACIÓN SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS.	EXCLUYE LA INFORMACIÓN SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS Y SE ENFOCA SÓLO EN EL FLUJO DE EFECTIVO, POR LO QUE, LA INFORMACIÓN QUE GENERA NO AYUDA A IDENTIFICAR RESPONSABILIDADES NI A LA TOMA DE DECISIONES.
IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS	TANTO LOS DISEÑADORES DE POLÍTICAS COMO LOS ADMINISTRADORES DEL SECTOR PÚBLICO PUEDEN IDENTIFICAR DIFERENTES TIPOS DE IMPACTOS, COMO EL DE USAR ACTIVOS FIJOS PARA PROVEER SERVICIOS PÚBLICOS.	NO LE ES POSIBLE IDENTIFICAR LOS IMPACTOS DE CIERTOS EVENTOS ELEMENTALES, COMO LA INTRODUCCIÓN DE UNA NUEVA LEGISLACIÓN, LA CUAL USUALMENTE LA PERCIBE COMO UN COSTO LIBRE DE GASTO, POR LO QUE, LA APLICACIÓN DE UNA NUEVA REGULACIÓN TIENE UN COSTO MARGINAL IGUAL A CERO.
IDENTIFICACIÓN DE LA POSICIÓN FINANCIERA INTERGENERACIONAL	LOGRA UNA MEJOR APRECIACIÓN DE LA POSICIÓN FINANCIERA INTERGENERACIONAL, DADO QUE, PUEDE MOSTRAR EN LOS REGISTROS LA DEUDA ACUMULADA DE UNA GENERACIÓN MUCHO ANTES DE QUE SEA CONTRAÍDA PARA REMBOLSARLA, Y LAS PROVISIONES NECESARIAS PUEDEN SER HECHAS EN EL TIEMPO, PARA ASEGURAR UN MEJOR MANEJO DE LA DEUDA.	NO RECONOCE COMPLETAMENTE LOS RECURSOS USADOS, COMO POR EJEMPLO: LA DEPRECIACIÓN, LA CUAL ES UN GASTO ANUAL QUE NO TIENE EQUIVALENCIA CON EL EFECTIVO. POR LO TANTO, NO LE ES POSIBLE REALIZAR PROVISIONES NI REALIZAR UN MEJOR MANEJO DE LA DEUDA.
RELACIÓN DE COSTOS CON RESULTADOS	TODOS LOS COSTOS INCURRIDOS EN LA PROPORCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS PUEDEN SER RELACIONADOS A LOS RESULTADOS, Y POR LO TANTO, LA CUANTIFICACIÓN DE LAS DECISIONES EN UNIDADES MONETARIAS PUEDE SER MÁS EXACTA E IDENTIFICAR CLARAMENTE LAS ÁREAS DE OPORTUNIDAD.	SÓLO RECONOCE EL FLUJO DE EFECTIVO, SIN PERCIBIR NI IDENTIFICAR QUÉ RESULTADOS OBTIENEN LAS EROGACIONES NI A DÓNDE SE DESTINAN LOS INGRESOS.
ADMINISTRACIÓN A NIVEL DEPARTAMENTAL	TAMBIÉN TIENE UN IMPACTO POSITIVO SOBRE UNA MEJOR ADMINISTRACIÓN A NIVEL DEPARTAMENTAL.	NO REFLEJA UN MEJOR IMPACTO EN LA ADMINISTRACIÓN A NIVEL DEPARTAMENTAL.

Fuente: Elaboración propia con información de Sevic, Zeljko (2004).

DIFERENCIAS ENTRE LA CONTABILIDAD DEVENGADA Y LA CONTABILIDAD DE FLUJO DE EFECTIVO

ASPECTOS	CONTABILIDAD DEVENGADA	CONTABILIDAD DE FLUJO DE EFECTIVO
USUARIOS DE LA INFORMACIÓN	PROVEE MEJOR INFORMACIÓN TANTO PARA LOS PROPIETARIOS, LOS ACREEDORES, LOS PROVEEDORES O EN GENERAL PARA TODOS LOS TOMADORES DE DECISIONES.	LA INFORMACIÓN QUE GENERA NO ES DE UTILIDAD PARA CUALQUIER TIPO DE USUARIO.
IDENTIFICACIÓN DE ACTIVOS	IDENTIFICA EN TODO MOMENTO LOS ACTIVOS Y PASIVOS.	EL ENFOQUE SOBRE LOS INGRESOS Y PAGOS EN EFECTIVO PUEDE RESULTAR EN LA REDUCCIÓN DE LA BASE DE ACTIVOS QUE PERMANECEN INADVERTIDOS POR ALGÚN TIEMPO.
VISIÓN GENERAL	PROVEE UNA MEJOR VISIÓN DE LAS ACTIVIDADES FINANCIERAS DEL GOBIERNO Y DE SU POSICIÓN FINANCIERA.	NO PROPORCIONA UNA CLARA IDEA DE LAS ACTIVIDADES FINANCIERAS DEL GOBIERNO NI DE SU POSICIÓN FINANCIERA.

Fuente: Elaboración propia con información de Sevic, Zeljko (2004).

Novedades

DIVISIÓN DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

- Cejudo, Guillermo, *Critical Junctures or Slow-Moving Processes? The Effects of Political and Economic Transformations...*, DTAP-186
- Sour, Laura, *Un repaso de conceptos sobre capacidad y esfuerzo fiscal, y su aplicación para los gobiernos locales mexicanos*, DTAP-187
- Santibañez, Lucrecia, *School-Based Management Effects on Educational Outcomes: A Literature Review and Assessment of the Evidence Base*, DTAP-188
- Cejudo, Guillermo y Sour Laura, *¿Cuánto cuesta vigilar al gobierno federal?*, DTAP-189
- Cejudo, Guillermo, *New Wine in Old Bottles: How New Democracies Deal with Inherited Bureaucratic Apparatuses...*, DTAP-190
- Arellano, David, *Fallas de transparencia: hacia una incorporación efectiva de políticas de transparencia en las organizaciones públicas*, DTAP-191
- Sour, Laura y Munayer Laila, *Apertura política y el poder de la Cámara de Diputados durante la aprobación presupuestaria en México*, DTAP-192
- Casar, Ma. Amparo, *La cultura política de los políticos en el México democrático*, DTAP-193
- Arellano, David y Lepore Walter, *Economic Growth and Institutions: The Influence of External Actors*, DTAP-194
- Casar, Ma. Amparo, *Los gobiernos sin mayoría en México: 1997-2006*, DTAP-195

DIVISIÓN DE ECONOMÍA

- Castañeda, Alejandro y Villagómez Alejandro, *Ingresos fiscales petroleros y política fiscal óptima*, DTE-382
- Dam, Kaniska, *A Two-Sided Matching Model of Monitored Finance*, DTE-383
- Dam, Kaniska, Gautier Axel y Mitra Manipushpak, *Efficient Access Pricing and Endogenous Market Structure*, DTE-384
- Dam, Kaniska y Sánchez Pagés Santiago, *Deposit Insurance, Bank Competition and Risk Taking*, DTE-385
- Carreón, Víctor, Di Giannatale Sonia y López Carlos, *Mercados formal e informal de crédito en México: Un estudio de caso*, DTE-386
- Villagómez, Alejandro y Roth Bernardo, *Fiscal Policy and National Saving in Mexico, 1980-2006*, DTE-387
- Scott, John, *Agricultural Policy and Rural Poverty in Mexico*, DTE-388
- Hogan, William, Rosellón Juan y Vogeslang Ingo, *Toward a Combined Merchant-Regulatory Mechanism for Electricity Transmission Expansion*, DTE-389
- Roa, Ma. José y Cendejas José Luis, *Crecimiento económico, estructura de edades y dividendo demográfico*, DTE-390
- Kristiansen, Tarjei y Rosellón Juan, *Merchant Electricity Transmission Expansion: A European Case Study*, DTE-391

DIVISIÓN DE ESTUDIOS INTERNACIONALES

- Schiavon, Jorge y Velázquez Rafael, *El 11 de septiembre y la relación México-Estados Unidos: ¿Hacia la securitización de la agenda?*, DTEI-150
- Velázquez, Rafael, *La paradiplomacia mexicana: Las relaciones exteriores de las entidades federativas*, DTEI-151
- Meseguer, Covadonga, *Do Crises Cause Reform? A New Approach to the Conventional Wisdom*, DTEI-152
- González, Guadalupe y Minushkin Susan, *Líderes, opinión pública y política exterior en México, Estados Unidos y Asia: un estudio comparativo*, DTEI-153
- González, Guadalupe y Minushkin Susan, *Leaders, public opinion and foreign policy in Mexico, the United States, and Asia: a comparative study*, DTEI-154
- González, Guadalupe y Minushkin Susan, *Opinión pública y política exterior en México*, DTEI-155
- González, Guadalupe y Minushkin Susan, *Public opinion and foreign policy in Mexico*, DTEI-156
- Ortiz Mena, Antonio, *El Tratado de Libre Comercio de América del Norte y la política exterior de México: lo esperado y lo acontecido*, DTEI-157
- Ortiz Mena, Antonio y Fagan Drew, *Relating to the Powerful One: Canada and Mexico's Trade and Investment Relations with the United States*, DTEI-158
- Schiavon, Jorge, *Política exterior y opinión pública: México ante el mundo*, DTEI-159

DIVISIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS

- Fondevila Gustavo, *Estudio de percepción de usuarios del servicio de administración de justicia familiar en el Distrito Federal*, DTEJ-14
- Pazos, Ma. Inés, *Consecuencia lógica derrotable: análisis de un concepto de consecuencia falible*, DTEJ-15
- Posadas, Alejandro y Hugo E. Flores, *Análisis del derecho de contar con un juicio justo en México*, DTEJ-16
- Posadas, Alejandro, *La Responsabilidad Civil del Estado /Análisis de un caso hipotético*, DTEJ-17
- López, Sergio y Posadas Alejandro, *Las pruebas de daño e interés público en materia de acceso a la información. Una perspectiva comparada*, DTEJ-18
- Magaloni, Ana Laura, *¿Cómo estudiar el derecho desde una perspectiva dinámica?*, DTEJ-19
- Fondevila, Gustavo, *Cumplimiento de normativa y satisfacción laboral: un estudio de impacto en México*, DTEJ-20
- Posadas, Alejandro, *La educación jurídica en el CIDE (México). El adecuado balance entre la innovación y la tradición*, DTEJ-21
- Ingram, Matthew C., *Judicial Politics in the Mexican States: Theoretical and Methodological Foundations*, DTEJ-22
- Fondevila, Gustavo e Ingram Matthew, *Detención y uso de la fuerza*, DTEJ-23

DIVISIÓN DE ESTUDIOS POLÍTICOS

- Lehoucq, Fabrice E., *Structural Reform, Democratic Governance and Institutional Design in Latin America*, DTEP-188
- Schedler, Andreas, *Patterns of Repression and Manipulation. Towards a Topography of Authoritarian Elections, 1980-2002*, DTEP-189
- Benton, Allyson, *What Makes Strong Federalism Seem Weak? Fiscal Resources and Presidencial-Provincial Relations in Argentina*, DTEP-190
- Crespo, José Antonio, *Cultura política y consolidación democrática (1997-2006)*, DTEP-191
- Lehoucq, Fabrice, *Policymaking, Parties and Institutions in Democratic Costa Rica*, DTEP-192
- Benton, Allyson, *Do Investors Assess the Credibility of Campaign Commitments? The Case of Mexico's 2006 Presidential Race*, DTEP-193
- Nacif, Benito, *Para entender las instituciones políticas del México democrático*, DTEP-194
- Lehoucq, Fabrice, *Why is Structural Reform Stagnating in Mexico? Policy Reform Episodes from Salinas to Fox*, DTEP-195
- Benton, Allyson, *Latin America's (Legal) Subnational Authoritarian Enclaves: The Case of Mexico*, DTEP-196
- Hacker, Casiano y Jeffrey Thomas, *An Antitrust Theory of Group Recognition*, DTEP-197

DIVISIÓN DE HISTORIA

- Pipitone, Ugo, *Aperturas chinas (1889, 1919, 1978)*, DTH-34
- Meyer, Jean, *El conflicto religioso en Oaxaca*, DTH-35
- García Ayluardo Clara, *El privilegio de pertenecer. Las comunidades de fieles y la crisis de la monarquía católica*, DTH-36
- Meyer, Jean, *El cirujano de hierro (2000-2005)*, DTH-37
- Sauter, Michael, *Clock Watchers and Stargazers: On Time Discipline in Early-Modern Berlin*, DTH-38
- Sauter, Michael, *The Enlightenment on Trial...*, DTH-39
- Pipitone, Ugo, *Oaxaca prehispánica*, DTH-40
- Medina Peña, Luis, *Los años de Salinas: crisis electoral y reformas*, DTH-41
- Sauter, Michael, *Germans in Space: Astronomy and Anthropologie in the Eighteenth Century*, DTH-42
- Meyer, Jean, *La Iglesia católica de los Estados Unidos frente al conflicto religioso en México, 1914-1920*, DTH-43

Ventas

El Centro de Investigación y Docencia Económicas / CIDE, es una institución de educación superior especializada particularmente en las disciplinas de Economía, Administración Pública, Estudios Internacionales, Estudios Políticos, Historia y Estudios Jurídicos. El CIDE publica, como producto del ejercicio intelectual de sus investigadores, libros, documentos de trabajo, y cuatro revistas especializadas: *Gestión y Política Pública*, *Política y Gobierno*, *Economía Mexicana Nueva Época* e *Istor*.

Para adquirir alguna de estas publicaciones, le ofrecemos las siguientes opciones:

VENTAS DIRECTAS:

Tel. Directo: 5081-4003
Tel: 5727-9800 Ext. 6094 y 6091
Fax: 5727 9800 Ext. 6314

Av. Constituyentes 1046, 1er piso,
Col. Lomas Altas, Del. Álvaro
Obregón, 11950, México, D.F.

VENTAS EN LÍNEA:

Librería virtual: www.e-cide.com

Dudas y comentarios:
publicaciones@cide.edu

¡Nuevo!

Adquiera el CD de las colecciones completas de los documentos de trabajo de la División de Historia y de la División de Estudios Jurídicos.



¡Próximamente! los CD de las colecciones completas de las Divisiones de Economía, Administración Pública, Estudios Internacionales y Estudios Políticos.