

V JORNADAS EUROSAI/OLACEFS

SOSTENIBILIDAD FINANCIERA, RENDICIÓN DE CUENTAS Y RESPONSABILIDAD

SUBTEMA 1

RENDICIÓN DE CUENTAS Y RESPONSABILIDAD EN EL CONTEXTO DE LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

Sumario:

Introducción

- 1 - La responsabilidad como principio fundamental de la credibilidad de las instituciones privadas y públicas
- 2 - Enfoque por las entidades fiscalizadoras superiores (EFS)
- 3 - Conclusiones
- 4 - Recomendaciones

Introducción

En el ámbito de materias en que, de algún modo, se coloca la cuestión de su *sostenibilidad*¹, el principio de la “responsabilidad” (como “obligación de rendir cuentas”) se revela como indisociable de las actividades de control que, de algún modo, deben ser ejercidas tomando como objeto tales materias².

Tratándose de sostenibilidad de las finanzas públicas, y estando como está actualmente en causa la posibilidad de que los Estados continúen garantizando a sus ciudadanos los beneficios sociales (educación, salud, seguridad social), que durante décadas fueron siendo progresivamente generalizados a las poblaciones y cuya financiación se encuentra en riesgo en nuestros días, esta concepción asume, naturalmente, una relevancia particularmente significativa.

Es de señalar que la problemática de la responsabilidad fue desarrollada en contextos que tomaban como referencia la credibilidad de las sociedades, principalmente en relación a la noción de Responsabilidad Social de la Empresa, inscribiéndose en el marco de principios generales constantes de la concepción de “good governance” empresarial.

No obstante, se trata de principios actualmente considerados como indisociables de la actividad pública, siendo un hecho que los ciudadanos/contribuyentes tienen la expectativa de que la acción de los poseedores de los cargos públicos se subordine a principios de servicio público centrados en la transparencia, integridad y ética.

Se entiende así que, en el ámbito de sus *Normas de Auditoria*, INTOSAI se refiera a la exigencia de “public accountability” como un principio básico³.

De este modo, cuando actualmente se debate la actual y compleja cuestión de la *sostenibilidad de las finanzas públicas*, y de la relación de la actividad de las EFS a esta materia, el principio de la responsabilidad surge como piedra de toque inevitable al enfoque del tema. No obstante, junto del reconocimiento de su relevancia, la verdad es que él se encuentra en una fase de debate y reflexión, no siendo exento de alguna complejidad,

¹ Cabe referir aquí el área del medioambiente, contexto en que la expresión surgió asociada a las problemáticas del desarrollo (el *Principio del Desarrollo Sostenible*), aunque sea hoy en día de utilización generalizada en el ámbito de las finanzas públicas, del punto de vista de su financiación. El concepto de sostenibilidad envuelve el no comprometimiento en el presente de los recursos de las generaciones futuras.

² En la versión portuguesa de este texto consideramos el término “responsabilidad” con arreglo en que, generalmente, es utilizada la palabra inglesa “accountability” (en síntesis: “obligación de rendir cuentas”). No obstante, la utilización de cada una de las expresiones puede implicar connotaciones específicas (aún existiendo afinidades). Acerca de la traducción/equivalencia entre estas expresiones, cf. EVERARD, Patrick y WOLTER, Diane, *Glossarium*, Office des publications officielles des Communautés européennes, 1989, p. 56 (Glosario de términos y expresiones utilizadas en materia de control externo de las finanzas públicas adoptado por el Tribunal de Cuentas Europeo).

³ Cf. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Chapter 1, “Basic Principles in Government Auditing”, punto 1.0.6 (c), p. 26.

resultante, en gran parte, de la propia evolución de los *modos y medios* utilizados por los organismos en la prosecución de sus atribuciones.

1. La responsabilidad como principio fundamental de la credibilidad de las instituciones privadas y públicas

Contexto del desarrollo del principio de la responsabilidad⁴

El desarrollo de este principio se inscribe en el marco de valores defendidos desde el inicio de los años 90 relativamente al Gobierno de las Sociedades (*Corporate Governance*) y que tuvo como marco fundamental el *The Cadbury Report* y su *Code of Best Practice*.

Este informe identificaba a los tres principios fundamentales del Gobierno de las Sociedades: la transparencia, la integridad y la responsabilidad (*accountability*).

Más tarde, a finales de la década de los 90, tras los escándalos financieros de que son ejemplos los casos Enron, WorldCon y Parmalat, surge el concepto de *Responsabilidad Social de las Empresas o de las Organizaciones (RSE o RSO)*⁵, que se amplió a todos los países europeos a través del *Libro Verde para la Promoción de la RSO*, de la Comisión Europea (2001).

Ahora bien, es en los referidos principios del Gobierno de las Sociedades que el concepto de RSO encontrará los necesarios mecanismos de interacción entre los agentes económicos.⁶

Nótese que el concepto de RSO está aún en evolución. A través de él se pretende que la evaluación de una empresa/organización incorpore, además de indicadores económico financieros, las conductas éticas y los comportamientos de la empresa en el mercado.

De este modo, ha pasado a ser frecuente que los analistas de inversiones exijan un análisis de riesgo relativamente a RSO antes de la toma de decisión de financiación. Además de eso, los *rating* de evaluación de empresas pasaron a integrar el cumplimiento de criterios de RSO, relativamente a áreas tales como: medioambiente, prácticas de conducta ética,

⁴ Sobre esta materia véase ERNESTO CUNHA / RUI ÁGUAS/ PAULO NOGUEIRA DA COSTA, Informação Conjunta n.ºs 38/DCP y 7/06-CEMAC, del 04-07-2006. Esta información se fundamenta en un Estudio de base para la preparación de la respuesta del Tribunal de Cuentas de Portugal al documento de la INTOSAI “*SAI’s Transparency and Accountability*”, constituido por siete cuestiones y remitido por el Tribunal de Cuentas de Bélgica, en el ámbito de los trabajos del *Professional Standards Committee* (incluidos en el contexto del *Objetivo 1 del Plan Estratégico de la INTOSAI para 2005-2010*). Nótese que este Estudio se encuentra disponible en: http://timor/C2/C15/Fontes%20Documentais/Document%20Library/TCP_det.aspx

⁵ En Inglés: CSR – *Corporate Social Responsibility* (cit. en el Estudio referido en la nota de rodapié anterior, p. 6).

⁶ Cf. Estudio citado en la nota de rodapié n.º 4, p. 11.

divulgación de informes e información, inversión social, auditoría y definición y conducción de políticas de gobernanza de las sociedades.⁷

Sin embargo, se comprueba que el concepto de RSO continúa siendo insuficientemente aplicado.⁸

La responsabilidad como principio adoptado en el ámbito del sector público

Como ha sido referido, el concepto de responsabilidad fue identificado en el *Cadbury Report* como uno de los tres principios fundamentales del Gobierno de las Sociedades. Nótese que tales principios fueron también adoptados, principalmente por la *International Federation of Accountants* – IFAC como aplicables igualmente a todas las entidades del sector público.⁹

Es en el ámbito de la “Estructura de la organización y proceso”, una de las cuatro dimensiones de gobernanza de las entidades del sector público, que encontramos, entre otras concepciones, las siguientes perspectivas sobre responsabilidad:

- “Responsabilidad estatutaria – establecer disposiciones para garantizar conformidad con los estatutos, reglamentos y otras buenas prácticas;
- Responsabilidad financiera – establecer disposiciones apropiadas para garantizar a buena utilización de los fondos públicos, con economía, eficiencia, eficacia y celo;
- Comunicación – establecer canales de comunicación transparentes para todos los grupos de interesados en cuanto a la misión, reglas, objetivos y desempeño; definir procedimientos para el funcionamiento de esa comunicación;
- Reglas y responsabilidades:
 - De quien preside a la entidad pública;
 - De las atribuciones y competencias de la dirección de la entidad;
 - De liderazgo estratégico;
 - De los miembros no ejecutivos de la dirección;
 - De los dirigentes ejecutivos;
 - De la política de remuneración y beneficios.¹⁰

También con referencia al control del sector público, refiérase que el Glosario de términos y expresiones utilizadas en materia de control externo de las finanzas públicas adoptado por el Tribunal de Cuentas Europeo¹¹, explicita la expresión “accountability” del

⁷ Idem, p. 7.

⁸ Idem, p. 9.

⁹ Cf. *International Federation of Accountants* – IFAC, 2001-Study 13 Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective – pp. 15-19 (citado en el Estudio referido en la nota de rodapié n.º 4, p. 17).

¹⁰ Cf. Estudio citado en la nota de rodapié n.º 4, p. 17-18.

¹¹ Cf. nota de rodapié n.º 2.

siguiente modo: “*Duty imposed on an audited person or entity to show that he/it has administered or controlled the funds entrusted to him/it in accordance with the terms on which the funds were provided.*”¹²

Este sentido es corroborado por la Organización Internacional de las EFS (INTOSAI), que, en su Glosario, ha adoptado una definición (referenciada, naturalmente, al sector público), en que se constatan evidentes afinidades con la acabada de referir: “*Public Accountability – The obligations of persons or entities, including public enterprises and corporations, entrusted with public resources to be answerable for the fiscal, managerial and program responsibilities that have been conferred on them, and to report to those that have conferred these responsibilities on them.*”¹³

Con referencia a principios básicos más específicos (o de las buenas prácticas presupuestarias), refiérase el Código del Fondo Monetario Internacional¹⁴, que presenta cuatro aspectos: la definición clara de funciones y responsabilidades; el acceso público a la información; la transparencia en la preparación, ejecución y rendición de cuentas del presupuesto; y las garantías de integridad.

Finalmente, en una perspectiva más global (con intervención en el área del desarrollo internacional), es de destacar el hecho de que el Banco Mundial establece estrategias de *good governance*, en orden al perfeccionamiento del desempeño de los gobiernos a través de reformas de las respectivas administraciones públicas¹⁵.

Según la OCDE, la mayoría de los países que la integran han aprobado códigos de conducta ética con el objetivo de proporcionar patrones elevados de comportamiento de la parte de los agentes públicos.

Encontramos así, en el dominio del sector público, un paralelismo con el objetivo, en el sector privado, de refuerzo de la confianza de los accionistas y de otros agentes en los órganos de gestión de las empresas, el cual se encuentra relacionado con varios (otros) temas relacionados con dirección y control y que tiene como finalidad el “arraigo” de una cultura de gestión responsable y transparente ante la comunidad.

¹² Cf. Estudio citado en la nota de rodapié n.º 4, p. 85.

¹³ Cf. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Glosario anexo, p. 73.

¹⁴ “*Code of Good Practices on Fiscal Transparency*” aprobado en 2001 por el Executive Board do International Monetary Fund, que puede ser consultado en la página www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm (citado en el Estudio referido en la nota de rodapié n.º 4, p. 22).

¹⁵ *The World Bank, Public Sector Group, Reforming Public Institutes and Strengthening Governance*, 2000 (citado en el Estudio referido en la nota de rodapié n.º 4, p. 22).

Sin embargo, relativamente a medidas destinadas a la implementación de los principios de buena gobernanza pública, es de notar que, cuando se comparan con las del sector privado, algunos estudios revelan que aún existe un largo camino por recorrer¹⁶.

2. Enfoque por las entidades fiscalizadoras superiores (EFS)

La responsabilidad como principio básico de las EFS

En el ámbito de sus *Normas de Auditoria*, la INTOSAI se refiere a una exigencia de “public accountability”, relativamente a personas y entidades que generen recursos públicos, como uno de los principios básicos de la auditoria a realizar por las Entidades fiscalizadoras superiores (EFS)¹⁷.

Las EFS adoptan y adaptan a sus realidades los principios y normas de la INTOSAI y de otras organizaciones que se ocupan del control, siendo en gran medida reconocido que la responsabilidad en el sector público “se refiere a las exigencias de una gestión eficiente de los recursos públicos, de transparencia y de buena gobernación, de acuerdo con patrones éticos y de desempeño que se imponen en orden a la contención del gasto público, con mantenimiento de la calidad de las prestaciones del servicio público, al no agravamiento de la carga fiscal y al no comprometimiento de las generaciones futuras con cargos asumidos en el presente e inoportunos en el futuro¹⁸”.

Ahora bien, aquí se trata, de hecho, de la amplia problemática de la *sostenibilidad de las finanzas/políticas públicas*, cuya evaluación pasa ciertamente por la adopción de criterios de responsabilización de los agentes que, de algún modo, intervienen en la elaboración y aplicación de las políticas.

Por otro lado, es también fundamental que las propias EFS “estén igualmente obligadas a someter sus cuentas y su gestión al examen y censura de profesionales debidamente habilitados y calificados, una vez que los ciudadanos tienen derecho a la rendición de cuentas por parte de quien ejerce funciones públicas y genere y administra dineros y activos públicos¹⁹”, siendo que las EFS tienen, en esta materia, las mayores responsabilidades.

¹⁶ Consultar entre otros, los documentos “Corporate Governance in the Public Sector: An Evaluation of its Tensions, Gaps and Potential” y “Corporate Governance and Performance” en la página www.canberra.edu.au/ (Citado en el Estudio referido en la nota de rodapié n.º 4, p. 20).

¹⁷ Cf. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Chapter 1, “Basic Principles in Government Auditing”, punto 1.0.6 (c), p. 26.

¹⁸ Cf. Estudio citado en la nota de rodapié n.º 4, p. 24.

¹⁹ Idem, *ibidem*.

Otra dimensión de esta materia que se coloca como imprescindible es la necesidad de adaptación de la actividad del control y de la realización práctica del principio de la responsabilidad por las EFS, a las nuevas realidades de la gestión pública.

Como señala la OCDE,²⁰ en las últimas décadas nuevas formas de gestión pública, políticas de privatización y nuevas tecnologías alteraron el modo de como el sector público desempeña su papel, habiendo creado simultáneamente una necesidad de nuevas formas de responsabilización, tanto de los organismos como de los gobiernos, por aquello que están haciendo.

Con un sector público crecientemente más desarrollado, se ha hecho cada vez más complejo garantizar la conformidad de las actividades realizadas con los objetivos de las políticas, del control y del gasto y el acompañamiento del desempeño de los actuales organismos se ha hecho crecientemente más complejo.

Reflexión en el ámbito de la INTOSAI

En el documento de la INTOSAI *Implementation Guidelines for Performance Audit*, se reconoce alguna complejidad en el término “accountability”, que, desde luego, encuentra “matices” diferentes en sus connotaciones en los diferentes idiomas y países.

Así, para algunos, el concepto de “accountability” está limitado a un ámbito contable o es encarado como una obligación de rendición de cuentas. Otras culturas usan la expresión con sentidos más amplios, relacionados con la responsabilización de aquellos a quien son confiados poderes públicos, relativamente a sus acciones.

Otra área de reflexión se encuentra en la referencia incluida en el documento mencionado, según la cual: “*Auditing is normally associated with accountability, but in performance auditing this is not always the case.*”²¹

Se considera que “accountability”, en auditoria, puede ser descrita como la apreciación del modo cómo los responsables a diferentes niveles alcanzaron objetivos relevantes y obtuvieron otros requisitos por los cuales son absolutamente responsables, suponiéndose que los factores que se encuentren fuera del control de los auditados no influenciarán los resultados.

Ahora bien, incluso de acuerdo con el referido documento, una visión alternativa consiste en el enfoque sobre la comprensión y explicación de las constataciones obtenidas durante la auditoria. De este modo, en vez de buscar encontrar quien está en falta, es posible

²⁰ Cf. *Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control*, Policy Brief, OECD Observer, April 2005.

²¹ Cf. INTOSAI, *Implementation Guidelines for Performance Audit*, p 28.

analizar los factores que originaron los problemas detectados y discutir lo que se puede hacer relativamente a tales problemas, siendo que este enfoque refleja la idea de que el propósito general de la auditoría de resultados (“performance auditing”) es promover la economía, la eficiencia y la eficacia²²

De este modo, somos llevados al siguiente comentario: *“The two approaches represent different ideas to performance auditing; one in which accountability (as in compliance and financial auditing) is at the centre of attention of the audit, while the other – which put emphasis on economy, efficiency and effectiveness – primarily concerns itself with the subject matter of the audit causes of problems observed.”*²³

También con referencia a la auditoría de resultados, el referido documento de la INTOSAI se refiere a riesgos envueltos por una visión con enfoque en la “accountability”, una vez que la perspectiva y ámbito deben ser limitados, lo que, por su vez, limita indebidamente la posibilidad de hacer un análisis independiente. La visión por la vía del enfoque sobre las posibles causas de los problemas detectados facilita a las auditorías cubriendo áreas de responsabilidad de diferentes partes. Sin embargo, a este propósito, el documento presenta la siguiente observación: *“... this approach makes greater demands in terms of the skills of auditors.”*²⁴

Refiérase además que este tema, en el ámbito de la INTOSAI, se encuentra en esta fase en análisis y profundización en el contexto de las actividades en curso del Comité de Normas Profesionales (Objetivo 1 del Plan Estratégico de la INTOSAI).

Para el efecto, se ha entendido que las EFS deben también desarrollar buenos ejemplos de responsabilidad y transparencia, que deberían ser ilustrados a través de la descripción de casos de buenas prácticas, implicando una amplia aceptación del concepto en causa.

3. Conclusiones

- 1 - El principio de la “responsabilidad” (como “obligación de rendir cuentas” y tomando la palabra como equivalente a la expresión inglesa “accountability”) se revela como indisociable de la apreciación de la credibilidad de instituciones privadas y públicas, encontrándose integrado en el ámbito de los principios básicos adoptados por organizaciones que congregan entidades de control, tales como la IFAC y la INTOSAI.

²² Idem, ibidem.

²³ Idem, ibidem.

²⁴ Idem, ibidem.

- 2 - Estando en causa cuestiones de sostenibilidad de las finanzas/políticas públicas, principalmente en lo que se refiere a los sectores sociales, los organismos ejecutores de las políticas son confrontados con mayores exigencias de gestión eficiente de los recursos, de transparencia y de buena gobernación, según patrones éticos de desempeño que se imponen en orden a la contención del gasto público, con mantenimiento de la calidad de los servicios prestados.
- 3 - Reconociéndose que la organización y desempeño de las actividades de las EFS tendrán que pasar de alguna forma también a reflejar las exigencias de profundas reformas de la Administración Pública que se colocan actualmente a los Estados (indisociablemente unidas a la problemática de la sostenibilidad financiera), somos llevados a concluir que estas instituciones deberán siempre adoptar, de alguna forma, criterios de responsabilidad aplicables a los interventores en la ejecución de políticas.
- 4 - No obstante, a pesar de la generalidad de su aceptación y adopción por los órganos de control, deben señalarse algunas dimensiones de complejidad que caracterizan también a esta materia, de entre las cuales identificamos las siguientes (en síntesis):
 - El propio sentido de la expresión responsabilidad/”accountability”, que presenta alguna diferenciación según las culturas donde es aplicado;
 - La creciente alteración del modo de desempeño por el sector público (lo que incluye componentes institucionales y financieras);
 - Cuestiones metodológicas (*máxime*, las específicas de la auditoria de resultados/gestión, principalmente cuando está en causa la identificación de factores en el origen de los problemas detectados);
 - Como fruto de las observaciones anteriores: necesidades sentidas de profundización de la materia (haya en vista el debate actualmente en curso en el ámbito de la INTOSAI).

Se trata seguramente de una materia en que se vislumbran *retos futuros*.

4. Recomendaciones

- 1 - Las Instituciones Supremas de Control deben apertrecharse en términos humanos, legislativos y financieros de los instrumentos necesarios a su intervención en materia de examen de la sostenibilidad financiera de los Estados, una problemática ineludible y que, constituyendo un reto ya en la actualidad, se hará, previsiblemente, cada vez más complejo.

- 2 - El principio de la responsabilidad/”accountability”, como “obligación de rendir cuentas”, ampliamente adoptado por las EFS, deberá evolucionar no sólo en el sentido de mayor abarcamiento (principalmente, pasando a ser extensivo a diferentes tipos de entidades que pasaron a intervenir en la gestión de dineros y activos públicos, lo que podrá en ciertos casos implicar alteraciones legislativas), sino también del punto de vista de profundización conceptual, de modo a poder ser aplicable a las realidades diferenciadas ya existentes en dominios relacionados con la prestación de bienes y servicios financiados por recursos públicos.