

ARTÍCULO ORIGINAL

LOS SALDOS DE BALANCE Y SU IMPACTO EN LA TRANSPARENCIA DE LAS RENDICIONES DE CUENTAS DE LOS GOBIERNOS REGIONALES DEL PERÚ, 2020.

BALANCE SHEETS AND THEIR IMPACT ON THE TRANSPARENCY OF THE ACCOUNTABILITY OF THE REGIONAL GOVERNMENTS OF PERU, 2020.

Juan Francisco Martín Aranibar Romero.
Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8682-7441>
Correo electrónico: juan.aranibar1@unmsm.edu.pe

Recibido: 14/06/2021 Aceptado: 20/06/2021 Publicado: 21/06/2021

RESUMEN

Objetivo: Determinar el impacto de los Saldos de Balance en la transparencia de las Rendiciones de Cuenta de los Gobiernos Regionales del Perú, periodo 2020. **Metodología:** Investigación cuantitativa de diseño no experimental transeccional correlacional. Se efectuó la recopilación y el procesamiento de datos obtenidos del portal de Transparencia Económica del MEF.. **Resultados:** Las veintiséis entidades reflejan diferencias respecto a la determinación de sus Saldos de Balance del periodo 2019 y su registro en la ejecución presupuestaria de ingresos en el periodo 2020; asimismo, catorce entidades no incorporaron mayores ingresos y Saldos de Balance en su Presupuesto Institucional 2020, y los doce restantes reportan su Presupuesto Institucional sobrestimado, impactando en la transparencia de las Rendiciones de Cuenta. **Conclusión:** Las entidades objeto de estudio deben justificar las diferencias sobre la determinación de sus saldos de balance y registro de ejecución presupuestaria de ingresos, sobre las variaciones que podrían existir para efectos de transparencia y rendición de cuentas; Asimismo, se deben emitir políticas contables y presupuestarias con la finalidad de registrar los importes reales de recaudación de ingresos en su presupuesto final, que incluyen los Saldos de Balance.

Palabras clave: Rendición de Cuentas, Transparencia económica, Saldos de Balance, Gobiernos Regionales, NICSP.

ABSTRACT

Objective: To determine the impact of Balance Sheet Balances on the transparency of the Account Rendering of the Regional Governments of Peru, period 2020. **Methodology:** Quantitative investigation of correlational transeccional non-experimental design. The data obtained from the MEF's Economic Transparency portal was collected and processed. **Results:** The twenty-six (26) entities classified in the 99 Regional Governments sector reflect differences regarding the determination of their Balance Balances for the 2019 period and their registration in the budget execution of income in the 2020 period; Likewise, fourteen (14) entities did not incorporate higher revenues and Balance Balances in their 2020 Institutional Budget, and the remaining twelve (12) report their overestimated Institutional Budget, impacting on the transparency of Account Rendering. **Conclusion:** The entities under study must justify the differences regarding the determination of their balance sheet balances and revenue budget execution record, regarding the variations that could exist for purposes of transparency and accountability; Likewise, accounting and budgetary policies must be issued to record the actual amounts of revenue collection in its final budget, which include the Balance Sheets.

Keywords: Account Rendering, Economic Transparency, Balance Sheet, Regional Governments, IPSAS.

Los autores[®]. Este artículo es publicado por la Revista Balance's de la Universidad Nacional Agraria de la Selva. Este es un manuscrito de acceso abierto, distribuido bajo los términos de la Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional. (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>), que permite el uso no comercial, distribución y reproducción en cualquier medio, siempre que se cite adecuadamente la obra original.

INTRODUCCIÓN

En los Gobiernos Regionales del Perú, bajo el actual contexto COVID-19 se evidencian ciertas deficiencias y retrasos respecto al cierre de brechas de la infraestructura pública y equipamiento disponible para la adecuada prestación de servicios. La población, ante dicho factor político y económico, tiene como fuente de información el portal de transparencia económica del Ministerio de Economía y Finanzas para efectuar consultas sobre los avances de la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos, así como también acceso a la Cuenta General de la República del Sector Público; no obstante, dicha información constituye incompleta al no considerar la información total de los recursos financieros disponibles en su Presupuesto Institucional que comprenden los Saldos de Balance.

Asimismo, ciertas entidades no conocen el origen de dichos Saldos de Balance por el tipo de recurso de rubros de fuentes de financiamiento, ello por constituir de ejercicios anteriores y que requieren de un mayor análisis y sinceramiento contable.

Por lo tanto, se genera la situación de riesgo que dichos recursos disponibles de saldos de balance no sean tomados en cuenta para la planificación presupuestaria y la programación multianual y gestión de inversiones.

Para dicho efecto, el presente trabajo de investigación tiene por finalidad coadyuvar con mejorar los niveles de control y seguimiento del Presupuesto Público y la ejecución del ciclo de inversiones en los Gobiernos Regionales tomando como base las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público fortaleciendo la transparencia y la rendición de cuentas hacia la calidad y modernización de la administración financiera.

ESTADO DE LA CUESTIÓN.

En el marco del estado de la cuestión, en el Perú se ha podido contemplar la carencia de la información financiera presupuestal integral producida en forma oportuna y confiable, según Ugarte, S.A. (2003).

Gómez, M. (2013) concluye que, la implementación de un modelo contable centrado en el desempeño financiero y en las variaciones del valor, contrasta con los procesos económico-políticos del Sector Público, que reclaman de un modelo contable más amplio en sus objetivos, capaz de representar sus actuaciones y logros.

Motivo por el cual, el nuevo rol de la contabilidad pública debe favorecer la toma de decisiones para impulsar una eficiente inversión del Estado; por lo

tanto, hay que cambiar el papel de la contabilidad como una contabilidad de decisión, para que todos los actos y hechos económicos y financieros en cualquier lugar del país sean registrados oportunamente en línea, según Fridman, M. (2019).

Para ello, en la contabilidad gerencial ha trascendido el control de costos y la elaboración de presupuestos, para asumir un rol más estratégico y hacia la creación de valor en el corto, mediano y largo plazo, interviniendo en el diagnóstico permanente de la organización, la planificación y el control estratégico, según Vílchez et al (2019).

Sobre lo expuesto, la Contabilidad puede contribuir al proceso de construcción de la confianza y al empoderamiento de los ciudadanos a través de la construcción de sistemas de información contable integrados y de la producción de informes que contengan datos fidedignos que permitan tomar decisiones en contextos altamente complejos, según Rodríguez de Ramírez, M. del C. (2020).

MARCO NORMATIVO NACIONAL.

Las bases teóricas del presente trabajo de investigación toman como referencia el Decreto Legislativo 1436 (2018) como el Marco de la Administración Financiera del Sector Público que comprende el proceso de evaluación de la gestión de los recursos públicos mediante el seguimiento y evaluación de las inversiones, la elaboración de la Cuenta General de la República, las estadísticas de las finanzas públicas y la evaluación presupuestaria.

Al respecto, se han tomado en cuenta los siguientes principios del Decreto Legislativo 1440 (2018) del Sistema Nacional de Presupuesto Público para el presente trabajo de investigación:

- a) Equilibrio Presupuestario, el cual consiste en que el Presupuesto del Sector Público se constituye por los créditos presupuestarios que representan el equilibrio entre la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar de conformidad con las políticas públicas de gasto;
- b) Principio de no afectación predeterminada, que dispone los ingresos públicos de cada una de las Entidades Públicas deben destinarse a financiar el conjunto de gastos presupuestarios previstos en los Presupuestos del Sector Público;
- c) Principio de Integridad, en el cual se dispone el registro de los ingresos y los gastos se realiza en los Presupuestos por su importe total.

DESCRIPCIÓN DE LAS VARIABLES DE ESTUDIO:

Saldo de balance = ingresos recaudados - gastos devengados

1. Saldos de Balance en el Sector Público

El Decreto Legislativo N° 1440 (2018) del Sistema Nacional de Presupuesto Público, en su artículo 50° dispone que la incorporación de mayores ingresos en el Presupuesto Público autorizado, se sujetan a límites máximos de incorporación determinados por el Ministerio de Economía y Finanzas, en consistencia con las reglas fiscales vigentes, y son aprobados mediante resolución del Titular de la Entidad, haciendo mención también a aquellos cuando provienen de los saldos de balance, definiéndolos como los recursos financieros provenientes de fuente de financiamiento distinta a Recursos Ordinarios, que no hayan sido utilizados al 31 de diciembre del año fiscal.

Además, establece que los saldos de balance son registrados financieramente cuando se determine su cuantía, y mantienen la finalidad para los que fueron asignados en el marco de las disposiciones legales vigentes. En caso se haya cumplido dicha finalidad, tales recursos se pueden incorporar para financiar otras acciones de la Entidad, siempre y cuando dichos recursos sean de libre disponibilidad de acuerdo con la normatividad vigente.

Sobre dicha disposición, mediante el Decreto Supremo N° 002-2020-EF el Ministerio de Economía Finanzas (2020) estableció los límites máximos de incorporación de mayores ingresos públicos que comprende también los Saldos de Balance en el Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2020 que se destinen al financiamiento del gasto corriente en los pliegos del Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, mas no se establecen límites para su incorporación respecto al gasto de capital e inversión pública.

Al respecto, la Dirección General del Tesoro Público (2019) mediante la Resolución Directoral N° 042-2019-EF/52.03 que aprueba la Directiva N° 001-2019- EF/52.03, en su numeral 5.1 dispone que el Saldo de Balance se determina al establecer la diferencia entre los ingresos recaudados en un año fiscal (que incluye el Saldo de Balance del año fiscal previo) y los gastos devengados al 31 de diciembre en el mismo período, por cada rubro y fuente de financiamiento distinto de Recursos Ordinarios:

Adicionalmente, la Dirección General de Contabilidad Pública (2020) mediante la Resolución Directoral N° 022-2020-EF/51.01 que aprueba la Directiva N° 003-2020-EF/51.01, en su numeral 5 como acciones preliminares al cierre contable en su inciso e) establece que se debe conciliar el saldo de balance de la ejecución del presupuesto con el saldo financiero (liquidez en efectivo y equivalentes al efectivo y otros), por las fuentes de financiamiento distintas a Recursos Ordinarios, debiendo suscribir un acta con fines de uso interno, entre los responsables de las Oficinas de Contabilidad y las Oficinas de Tesorería, o las que hagan sus veces. Resaltando que la Entidad es responsable de identificar y corregir las diferencias resultantes, las cuales pueden surgir de garantías recibidas, ejecución de cartas fianza, ejecución de cláusulas penales, ingresos de años anteriores, devoluciones de años anteriores, embargos ejecutados en contra de la Entidad, depósitos judiciales realizados, cargos por servicios bancarios, entre otros. Los saldos informados representan la declaración jurada de la Entidad.

2. Transparencia en la Administración Financiera en el Sector Público

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación se consideraron los principios de transparencia mencionados en los Sistemas de la Administración Financiera del Sector Público, conforme se exponen a continuación:

- a) El Decreto Legislativo N° 1252 (2016) que crea el Sistema Nacional de la Programación Multianual y Gestión de Inversiones, dentro de sus principios rectores, establece que la gestión de la inversión debe realizarse aplicando mecanismos que promuevan la mayor transparencia y calidad a través de la competencia.
- b) El Decreto Legislativo N° 1438 (2018) del Sistema Nacional de Contable contempla en principio de Transparencia, que consiste en que el documento fuente, sea físico o electrónico que sustente la naturaleza del registro contable, garantice una adecuada transparencia en la ejecución de los recursos, y permita asegurar el seguimiento de las fuentes de los productos o servicios generados.

- c) El Decreto Legislativo N° 1440 (2018) del Sistema Nacional de Presupuesto Público establece el principio de Transparencia presupuestal, que dispone el proceso presupuestario debe seguir los criterios de transparencia en la gestión presupuestal, brindando a la población acceso a los datos del presupuesto, conforme a la normatividad vigente.
- d) El Decreto Legislativo N° 1441 (2018) del Sistema Nacional de Tesorería dispone el principio de Veracidad que consiste en que las autorizaciones y el procesamiento de operaciones se realizan presumiendo que la información registrada por la entidad se sustenta documentadamente respecto de los actos y hechos administrativos legalmente autorizados y ejecutados.

3. Rendición de Cuentas en el Sector Público

El Decreto Legislativo N° 1438 (2018) del Sistema Nacional de Contabilidad en su artículo 18° establece que la Rendición de Cuentas consiste en presentar por parte del Titular de la entidad del Sector Público o de quien haga sus veces, la información y el análisis de los resultados presupuestarios, financieros, económicos, patrimoniales y el cumplimiento de metas e indicadores de gestión financiera de un ejercicio fiscal, ante la Dirección General de Contabilidad Pública.

Asimismo, precisa que la Rendición de Cuentas de las entidades del Sector Público permite la elaboración de la Cuenta General de la República y las estadísticas de las finanzas públicas, para el ejercicio del control gubernamental a cargo de la Contraloría General de la República y la fiscalización del Congreso de la República o de otra autoridad competente.

Al respecto, la Dirección General de Contabilidad Pública (2021), mediante la Cuenta General de la República del año fiscal 2020, como principal instrumento de Rendición de Cuentas en la gestión pública, contempla la siguiente ecuación para la determinación del indicador de la Eficacia del Gasto respecto al Presupuesto Institucional Modificado, precisando que dicho indicador mide la capacidad que han tenido las entidades del sector público para la consecución de las metas y proyectos programados para beneficio del bienestar del país.

$$\text{IEG (PIM)} = \frac{\text{Monto de la Ejecución Presupuestaria de Gastos}}{\text{Monto del Presupuesto Institucional Modificado}}$$

Ante dicho alcance, cabe manifestar que, de la revisión a la Cuenta General de la República del Sector Público al 31 de diciembre 2020, no se aprecia información relacionada a los resultados de los indicadores de desempeño de sobre los niveles de eficiencia del gasto.

Asimismo, la Dirección General de Contabilidad Pública (2020) mediante la Resolución Directoral N° 022-2020-EF/51.01 que aprueba la Directiva N° 003-2020-EF/51.01, en su numeral 6.4 y 6.5 dispone que los reportes del Presupuesto de Inversión Pública (PI) y Gasto Social (GS), que refrendan aquella información relacionada a la programación y ejecución de las metas físicas, forman parte integrante de las Rendiciones de Cuentas de los Gobiernos Regionales.

MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL.

La presente investigación toma como referencia las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), edición 2020, así como también del marco conceptual de la información financiera con propósito general en el Sector Público, en el cual se establecen características cualitativas sobre su presentación, entre las cuales tenemos la representación fiel que comprende la esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia, integridad y fiabilidad de la Información materia de rendición de cuentas.

El Marco Conceptual de la IFPG del Sector Público en su párrafo 9 sobre el Presupuesto aprobado, menciona que la información que permite a los usuarios comparar los resultados financieros con el presupuesto facilita una evaluación de la medida en que una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información promueve la rendición de cuentas e informa la toma de decisiones para presupuestos posteriores. La comparación entre el presupuesto y lo ejecutado es habitualmente el mecanismo para demostrar el cumplimiento con los requerimientos legales en relación con las finanzas públicas.

Del mismo modo, en su párrafo 2.21 precisa que la incorporación de la información presupuestaria dentro de los Informes Financieros con Propósito General en el Sector Público de información ayuda

a los usuarios a evaluar la medida en que los ingresos, gastos, flujos de efectivo y resultados financieros de la entidad cumplen con las estimaciones reflejadas en los presupuestos aprobados, y la observancia de la entidad de la legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, es importante para determinar en qué medida una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información es necesaria para el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de un gobierno u otra entidad del sector público a los miembros de su comunidad, mejora la evaluación del rendimiento financiero de la entidad e informará la toma de decisiones

Igualmente, en su párrafo FC2.18 precisa que el seguimiento de la implementación de los presupuestos aprobados es el método principal por el que el legislativo ejerce la supervisión, y los ciudadanos y sus representantes electos hacen que los gobiernos cumplan con su obligación de rendir cuentas sobre su gestión financiera.

La NICSP 1 - Presentación de Estados Financieros, en su párrafo 16, establece que los estados financieros con propósito general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados, y que la información financiera puede también suministrar a los usuarios información que indique si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado.

Seguidamente, en su párrafo 21 precisa que cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, un juego completo de estados financieros comprende adicionalmente una comparación del presupuesto y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros.

La NICSP 24 - Presentación de la Información del Presupuesto en los Estados Financieros, menciona que una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto para el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros actualmente presentados de acuerdo con las NICSP.

Asimismo, en su párrafo 18 resalta que, la ejecución del presupuesto se controla durante el periodo sobre el que se informa y el presupuesto

inicial se revisa progresivamente para reflejar las condiciones cambiantes, circunstancias cambiantes y experiencias durante el periodo sobre el que se informa.

Finalmente, la citada NICSP 24, en su párrafo FC11 prescribe que dicha norma requiere la revelación de los importes del presupuesto inicial y final e importes reales en una base comparable con los importes presupuestarios. Esto refuerza el componente de cumplimiento con la obligación de rendir cuentas identificado en la NICSP 1.

Sobre lo expuesto, los usuarios de los estados financieros serán capaces de identificar y determinar las diferencias entre los importes en el presupuesto inicial y/o final y sus importes reales equivalentes para cada nivel de supervisión legislativa presentado; de igual manera, en su párrafo FC12, el IPSASB opina que la revelación de esta información mejorará la transparencia de los estados financieros y fortalecerá la rendición de cuentas de las entidades que ponen sus presupuestos a disposición pública; asimismo, desde el periodo 2015 se cuenta con la Guía de Práctica Recomendada 3 – Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios.

En tal sentido, la hipótesis de la presente investigación corresponde a que los Saldos de Balance presupuestales no ejecutados que derivan de ejercicios anteriores, no han sido debidamente demostrados en los Presupuestos Institucionales de los Gobiernos Regionales, a efectos de transparencia y rendición de cuentas que coadyuven con la evaluación razonable del rendimiento de la gestión de los recursos públicos sobre los niveles de eficiencia y eficacia, por lo que constituyen arcas de recursos camuflados y no revelados en el Presupuesto Público.

METODOLOGÍA

La investigación se abordó desde un enfoque cuantitativo, que busca llevar al campo de la práctica el producto del presente trabajo, en beneficio de la sociedad, para lo cual se han estudiado las prácticas contables presupuestarias concerniente a los Saldos de Balance en los contextos sociales en los que acontecen los Gobiernos Regionales del Perú.

Considerando también que la investigación básica se interesa por problemas cognoscitivos de cualquier tipo; la aplicada, por problemas cuya solución tiene alguna posibilidad de utilización práctica, sea económica o política, según Bunge, M. (2012),

Por lo tanto, se ha seguido un diseño de investigación no experimental transeccional

correlacional, en la medida que las variables se observaron en su contexto natural sin manipulación alguna; es decir, se trata de estudios donde no hacemos variar en forma intencional las variables independientes para ver su efecto sobre otras variables. Responde a los estudios transeccionales en tanto la información recogida corresponde a un solo periodo; y a su vez, a los estudios correlacionales ya que procura verificar la existencia de asociación significativa entre las variables. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado, según Hernández Sampieri, R, Fernández, C & Baptista, P. (2010).

La población analizada comprendió a todas las entidades públicas clasificadas en el nivel de Gobiernos Regionales y sector 99 Gobiernos Regionales por el Ministerio de Economía y Finanzas, siendo un total de veintiséis (26) pliegos presupuestarios, que incluyen a la Municipalidad

Metropolitana de Lima y al Gobierno Regional de la Provincia Constitucional del Callao.

Al respecto, se obtuvo información fuente del portal de transparencia económica del Ministerio de Economía y Finanzas efectuándose la consulta al periodo fiscal 2019 y 2020 la cual fue exportada en hoja de cálculo MS Excel para el respectivo procesamiento de datos.

Asimismo, para medir el impacto de los Saldos de Balance en la Rendición de Cuentas, el presente trabajo de investigación se desarrolló tomando como base la fuente de financiamiento de Recursos Determinados en su rubro de Canon, Sobrecanon, Regalías, Renta de Aduanas y participaciones, considerando que el mismo corresponde la mayor asignación significativa de recursos públicos y de mayor impacto en el ciclo de la gestión de inversiones, y que al no ejecutarse en el periodo asignado, constituyen Saldos de Balance acumulables en el transcurso de los años.

RESULTADOS

Sobre el marco teórico disponible, y considerando la problemática expuesta en el presente trabajo, se efectuó la revisión de la determinación del Saldo de Balance 2019, cuya ecuación corresponde a ingresos recaudados menos gastos devengados, con el objeto de verificar si existen variaciones con los Saldos de Balance registrados en el ejercicio fiscal 2020 conforme a las disposiciones emitidas en la Directiva N° 001-2019-EF/52.03 emitida por la Dirección General del Tesoro Público, del cual se obtienen los siguientes resultados:

Tabla 1.

Verificación de la determinación del Saldo de Balance 2019, registrado en la ejecución presupuestaria del ejercicio fiscal 2020, Fte. Fto. 5 Rb. 18.

N°	Pliego	Gobierno Regional	(a) Recaudado 2019	(b) Devengado 2019	c = (a - b) Saldo de Balance 2019	(d) SB 2019 registrado 2020	(c - d) Variación SB	% Variación
01	459	SAN MARTIN	77,119,407	45,016,762	32,102,645	6,113,831	25,988,814	425.08
02	465	MMLIMA	38,617,630	7,753,404	30,864,226	21,518,037	9,346,189	43.43
03	442	APURIMAC	73,116,838	35,178,826	37,938,012	32,737,945	5,200,067	15.88
04	455	MOQUEGUA	65,634,915	43,244,535	22,390,380	19,899,311	2,491,069	12.52
05	462	UCAYALI	43,535,103	37,391,962	6,143,141	5,493,056	650,085	11.83
06	456	PASCO	44,106,303	30,823,049	13,283,254	12,420,121	863,133	6.95
07	463	LIMA	132,510,384	71,816,954	60,693,430	64,249,498	(3,556,068)	5.53
08	443	AREQUIPA	212,388,209	150,373,495	62,014,714	65,395,092	(3,380,378)	5.17
09	444	AYACUCHO	51,456,353	32,382,681	19,073,672	19,914,778	(841,106)	4.22
10	461	TUMBES	47,659,549	26,366,863	21,292,686	22,079,525	(786,839)	3.56
11	460	TACNA	94,163,690	20,565,761	73,597,929	76,246,919	(2,648,990)	3.47
12	447	HUANCAVELICA	106,715,352	62,152,507	44,562,845	46,092,877	(1,530,032)	3.32
13	441	ANCASH	462,727,675	202,910,154	259,817,521	254,145,824	5,671,697	2.23
14	458	PUNO	71,824,374	43,975,726	27,848,648	28,454,478	(605,830)	2.13
15	457	PIURA	188,665,071	128,492,328	60,172,743	58,991,771	1,180,972	2.00
16	449	ICA	94,208,954	69,752,745	24,456,209	24,651,158	(194,949)	0.79
17	454	MADRE DE DIOS	8,637,860	6,365,303	2,272,557	2,257,553	15,004	0.66
18	446	CUSCO	522,771,358	425,609,180	97,162,178	97,747,469	(585,291)	0.60
19	464	CALLAO	306,721,356	177,332,825	129,388,531	129,916,459	(527,928)	0.41
20	445	CAJAMARCA	130,481,287	64,743,873	65,737,414	65,966,803	(229,389)	0.35
21	450	JUNIN	41,076,218	38,498,552	2,577,666	2,582,815	(5,149)	0.20
22	452	LAMBAYEQUE	14,797,434	11,338,228	3,459,206	3,454,220	4,986	0.14
23	440	AMAZONAS	8,864,275	5,086,094	3,778,181	3,783,097	(4,916)	0.13
24	453	LORETO	384,197,574	141,474,625	242,722,949	242,840,166	(117,217)	0.05
25	448	HUANUCO	14,036,614	10,694,386	3,342,228	3,342,607	(379)	0.01
26	451	LA LIBERTAD	118,954,436	43,448,901	75,505,535	75,507,723	(2,188)	0.00
TOTAL			3,354,988,221	1,932,789,719	1,422,198,500	1,385,803,133	36,395,367	2.63

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Portal de Transparencia Económica – MEF.

En la Tabla N° 1 se puede apreciar que existen variaciones respecto a la determinación de los Saldos de Balance del periodo 2019 con la información registrada en la ejecución presupuestaria de ingresos bajo el mismo concepto en el periodo 2020, resaltando como la más significativa correspondiente al Gobierno Regional de San Martín que muestra una variación de S/. 25'988,814 que equivale al 425.08% respecto al registro parcial de S/. 6'113,831; asimismo, el Gobierno Regional de La Libertad registra la menor variación en cuanto al registro de Saldo de Balance 2019 en el periodo 2020; por lo tanto, a nivel total en el sector de gobierno regionales se evidencia una variación total de S/. 36'395,367 respecto al Saldo de Balance 2019 en la ejecución presupuestaria de Ingresos que equivale al 2.63% sobre su registro en el año fiscal 2020.

Seguidamente, se llevó a cabo la revisión de la ejecución de Ingresos en el periodo 2020 que incluyen los citados Saldos de Balance 2019, efectuando la comparación con el Presupuesto Institucional Modificado 2020, con el objeto de determinar si el presupuesto final guarda relación con la información registrada en la ejecución presupuestaria de ingresos a nivel de fase recaudado en el ejercicio fiscal 2020, obteniendo los siguientes resultados:

Tabla 2.
Determinación de variación del marco presupuestal según ejecución presupuestaria de ingresos 2020,
Fte. Fto. 5 Rb. 18

N°	Piiego	Gobierno Regional	(a) PIM	(b) Saldo Balance	(c) Asignaciones TP	d = (b + c) Recaudado	(d - a) Variación Marco Ptarío.	Variación %
01	458	PUNO	27,080,145.00	28,454,478.00	26,015,799.00	54,470,277.00	27,390,132.00	101.14
02	460	TACNA	83,957,467.00	76,246,919.00	80,371,351.00	156,618,270.00	72,660,803.00	86.54
03	445	CAJAMARCA	79,607,956.00	65,966,803.00	77,140,225.00	143,107,028.00	63,499,072.00	79.76
04	465	MMLIMA	17,553,661.00	21,518,037.00	4,535,410.00	26,053,447.00	8,499,786.00	48.42
05	449	ICA	64,375,116.00	24,651,158.00	59,551,505.00	84,202,663.00	19,827,547.00	30.80
06	451	LA LIBERTAD	103,594,322.00	75,507,723.00	56,607,300.00	132,115,023.00	28,520,701.00	27.53
07	456	PASCO	35,909,596.00	12,420,121.00	13,707,492.00	26,127,613.00	(9,781,983.00)	27.24
08	461	TUMBES	58,391,855.00	22,079,525.00	21,302,823.00	43,382,348.00	(15,009,507.00)	25.70
09	459	SAN MARTIN	92,451,574.00	6,113,831.00	109,374,409.00	115,488,240.00	23,036,666.00	24.92
10	457	PIURA	185,798,756.00	58,991,771.00	81,801,214.00	140,792,985.00	(45,005,771.00)	24.22
11	454	MADRE DE DIOS	18,453,949.00	2,257,553.00	11,825,638.00	14,083,191.00	(4,370,758.00)	23.68
12	447	HUANCAVELICA	63,231,907.00	46,092,877.00	25,957,097.00	72,049,974.00	8,818,067.00	13.95
13	441	ANCASH	491,960,570.00	254,145,824.00	186,819,541.00	440,965,365.00	(50,995,205.00)	10.37
14	440	AMAZONAS	15,471,634.00	3,783,097.00	12,636,281.00	16,419,378.00	947,744.00	6.13
15	453	LORETO	569,568,154.00	242,840,166.00	355,842,795.00	598,682,961.00	29,114,807.00	5.11
16	455	MOQUEGUA	62,980,381.00	19,899,311.00	45,614,102.00	65,513,413.00	2,533,032.00	4.02
17	448	HUANUCO	7,088,998.00	3,342,607.00	3,478,983.00	6,821,590.00	(267,408.00)	3.77
18	462	UCAYALI	94,386,898.00	5,493,056.00	85,448,747.00	90,941,803.00	(3,445,095.00)	3.65
19	452	LAMBAYEQUE	5,084,826.00	3,454,220.00	1,806,364.00	5,260,584.00	175,758.00	3.46
20	444	AYACUCHO	51,524,989.00	19,914,778.00	30,168,529.00	50,083,307.00	(1,441,682.00)	2.80
21	463	LIMA	103,740,326.00	64,249,498.00	42,130,540.00	106,380,038.00	2,639,712.00	2.54
22	464	CALLAO	350,797,176.00	129,916,459.00	227,817,448.00	357,733,907.00	6,936,731.00	1.98
23	443	AREQUIPA	189,010,767.00	65,395,092.00	120,175,067.00	185,570,159.00	(3,440,608.00)	1.82
24	446	CUSCO	380,677,039.00	97,747,469.00	277,337,004.00	375,084,473.00	(5,592,566.00)	1.47
25	450	JUNIN	17,092,672.00	2,582,815.00	14,317,682.00	16,900,497.00	(192,175.00)	1.12
26	442	APURIMAC	73,022,264.00	32,737,945.00	39,830,020.00	72,567,965.00	(454,299.00)	0.62
TOTAL			3,242,812,998.00	1,385,803,133.00	2,011,613,366.00	3,397,416,499.00	154,603,501.00	4.77

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenido del Portal de Transparencia Económica - MEF.

De la tabla precedente se puede observar que existen variaciones entre el Presupuesto Institucional Modificado (PIM) y la ejecución presupuestaria de ingresos que incluye los Saldos de Balance del periodo 2019 registrados en el periodo 2020, resaltando como la más significativa la correspondiente al Gobierno Regional de Puno que muestra una variación de S/. 27'390,132 como recursos públicos disponibles no incorporados en su presupuesto que equivalen al 101.14% respecto al PIM; asimismo, el Gobierno Regional de Apurímac registra la menor variación equivalente al 0.62% respecto al PIM, apreciando que cuenta con presupuesto aprobado sobrestimado por S/. 454,299 al cierre del ejercicio fiscal 2020.

En tal sentido, con los resultados expuestos, se procedió a determinar en qué medida los Saldos de Balance impactan en la transparencia de las rendiciones de cuenta de los Gobiernos Regionales, que permitan medir objetivamente los indicadores de desempeño de eficacia respecto a la ejecución presupuestaria de gastos sobre el Presupuesto Institucional Modificado; para dicho efecto, se efectuó el recálculo del Presupuesto tomando en cuenta la ejecución presupuestaria de ingresos que incluyen los Saldos de Balance y mayores ingresos, obteniéndose los siguientes resultados:

Tabla 3.

Determinación de variación absoluta del avance % de la ejecución presupuestaria de gastos sobre el PIM recalculado periodo 2020, Fte. Fto. 5 Rb. 18.

Nº	Pliego	Gobierno Regional	(a) PIM	Devengado	(x) % Avan. Dev.	(b) Nuevo PIM según Recaudado	(y) % Avan. Dev. Real	(b-a) Var. Marco Ptario.	(y-x) Variación Absoluta Av. Dev.
01	460	TACNA	83,957,467	63,570,916	75.72	156,618,270	40.59	72,660,803	35.13
02	458	PUNO	27,080,145	17,703,437	65.37	54,470,277	32.50	27,390,132	32.87
03	445	CAJAMARCA	79,607,956	49,943,254	62.74	143,107,028	34.90	63,499,072	27.84
04	461	TUMBES	58,391,855	32,202,747	55.15	43,382,348	74.23	(15,009,507)	19.08
05	457	PIURA	185,798,756	110,348,857	59.39	140,792,985	78.38	(45,005,771)	18.99
06	465	MMLIMA	17,553,661	9,899,529	56.40	26,053,447	38.00	8,499,786	18.40
07	459	SAN MARTIN	92,451,574	71,133,301	76.94	115,488,240	61.59	23,036,666	15.35
08	456	PASCO	35,909,596	14,397,948	40.09	26,127,613	55.11	(9,781,983)	15.01
09	454	MADRE DE DIOS	18,453,949	7,203,797	39.04	14,083,191	51.15	(4,370,758)	12.12
10	449	ICA	64,375,116	31,432,454	48.83	84,202,663	37.33	19,827,547	11.50
11	451	LA LIBERTAD	103,594,322	42,720,939	41.24	132,115,023	32.34	28,520,701	8.90
12	441	ANCASH	491,960,570	214,201,289	43.54	440,965,365	48.58	(50,995,205)	5.04
13	447	HUANCAVELICA	63,231,907	22,727,850	35.94	72,049,974	31.54	8,818,067	4.40
14	455	MOQUEGUA	62,980,381	53,243,938	84.54	65,513,413	81.27	2,533,032	3.27
15	453	LORETO	569,568,154	315,251,392	55.35	598,682,961	52.66	29,114,807	2.69
16	462	UCAYALI	94,386,898	65,647,777	69.55	90,941,803	72.19	(3,445,095)	2.63
17	444	AYACUCHO	51,524,989	41,041,495	79.65	50,083,307	81.95	(1,441,682)	2.29
18	463	LIMA	103,740,326	87,738,664	84.58	106,380,038	82.48	2,639,712	2.10
19	452	LAMBAYEQUE	5,084,826	2,947,249	57.96	5,260,584	56.03	175,758	1.94
20	464	CALLAO	350,797,176	261,436,744	74.53	357,733,907	73.08	6,936,731	1.45
21	443	AREQUIPA	189,010,767	138,435,105	73.24	185,570,159	74.60	(3,440,608)	1.36
22	446	CUSCO	380,677,039	339,624,271	89.22	375,084,473	90.55	(5,592,566)	1.33
23	448	HUANUCO	7,088,998	2,035,204	28.71	6,821,590	29.83	(267,408)	1.13
24	440	AMAZONAS	15,471,634	2,603,324	16.83	16,419,378	15.86	947,744	0.97
25	450	JUNIN	17,092,672	13,866,864	81.13	16,900,497	82.05	(192,175)	0.92
26	442	APURIMAC	73,022,264	62,076,711	85.01	72,567,965	85.54	(454,299)	0.53
TOTAL			3,242,812,998	2,073,435,056	63.94	3,397,416,499	61.03	154,603,501	2.91

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenido del Portal de Transparencia Económica – MEF.

En la Tabla N° 3, se muestran diferencias entre el Presupuesto Institucional Modificado (PIM) y el Presupuesto Institucional recalculado que toma como base la ejecución presupuestaria de ingresos; seguidamente, efectuándose el cálculo de la eficacia de la ejecución del gasto, se aprecia un impacto negativo en la transparencia de la Rendición de Cuentas; de los cuáles, la mayor variación entre los avances porcentuales de ejecución del gasto corresponde al Gobierno Regional de Tacna por el monto S/. 72'660,803 cuya variación porcentual absoluta equivale a 35.13% sobre su PIM, y del mismo modo, se aprecia que el Gobierno Regional de Apurímac registra la menor variación de 0.53% por el monto de S/. 454,299 sobre su PIM.

En tal sentido, se obtiene la siguiente figura que muestra los Gobiernos Regionales que no incorporaron en el PIM los mayores ingresos ejecutados que incluyen Saldos de Balance, lo cual afecta con la transparencia de la Rendición de Cuentas, mostrando información no fehaciente sobre los niveles de eficacia de la ejecución del gasto público, conforme se aprecia a continuación:



Figura 1. Gobiernos Regionales que no Incorporaron en el PIM, Mayores ingresos y Saldos de Balance. Fte. Fto. 5 Rb. 18, periodo 2020.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenido del Portal de Transparencia Económica – MEF.

En la figura 1 se observan los Gobiernos Regionales de Tacna, Puno, y Cajamarca como los tres más significativos, de los 14 Gobierno Regionales que presentan dicha situación, hecho que no permite la razonable presentación de información sobre el rendimiento de los servicios plasmado en la ejecución presupuestaria de gastos.

Seguidamente, aplicando la misma metodología se genera la figura siguiente que muestra aquellos Gobiernos Regionales que cuentan con Mayor Presupuesto programado sobre la ejecución presupuestaria de ingresos, obteniendo los siguientes resultados:

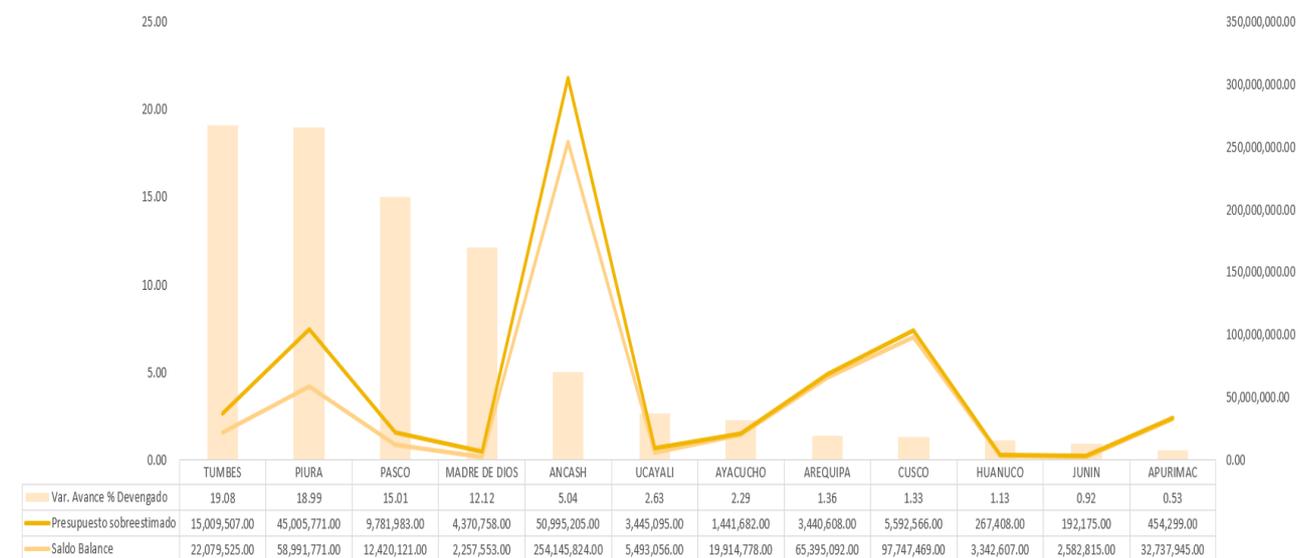


Figura 2. Gobiernos Regionales que registran PIM sobreestimado Fte. Fto. 5 Rb. 18, periodo 2020.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenido del Portal de Transparencia Económica – MEF.

De la figura 2 se puede observar que los Gobiernos Regionales de Tumbes, Piura y Pasco como los tres más significativos, de los 12 Gobierno Regionales que presentan dicha situación, hecho que no permite la

razonable presentación de información sobre el rendimiento de los servicios plasmado en la ejecución presupuestaria de gastos.

Como resultados presentados se puede evidenciar que la transparencia de los niveles de eficacia del gasto público en la fuente de financiamiento Recursos Determinados, Rubro Canon, Sobrecanon, Regalías, Renta de Aduanas y Participaciones, representa un impacto negativo en la información mostrada a la ciudadanía, de los cuales, según los antecedentes expuestos en el presente trabajo, se podría afirmar que la misma metodología tomada en cuenta para el desarrollo del presente trabajo de investigación, representa la secuencia lógica que tiene el Portal de Transparencia Económica, la Cuenta General de la República y la Evaluación Presupuestaria para plasmar la citada información incompleta.

Sobre lo expuesto, con la siguiente figura se puede apreciar como varían los resultados de indicadores de desempeño respecto a la eficacia del gasto público, contando con una información presupuestaria de manera objetiva:

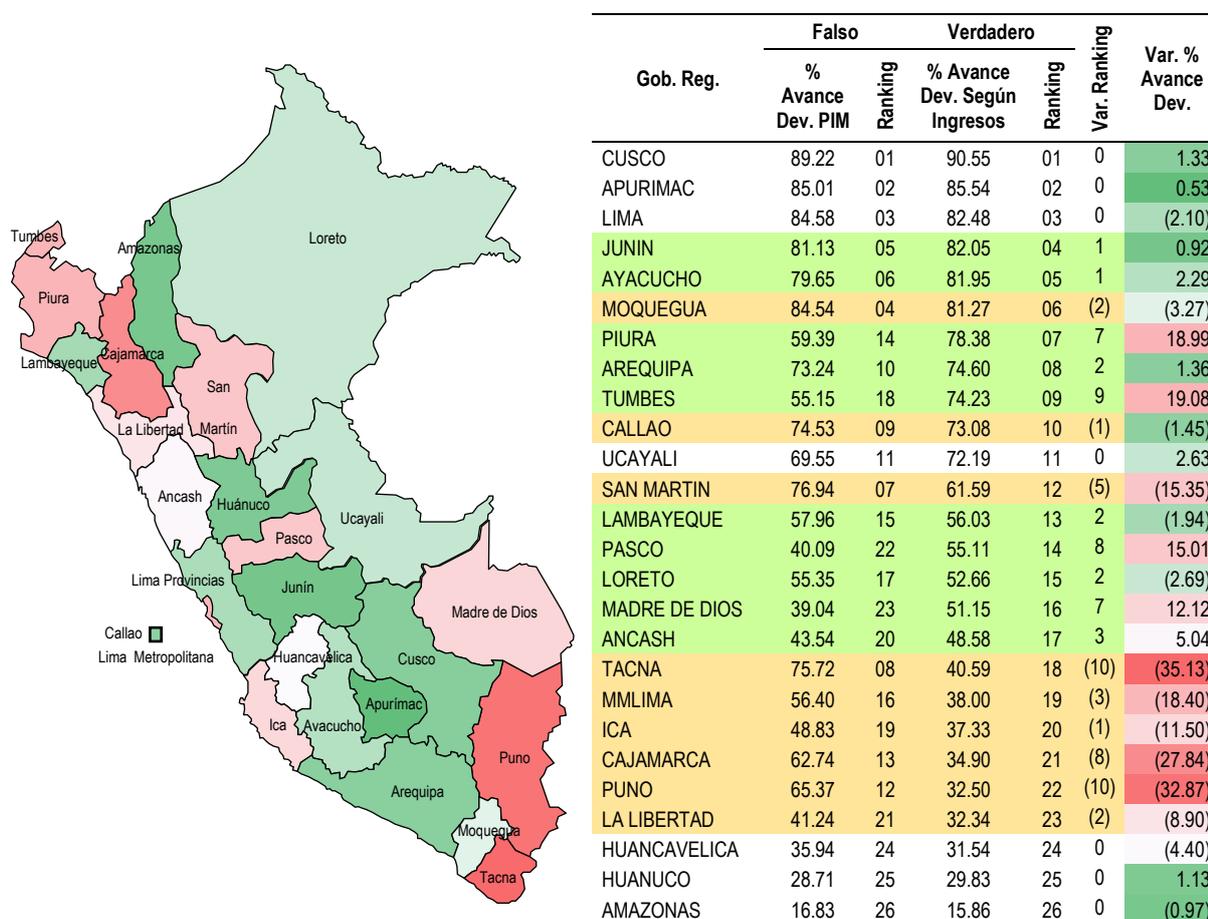


Figura 3. Variaciones de Ranking sobre los niveles de eficacia de la ejecución del gasto público, según ejecución de ingresos de los Gobiernos Regionales. Fte. Fto. 5 Rb. 18, periodo 2020.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenido del Portal de Transparencia Económica – MEF.

Finalmente, ante la figura expuesta, se muestra que los Gobiernos Regionales registran una variación en ranking de puestos respecto a la nueva medición objetiva de los niveles de eficacia del gasto, tales como el Gobierno Regional de Tacna que, de constituir octavo puesto según portal de Transparencia Económica, de acuerdo a

la metodología aplicada en el presente trabajo, baja diez puestos en el ranking, así como también se observa en los Gobiernos Regionales de Puno y Cajamarca como variaciones más significativas. De igual manera, se aprecia que algunos Gobiernos Regionales suben puestos de Ranking tales como el Gobierno Regional de Tumbes,

Pasco, Piura y Madre de Dios como los más relevantes.

Sobre los resultados obtenidos, se acepta la hipótesis de investigación, confirmándose diferencias en cuanto a la representación fiel de la Información Presupuestaria como parte integrante de las Rendiciones de Cuenta de los Gobiernos Regionales que incide además en la Cuenta General de la República, toda vez que los niveles de eficacia del gasto se han venido calculando tomando en cuenta la ejecución del gasto devengado sobre Marco Presupuestario no fehaciente, al encontrarse sobredimensionados y/o no considerar la incorporación de los Saldos de Balance en su presupuesto final, constituyendo dichos recursos camuflados.

DISCUSIÓN

Las rendiciones de cuentas de los Gobiernos Regionales del Perú tienen como objetivo facilitar el control y la fiscalización de la gestión pública; en ese sentido, los Estados Financieros deben suministrar información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros hacia la calidad total de la gestión financiera, que permita mejorar la calidad de vida de los peruanos; por lo que resulta necesario se propicie una mayor transparencia de la información contable relacionada a los Saldos de Balance presupuestales no ejecutados en ejercicios anteriores, a fin de que sean considerados en la planificación estratégica y el presupuesto institucional aprobado, garantizando una fehaciente presentación de indicadores de desempeño de gestión financiera y presupuestaria.

Por otro lado, Tamez S. (2010) concluye que, con la transparencia en la rendición de las cuentas públicas, se dificulta o se reduce la existencia de corrupción de las personas que se encuentran en el poder, ya que está de por medio su credibilidad como buenos servidores públicos. Asimismo, se permite dar a conocer el manejo de los fondos o recursos puestos a disposición de los gobernantes o servidores público, a los cuales se les puede aplicar responsabilidad o premiar por su desempeño, como es la continuidad del partido político en el poder; en tal sentido, concluye que cuanto mayor sea el superávit mayor será la divulgación de información, caso contrario, es que cuanto mayor sea el déficit menor será la divulgación de información.

Por lo tanto, los resultados del presente trabajo de investigación demuestran que ciertos Gobiernos Regionales del Perú no incorporan sus Saldos de

Balance y mayores ingresos en su Presupuesto Institucional a fin de reflejar mejores niveles de eficacia en la ejecución presupuestaria de gastos, afectando la transparencia y rendición de cuentas, bajo los supuestos de obtener mejor aceptación y popularidad por la ciudadanía, a fin de lograr la continuidad del factor político en el poder.

CONCLUSIÓN

Los Gobiernos Regionales del Perú deben justificar las diferencias sobre la determinación de sus Saldos de Balance y su registro de ejecución presupuestaria, sobre aquellas variaciones que pudieran existir para efectos de transparencia y rendición de cuentas; asimismo, la Dirección General de Contabilidad Pública en coordinación con la Dirección General de Presupuesto Público deben emitir políticas contables y presupuestarias que propicien los Gobiernos Regionales deban incorporar los importes reales de recaudación de ingresos en su presupuesto final, que incluyen los Saldos de Balance, a fin de garantizar la fehaciente presentación de indicadores de desempeño de eficacia y eficiencia de la gestión financiera y presupuestaria en las Rendiciones de Cuenta que inciden en la Cuenta General de la República.

En tal sentido, la Dirección General de Contabilidad Pública en coordinación con la Dirección General de Presupuesto Público deben tomar como marco referencial la NICSP 24 – Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros, con el objeto de que las mediciones de los indicadores de desempeño de eficacia del gasto se sujeten tomando en cuenta el presupuesto final que incorpore los Saldos de Balance y mayores ingresos, para lo cual se debe controlar y revisar progresivamente las condiciones, circunstancias cambiantes y experiencias durante el periodo materia de rendición de cuentas, con el fin de mostrar información fehaciente sobre saldos presupuestarios disponibles para la gestión de las inversiones públicas a conocimiento de la ciudadanía mediante el portal de Transparencia Económica del MEF, resultando la siguiente fórmula propuesta:

$$\text{IEG (PF)} = \frac{\text{Monto de la Ejecución Presupuestaria de Gastos}}{\text{Monto del Presupuesto Final}}$$

Donde: El presupuesto final incorpora los Saldos de Balance y mayores ingresos.

La Dirección General de Contabilidad Pública debe implementar un segmento de información

agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros hacia la calidad total de la gestión financiera que incluyan los Saldos de Balance que coadyuven con la mayor transparencia de los mismos en las Rendiciones de Cuenta; en tal sentido, la Cuenta General de la República adicionalmente debe proporcionar información sobre los resultados de los indicadores de la eficiencia del gasto, tomando como fuente las Rendiciones de Cuentas de los Gobiernos Regionales, que incluyen los reportes del Presupuesto Inversión Pública (PI) y Gasto Social (GS) que refrendan la programación y el avance físico de metas.

La Dirección General de Presupuesto Público en coordinación con la Dirección General de Programación Multianual de Inversiones deben disponer los Gobiernos Regionales consideren en su programación multianual presupuestaria y de inversiones los Saldos de Balance no ejecutados que deriven de ejercicios anteriores, lo que permitirá medir el rendimiento de su ejecución, y que en el caso extraordinario, los mismos no hayan sido programados, se puedan consignar en una partida de Reserva Presupuestal, con el objeto de mostrar dichos recursos en su marco presupuestario, para fehaciente presentación de Rendición de Cuentas.

La Dirección General de Contabilidad en coordinación con la Dirección General de Presupuesto Público deben considerar la Guía de Práctica Recomendada RPG 3, Información sobre el rendimiento del servicio de informes emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público disponible desde el año 2015, resaltando que el mismo Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSASB de la Federación Internacional de Contadores IFAC opina que la revelación de dicha información complementaria mejorará la transparencia de los estados financieros y fortalecerá la rendición de cuentas de las entidades que ponen sus presupuestos a disposición pública.

BIBLIOGRAFÍA

Bunge, M. (2012). *Filosofía de la tecnología y otros ensayos*. 1ª. Ed., Fondo editorial de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Perú.

Decreto Legislativo N° 1252 (2016). *Decreto Legislativo que crea el Sistema Nacional de la Programación Multianual y Gestión de Inversiones*. Diario Oficial El Peruano.

Decreto Legislativo 1436 (2018). *Decreto Legislativo Marco de la Administración Financiera del Sector Público*. Diario Oficial El Peruano.

Decreto Legislativo N° 1438 (2018). *Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad*. Diario Oficial El Peruano.

Decreto Legislativo N° 1440 (2018). *Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Presupuesto Público*. Diario Oficial El Peruano.

Decreto Legislativo N° 1441 (2018). *Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Tesorería*. Diario Oficial El Peruano.

Dirección General de Contabilidad Pública (2020). *Resolución Directoral N° 022-2020-EF/51.01. Directiva N° 003-2020-EF/51.01 "Normas para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y Presupuestaria de las Entidades del Sector Público y Otras Formas Organizativas No Financieras que Administren Recursos Públicos para el Cierre del Ejercicio Fiscal 2020"*. Diario Oficial El Peruano.

Dirección General de Contabilidad Pública (2021). *Cuenta General de la República del Sector Público al 31 de diciembre de 2020*. Recuperado el 11 de junio de 2021 https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_pu/bl/Cuenta_General_2020.pdf.

Dirección General del Tesoro Público (2019). *Resolución Directoral N° 042-2019-EF/52.03. Directiva N° 001-2019-EF/52.03 "Registro de Transacciones para la Adecuada Determinación del Saldo de Balance de las Entidades Públicas"*. Diario Oficial El Peruano.

Fridman, M. (2019). *FMI: Contabilidad pública debe favorecer toma de decisiones*. Andina Agencia Peruana de Noticias. Recuperado el 23 de agosto de 2021 <https://andina.pe/agencia/noticia-fmi-contabilidad-publica-debe-favorecer-toma-decisiones-741790.aspx>

Gómez, M. (2013) *Tesis Doctoral: La reforma de la gestión pública en Latinoamérica: su impacto en la transparencia y la divulgación de a información financiera*. Departamet de Comptabilitat. Univesitat de València, España.

Hernández Sampieri, R, Fernández, C & Baptista, P. (2010). *Metodología de la Investigación*. (Quinta Edición). México D.F, México: McGraw-Hill.

Ministerio de Economía y Finanzas (2020). *Decreto Supremo N° 002-2020-EF que Establecen límites máximos de incorporación de mayores ingresos públicos en los Pliegos del Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales*”. Diario Oficial El Peruano.

Rodríguez de Ramírez, M. del C. (2020). *La Contabilidad en tiempos del COVID-19*. Contabilidad Y Auditoría, (51), 109 -154. Universidad de Buenos Aires.

Tamez, S. (2010). *Rendición de cuentas, divulgación y control de la información de los gobiernos estatales en México*. Tesis Doctoral. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Cantabria.

Ugarte, S.A. (2003). *Tesis de Doctorado: La Contabilidad gubernamental como Factor hacia la Calidad Total de la Gestión Financiera*. Facultad de Ciencias Contables. Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Lima, Perú.

Vílchez et al (2019). *Fundamentos y reflexiones de teoría contable*. Comisión Técnica Interamericana de Investigación Contable – Asociación Interamericana de Contabilidad