

**Las Entidades Fiscalizadoras Superiores: Una revisión de la  
literatura y líneas futuras de investigación**

**Supreme Audit Institutions: A literature review and research  
agenda for the future**

**Belén González-Díaz**

Profesora Contratado Doctor

Universidad de Oviedo

[bgonzal@uniovi.es](mailto:bgonzal@uniovi.es)

**Roberto García-Fernández**

Profesor Contratado Doctor

Universidad de Oviedo

[rgarfer@uniovi.es](mailto:rgarfer@uniovi.es)

# **Las Entidades Fiscalizadoras Superiores: Una revisión de la literatura y líneas futuras de investigación**

## **Supreme Audit Institutions: A literature review and research agenda for the future**

### **Resumen:**

En este trabajo se realiza una revisión de la literatura académica existente sobre las EFS, con el objeto de identificar las líneas de investigación abordadas, los resultados y las conclusiones alcanzadas, así como los investigadores más relevantes en el campo, el tipo de investigación realizada y las metodologías empleadas. Ello ha permitido identificar lagunas que apuntan a la necesidad de nuevas líneas de investigación al respecto. Con esta finalidad se ha llevado a cabo una revisión sistemática de 149 trabajos publicados en las bases de datos de la WOS y SCOPUS durante el período 1977-2014.

### **Palabras clave:**

Entidades Fiscalizadoras Superiores, revisión de la literatura, líneas de investigación

### **Área de investigación:**

- Contabilidad Financiera e Internacional.
- Auditoría Financiera y Fiscal.
- Contabilidad Pública o Gubernamental.**
- Contabilidad Directiva y Pymes.
- Otras áreas de oportunidad para investigar en Contabilidad y Auditoría.

## **INTRODUCCIÓN**

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) desempeñan un papel importante en la vida política y administrativa de sus respectivos países (Pollitt & Summa, 1997, 313) ya que son las responsables de promover el buen gobierno del sector público garantizando su rendición de cuentas, eficacia, eficiencia y transparencia en beneficio de los ciudadanos (Naciones Unidas, 2012).

Casi todos los países democráticos del mundo tienen una EFS que fortalece la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad del sector público mediante la auditoría y la comunicación de los resultados de sus actividades. A pesar su relevancia, Pollitt & Summa (1997, 313; 1999, 3) afirmaban, a finales de la década de los 90, que las EFS no habían sido objeto de mucho interés por parte de los investigadores de la administración pública, y que las EFS eran mencionadas muy por encima en libros de texto cuando describían las instituciones de gobierno de un país, siendo escasos los libros o los artículos cuyo objeto de estudio fueran estas organizaciones. Esta reflexión ha sido un argumento recurrente y utilizado por los académicos para justificar el interés y la necesidad de sus investigaciones en este campo (González et al., 2008: 437; Reichborn-Kjennerud, 2013, 680; Skaerbaek, 2009, 971; Talbot & Wiggan, 2010, 57; Torgler, 2005, 736) y, sin embargo, no existen evidencias de revisiones de la literatura que permitan establecer un retrato de la investigación realizada sobre estos organismos en las últimas décadas.

En este trabajo se realiza una exhaustiva revisión de la literatura académica existente sobre las EFS para el período 1977-2014, que permita identificar no sólo las líneas de investigación abordadas, los principales resultados y conclusiones alcanzadas, sino también los investigadores más relevantes en el campo, el tipo de investigación realizada, las metodologías empleadas, así como las áreas que precisan el desarrollo de nuevas investigaciones.

Con esta finalidad, el trabajo se estructura en tres epígrafes, que detallan la metodología seguida en el proceso de selección y revisión de la literatura, los resultados obtenidos y las principales conclusiones y reflexiones.

## **METODOLOGÍA**

La investigación ha sido organizada en tres fases: Planificación de la revisión, realización y análisis (Christoffersen, 2013; Meier, 2011; Zhang et al., 2014; Hyde & Shortell, 2012; López-Duarte et al., 2015).

### **Planificación de la revisión**

La revisión se centra en artículos académicos en los que el objeto de estudio sean las EFS, que estén incluidos en las bases de datos de la Web of Science (WOS) Core Collection y SCOPUS<sup>1</sup>, y que hayan sido publicados durante el período 1977-2014.

A diferencia de otras revisiones sistemáticas de la literatura, no se seleccionan revistas con un determinado enfoque (Broadbent & Guthrie, 2008, Goddar, 2010) para identificar los

---

<sup>1</sup> WOS y SCOPUS son las dos principales bases de datos mundiales de referencias bibliográficas y citas de publicaciones periódicas, cuya titularidad ostentan Thomson Reuters y Elsevier, respectivamente. La primera contiene más de 12.000 títulos y la segunda se acerca a los 22.000 títulos, los cuales cumplen determinados criterios que garantizan la calidad y el rigor científicos de los trabajos publicados, entre ellos, la revisión por pares. Ambas plataformas se complementan ya que si WOS incluye artículos desde 1900, SCOPUS recoge publicaciones de más de 105 países y en 40 idiomas.

artículos relevantes, ya que, al no existir revisiones previas sobre esta temática, se pretende divulgar, como parte de la investigación, las revistas y las áreas que publican trabajos sobre las EFS.

El período seleccionado es lo suficientemente extenso (38 años) como para reconocer la evolución de la investigación en este campo (Anessi-Pessina, 2016). El año de inicio de la revisión, 1977, constituye un hito y un punto de referencia en la historia de las EFS ya que se aprueba la Declaración de Lima que constituye la Carta Magna de la auditoría de la Administración Pública al defender valores esenciales e intemporales y definir las premisas para que las EFS sean independientes y eficientes en sus actuaciones.

### **Ejecución de la revisión**

Para identificar los artículos relevantes, se realizó una búsqueda de palabras clave en las bases de datos mencionadas. Como palabras clave se introdujo la expresión “Supreme Audit Institution” y los sinónimos utilizados para definir a los órganos de control federales, así como los acrónimos de los Grupos Regionales de Trabajo. La selección de los términos empleados fue fruto de la revisión de la lista de miembros de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que incluye las denominaciones más habituales. Así se incluyeron un total de 39 expresiones (véase Anexo I), que permitieron identificar 1.300 artículos que contenían alguna de estas palabras en su título, resumen o palabras clave. El resumen de cada uno de ellos fue revisado por los dos autores del trabajo, al objeto de decidir si los artículos identificados respondían al tema objeto de estudio. Tras descartar los artículos coincidentes en las dos bases, aquellos que no se refieren a las EFS o los que simplemente utilizan los informes de auditoría o las bases de datos creadas por estas instituciones para desarrollar sus propias investigaciones, se identificaron 149 trabajos (véase Anexo II).

### **Análisis de la revisión**

Estos artículos fueron sujetos a un proceso de lectura completa y posterior análisis y codificación por ambos autores: tipo de artículo, EFS objeto de estudio, marco teórico, análisis comparativo con otras EFS u otras instituciones, autor/es perteneciente/s o no a la institución objeto de estudio, y un resumen ejecutivo con los objetivos, resultados y conclusiones principales. En el caso particular de los artículos empíricos y siguiendo a Van Thiel (2014), se recopiló la estrategia de investigación, el método y la técnica.

Para clasificar los trabajos seleccionados se ha tomado como punto de partida las Normas Internacionales de las EFS: la *Declaración de Lima, los pronunciamientos sobre el correcto funcionamiento y conducta profesional* de las EFS que son relevantes para todas las auditorías llevadas a cabo por estas instituciones, en términos de independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética y calidad; y *los principios fundamentales de la auditoría* que muestran las líneas generales de los procedimientos de fiscalización y la elaboración de informes. La carencia de revisiones anteriores ha motivado la decisión de tomar como referencia los principios fundamentales por los que se rigen estas instituciones al considerar que muestran los temas que conciernen y preocupan, específicamente, a las EFS.

En esta fase, los autores clasificaron individualmente los trabajos y, con posterioridad, compararon los resultados. Ante dificultades en la categorización o discrepancias en la misma (aproximadamente en un 20% de los artículos), se procedió a su análisis, discusión y asignación definitiva en una de las líneas definidas.

## RESULTADOS

### Revistas y áreas de publicación

Los 149 artículos seleccionados aparecieron en un total de 86 revistas, lo cual indica que la investigación sobre las EFS no dispone de revistas especializadas y que se trata de una línea en desarrollo ya que las áreas de estudio maduras tienden a concentrar la investigación en un número reducido de revistas especializadas (von Krogh et al 2012, Gallardo-Gallardo et al., 2015). El 68,6% de estas revistas publicó un artículo sobre EFS, el 16,3%, dos artículos, el 8,1 %, entre tres y cuatro artículos, y el 7% de las revistas acumulan el 25,5% de los artículos publicados, al publicar entre cinco y ocho artículos en todo el período analizado —*European Journal of Law and Economics*: 8 artículos; 5,37%, *Australian Journal of Public Administration* y *Critical Perspectives on Accounting*: 7; 4,7%, *Public Administration*: 6; 4,03%, *Canadian Public Administration* y *Systemic Practice and Action Research*: 5; 3,35%.

SCOPUS asigna una o varias áreas de estudio a cada revista, lo que permite acreditar el enfoque específico o más trasversal de una publicación. El 25,58% de la revistas están vinculadas a un área, el 34,88% a dos; y el 39,54% restante, entre tres y seis áreas. Asimismo, las 86 revistas están asignadas a un total de 367 áreas (véase Tabla 1), siendo el área *Social Sciences*, la compartida por un mayor número de revistas, seguida de *Business, Management and Accounting*, y *Economics, Econometrics and Finance*.

Tabla 1. Áreas de estudio

ÁREA (SCOPUS)	Frecuencia	%
Social Sciences	182*	49,59%
Business, Management and Accounting	96	26,16%
Economics, Econometrics and Finance	32	8,72%
Decision Sciences	14	3,81%
Environmental Science	12	3,27%
Arts and Humanities	10	2,72%
Psychology	7	1,91%
Medicine	5	1,36%
Biochemistry, Genetics and Molecular Biology	4	1,09%
Engineering	2	0,54%
Mathematics	2	0,54%
Multidisciplinary	1	0,27%
<b>Total</b>	<b>367</b>	<b>100%</b>

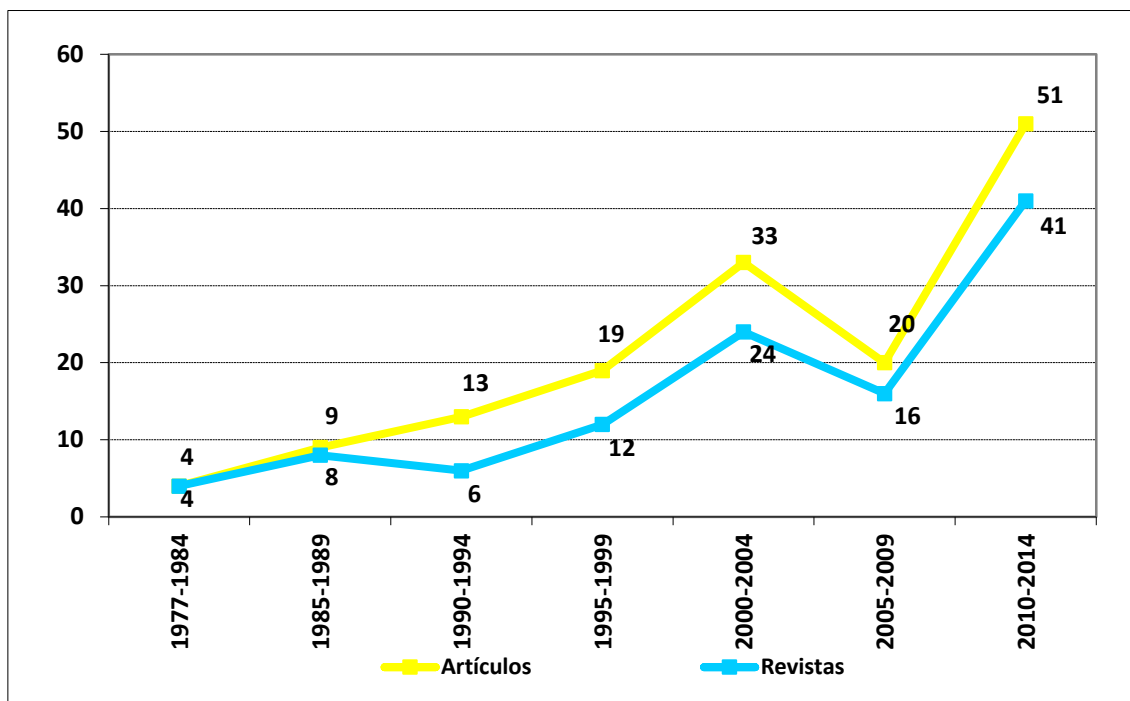
\*Número de veces que los artículos aparecen en el área *Social Sciences*. No se trata de un error sino del hecho de que un área puede dividirse en subáreas y esta Tabla está definida a nivel de áreas. Por ejemplo: *Social Sciences* se divide en *Public Administration*; *Sociology and Political Science*; *Geography, Planning and Development*; y *Political Science and International Relation*. Una misma revista puede estar asignada a una o más subáreas.

Fuente. Elaboración propia

El Gráfico 1 sugiere que el interés académico se ha incrementado durante todo el período examinado, especialmente, en la segunda mitad, ya que el 82,5% de los trabajos han sido publicados entre 1995 y 2014, y el 34% de las aportaciones ha tenido lugar en los últimos cinco años. Sin embargo, no se aprecia una tendencia hacia la especialización de revistas en este campo ya que si, a modo de ejemplo, en el período 1995-1999 se publicaron 19 artículos en 12 revistas, en 2010-2014, 51 artículos fueron publicados en 41 revistas. Además, tres de las seis revistas que han publicado más artículos los han aglutinado en un

mismo año —*European Journal of Law and Economics*, 1994, vol. 1; *Systemic Practice and Action Research*, 2001, vol 14(2); *Critical Perspectives on Accounting*, 2003, vol. 14.

Gráfico 1. Evolución de los artículos y revistas



Fuente. Elaboración propia

Finalmente, el 91,28% de los trabajos ha sido publicado en inglés. La divulgación de la investigación en otras lenguas, francés, castellano, portugués, italiano y alemán tiene un carácter residual en este campo de investigación.

#### **Análisis de citación: artículos y revistas**

El análisis de citación es un procedimiento objetivo y muy utilizado para medir las contribuciones de los artículos y revistas en un determinado campo de conocimiento (Li & Tsui, 2002; Quer et al., 2007).

Para evaluar el impacto de los 149 artículos y revistas, se ha realizado un análisis de citación a 31 de diciembre de 2015, utilizando SCOPUS como fuente de información. Durante el período examinado, los trabajos han recibido un total de 664 citas (601 excluyendo las autocitas), lo que se traduce en una media de 5/4 citas por artículo. La Tabla 3 recoge un listado de los 25 artículos más citados.

Tabla 3. Artículos más citados (1977-2014)

Ranking	Artículo	Revista	Citas totales sin autocitas/Citas totales <sup>a</sup>
1	Broadbent & Laughlin (2003)	Critical Perspectives on Accounting	54/60
2	Gupta et al. (1994)	Administrative Science Quarterly	41/42 <sup>b</sup>
3	Pollitt (2003)	Critical Perspectives on Accounting	26/26
4	Pollitt & Summa (1997)	Public Administration	24/25
5	Basu et al. (1999)	American Sociological Review	22/23
5	Skaerbaek (2009)	Accounting, Organizations and Society	22/24
6	Barzelay (1997)	Governance	21/21
7	Van der Meer (1999)	Evaluation	16/17
8	Broadbent & Laughlin (1997)	Public Administration	15/17
8	Caracelli & Riggin (1994)	Evaluation Practice	15/16
9	Hamburger (1989)	Accounting, Auditing & Accountability Journal	13/13
10	Funnell (2003)	Critical Perspectives on Accounting	12/14
11	Baker & Rennie (2006)	Canadian Accounting Perspectives	11/12
11	Bowerman et al. (2003)	Critical Perspectives on Accounting	11/11
11	Jacobs (1998)	British Accounting Review	11/12
12	Levy (1996)	Journal of Common Market Studies	12/11
13	Dirsmith et al. (2000)	Organization Studies	10/11
13	English & Guthrie (2000)	Australian Journal of Public Administration	10/11
13	Keen (1999)	Public Administration	10/10
14	Chowdhury et al. (2005)	Managerial Auditing Journal	9/9
14	Frey (1994)	European Journal of Law and Economics	9/10
14	Laffan (1999)	Journal of Common Market Studies	9/10
14	Sutherland (2003)	Critical Perspectives on Accounting	9/9
15	Grönlund et al. (2011)	International Journal of Public Sector Management	8/8
15	Roberts & Pollitt (1994)	Public Administration	8/9 <sup>b</sup>

Fuente. Scopus

<sup>a</sup>Citas a 31 de diciembre de 2015

<sup>b</sup>Fuente: WOS (no disponible en Scopus)

Estos 25 trabajos acumulan casi el 68% de las citas totales sin autocitas ya que el 38,26% de los trabajos no ha sido citado, el 24,16% ha recibido entre una y dos citas, el 14,77%, de tres a cinco citas; y el 6,04% restante, de seis a siete citas. En el caso de elaborar un análisis de citación para dos subperíodos (1977-1994; 1995-2014), al objeto de no penalizar los trabajos publicados más recientes, los resultados no difieren ya que 20 de los 25 artículos más citados corresponden al segundo subperíodo.

La distribución de los trabajos por revista muestra la relevancia de *Critical Perspectives on Accounting* y *Public Administration* (Véase Tabla 4). La primera acumula el 19,77% de las citas totales, mientras que la segunda casi el 10%.

Tabla 4. Revistas más citadas

Ranking	Revista	Citas totales sin autocitas / Citas totales <sup>a</sup>
1	Critical Perspectives on Accounting	119/130
2	Public Administration	60/68
3	Administrative Science Quarterly	41/42
4	Australian Journal of Public Administration	37/42
5	Evaluation	26/29
6	Accounting, Organizations and Society	24/26
7	Governance	23/23
8	American Sociological Review	22/23
9	European Journal of Law and Economics	21/22
10	Journal of Common Market Studies	20/22
11	Evaluation Practice	15/16
12	Accounting, Auditing and Accountability	14/14
13	Canadian Public Administration	12/14
13	American Journal of Evaluation	12/12
13	International Journal of Public Sector Management	12/12
14	British Accounting Review	11/12
14	Canadian Accounting Perspectives	11/12
15	Managerial Auditing Journal	10/11
15	Organization Studies	10/11

Fuente. Scopus

<sup>a</sup>Citas a 31 de diciembre de 2012

Si se comparan las revistas más citadas con las más prolíficas en este campo (ya mencionadas en el apartado Revistas y áreas), se comprueba que *Critical Perspectives on Accounting*, *Public Administration* y *Australian Journal of Public Administration* están entre las cinco revistas de mayor impacto y más prolíficas. Sin embargo, *Systemic Practice and Action Research* que era la sexta revista con más trabajos publicados sobre EFS, no figura entre las quince más citadas; y sin embargo, *Administrative Science Quarterly* y *Evaluation* figuran entre las cinco con mayor impacto en términos de citas, aun cuando el número de artículos publicados ha sido, respectivamente, uno y cuatro.

### Productividad de los autores

Los artículos seleccionados han sido elaborados por 190 autores. Al objeto de identificar los autores más productivos en este campo, y siguiendo a Lu (2003) y Morrison e Inpken (1991) se han examinado las contribuciones totales y ajustadas para cada autor. Para calcular estas últimas se tiene en cuenta el número de autores de un mismo trabajo. La Tabla 5 recoge los autores más prolíficos para el período examinado.



Tabla 5. Contribuciones individuales: Autores más prolíficos (1977-2014)

Autor	Total contribuciones/ contribuciones/ ajustadas	Institución	País
Funnell, W.	5/4,5	University of Wollongong	Australia
Morin, D.	3/3	Écoles des Hautes Études Commerciales	Canadá
Sutherland, S.L.	3/3	Carleton University Queen's University	Canadá
Pollitt, C.	3/2	Erasmus University Rotterdam Brunel University London	Países Bajos Reino Unido
Dirsmith, M.W.	3/1	Pennsylvania State University	USA
Gupta, P.	3/1	Lehigh University	USA
Laffan, B.	2/2	University College Dublin	Irlanda
Reichborn-Kejennerud, K.	2/2	University of Bergen	Noruega
Staats, E.B.	2/2	GAO	USA
Van Leeuwen, S.	2/2	Netherlands Court of Audit	Países Bajos
Walker, W.E.	2/2	United States Military Academy	USA
Saint-Martin, D.	2/1,5	Université de Montréal	Canadá
Espejo, R.	2/1,33	University of Lincolnshire and Humberside	Reino Unido
Fattahi, S.	2/1,33	Iran's Supreme Audit Court Shahid Chamran University of Ahvaz	Irán
Zarama, R.	2/1,33	Universidad de Los Andes	Colombia
Barrett, P.	2/1	Australian National Audit Office Australian National University	Australia
Broadbent, J.	2/1	University of London	Reino Unido
Laughlin, R.	2/1	University of Essex King's College London	Reino Unido
Clark, C.	2/0,83	Victoria University, Australia	Australia
Fogarty, T.J.	2/0,66	Case Western Reserve University	USA
García-Fernández, R.	2/0,66	Universidad de Oviedo	España
González-Díaz, B.	2/0,66	Universidad de Oviedo	España
López-Díaz, A.	2/0,66	Universidad de Oviedo	España

Fuente. Elaboración propia

El 87,37% de los autores identificados publicó un único artículo (contribución total), siendo muy pocos los que han publicado dos o más trabajos, bien individualmente o en coautoría. De los 190 autores, 52 autores no pertenecen a instituciones académicas, siendo frecuente que formen parte de los órganos de control federales (69,23%). Estas cifras sugieren que los profesionales participan en la divulgación del conocimiento que genera su pertenencia a estas instituciones en revistas académicas, evidenciándose la colaboración entre las EFS y la comunidad científica.

### Tipos de artículos y métodos de investigación

Tal como se expondrá en el apartado *Análisis de contenido*, 13 de los 149 artículos se han clasificado como históricos. De los 136 restantes, se ha diferenciado entre trabajos teóricos y empíricos. Los primeros, un total de 75, abordan el estudio de las EFS desde diversos enfoques: opiniones e interpretaciones de los autores, exámenes o visiones de conjunto de algún concepto, técnica o fenómeno; y aquellos que plantean hipótesis que demostrarán desde un punto de vista teórico.

Los segundos, 61 trabajos, se han clasificado como empíricos. Siguiendo a Van Thiel (2014), se han identificado un total de cuatro estrategias de investigación: estudio de casos

(51), investigación documental o *desk research* (7), experimento (1) y estudio de caso/experimento (1). El método más empleado ha sido el análisis de contenido, seguido de las entrevistas y los cuestionarios. En el 70,5% de los trabajos empíricos se utilizó un método, en el 21,3 % dos métodos y en el 8,2% tres métodos.

Tanto en el estudio de casos como en la investigación documental, se usaron *técnicas clásicas* como el cálculo de frecuencias, y porcentajes, medidas estadísticas descriptivas o tests no paramétricos; y *técnicas de análisis multivariante de datos* como regresiones, análisis cluster, factorial, anova, manova y modelos de ecuaciones estructurales.

### **EFS objeto de estudio**

La literatura revisada muestra que 118 trabajos estudian una EFS. En el 41,53% (49 artículos) de los casos, estas instituciones pertenecen al continente americano, el 38,98% (46) al europeo (se incluye el Tribunal de Cuentas Europeo), el 12,71% (15) a Oceanía, el 5,93% (7) de ellos examinaron las EFS asiáticas y el 0,82% (1) las instituciones de África; 10 trabajos investigan sobre las EFS, pero sin particularizar en ninguna de ellas.

Veintiún trabajos analizan dos o más instituciones, en unos casos se estudian conjuntamente dos ó más EFS, otros combinan el análisis de las EFS con órganos de control, como las instituciones regionales de control externo, el TCE, la INTOSAI y otras instituciones de control; y finalmente, algunos estudian varios órganos pertenecientes a la Administración Pública, donde al menos uno de ellos es una EFS.

Las EFS más investigadas han sido *Government Accountability Office* (GAO) de Estados Unidos y *Auditor General* de Canadá y las menos las EFS de África y Asia. En Europa, los trabajos se han centrado, principalmente, en la *Cour de Comptes* francesa y la *National Audit Office* de Reino Unido y, recientemente, en la *Riksrevisjonen* de Noruega. También la EFS de Australia ha sido objeto de estudio en al menos 10 trabajos.

## **MAPA DE LA LITERATURA ACADÉMICA SOBRE EFS**

Los trabajos se han clasificado en siete líneas de investigación que se recogen en la Tabla 6.

Tabla 6. Líneas de investigación

<b>Línea de investigación</b>	<b>Número de trabajos identificados</b>
Cumplimiento del Mandato	42
Independencia	5
Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados	5
Personal y métodos de control	41
Transparencia y rendición de cuentas	14
Valor y beneficio de las EFS	29
Historia	13

Fuente. Elaboración propia

Diversos trabajos resultan susceptibles de clasificación en más de una línea. A modo de ejemplo, la investigación de Clark et al. (2007) se ha vinculado con la línea *Independencia* pero también se podría emparentar con *Transparencia y rendición de cuentas*, ya que

examina la legislación de las EFS para comprobar si los cinco atributos que definen la rendición de cuentas y la independencia son incluidos explícitamente o no en los textos legislativos. Los resultados muestran que, aunque hay algunas cuestiones sobre las que la legislación no se pronuncia, en general, las disposiciones legales garantizan una adecuada independencia a las EFS del ejecutivo y, sin embargo, las disposiciones relativas a la rendición de cuentas son más débiles.

Esta revisión de la literatura se desarrolla a partir de un enfoque cualitativo, basado en un análisis del contenido de los artículos seleccionados por el equipo de investigación. Esta metodología puede plantear sesgos personales ya que los investigadores interpretan el campo como resultado de su experiencia y se puede esperar que el resultado final refleje sus opiniones subjetivas e interpretaciones (Ramos-Rodríguez y Ruiz-Navarro, 2004).

### Cumplimiento del Mandato de las EFS

Se han clasificado los trabajos englobados en la primera de las categorías de estudio en tres sublíneas de investigación (Tabla 7):

Tabla 7. Cumplimiento del Mandato

Sublínea	Artículos
Facultades	Funnell (2003), Norton & Smith (2008), Tunley (2011), Menezes (2012), Chatterjee and Roychoudhury (2013), García (2014), Cooper (1987), Tomaszczuk & Jensen (1992), Kovács (2003)
Funciones y roles	<p><i>Auditoría operativa:</i> Taylor (1996), Barzelay (1997), Jacobs (1998), Mulgan (2001), Broadbent &amp; Laughlin (2003), Barrett (2011), Grönlund et al. (2011), Saint-Martin &amp; Allison (2011), Vacca (2014), Roberts &amp; Pollitt (1994), Pollitt (2003)</p> <p><i>Específicas:</i> Holmes (1996), Young (2007), Gunvaldsen &amp; Karlsen (1999), Saint-Martin (2004), Sutherland (1980), Sutherland (1986), Hamburger (1989), Lima &amp; Magrini (2010), Broadbent &amp; Laughlin (1997)</p> <p><i>Genéricas:</i> Van Braband (1994), Barrett (1996), Rubenstein (2001), Pitblado (1979), Kingsbury (2010), Fraser (2006), Stankevich et al. (2014)</p>
Funcionamiento	Clark & Levy (2012), Ibáñez (2014), Frey (1994), Bartel & Schneider (1994), Inghelram (2000)

Fuente. Elaboración propia

En relación a la primera de estas sublíneas, diversos trabajos se centran en el estudio de las facultades de las EFS respecto al acceso de la información necesaria para auditar, para supervisar y exigir responsabilidades a la rama ejecutiva del gobierno, a su poder sancionador y de lucha contra la corrupción, así como a su capacidad para adjudicar contratos del gobierno federal.

En el marco de la segunda sublínea un total de 27 trabajos profundizan en las funciones de estas instituciones, de los cuales once analizan la función de la auditoría operativa. La Nueva Gestión Pública (NGP) promovió la ampliación del mandato de las EFS al incorporar la auditoría operativa (Barzelay, 1997) a sus programas de trabajo. Varios trabajos publicados entre 1994 y 2003 discuten el papel del auditor en el marco de la NGP y su evolución, realizando, en unos casos, un análisis comparativo de varias EFS, y en otros considerando una EFS en particular. Estos trabajos ponen de relieve las diferencias en las auditorías operativas que desarrollan las EFS ya que identifican los diferentes

papeles respecto a las auditorías de gestión a los que parecen aspirar estas instituciones y cómo cada EFS individualmente tiene una “personalidad” ligeramente diferente al respecto. Con la ampliación de sus competencias, se abre el debate acerca de si la función de las EFS es exclusivamente desarrollar la auditoría operativa o deben orientar su trabajo a la mejora del rendimiento de las instituciones auditadas; y se apunta a que las nuevas funciones asumidas por el Auditor General deben garantizar siempre su independencia, fortaleza y profesionalización. Asimismo, se concluye que las auditorías operativas mejoran significativamente la rendición de cuentas democrática y tienen un impacto en el debate parlamentario y en los procedimientos de los departamentos ministeriales y agencias. En esta misma línea, Broadbent y Laughlin (2003) sostienen que la auditoría operativa sirve para legitimar al Gobierno, más que para introducir cambios.

También ponen de relieve limitaciones derivadas del formato de los informes o de la propia legislación fundacional de las EFS que puede limitar el alcance de estas auditorías. En el nuevo contexto, los auditores generales tienen más probabilidades de chocar con los gobiernos y su autoridad es mayor si las cuestiones analizadas están más vinculadas con la honestidad que con la eficiencia y efectividad.

Trabajos más recientes desarrollan sistemas de clasificación de los diferentes tipos de auditorías operativas con diferentes grados de auditoría de cumplimiento ya que consideran que el enfoque tradicional de las auditorías operativas (las “tres E”) es inusual ya que suelen combinar auditorías operativas y de cumplimiento. También subrayan la importancia de hacer auditorías operativas sobre las colaboraciones público-privadas y el papel relevante de este tipo de auditorías en la lucha contra la corrupción y el fraude en la administración pública.

Diversos autores centran sus estudios en otras funciones de las EFS, la auditoría de eficacia, de eficiencia, consultoría, de evaluación o el papel de la Institución en cuestiones muy específicas, como la regulación de la publicidad oficial en Australia o la gestión ambiental en Brasil. A pesar tanto de la diversidad del enfoque de estos trabajos como de las funciones que exploran, el grueso de ellos aborda diferentes funciones del Auditor General de Canadá. Sutherland (1980, 1986) pone de relieve las ventajas y desventajas de la ampliación de las competencias de esta Institución a partir de la Ley del Auditor General de 1977. Sugiere que una nueva función basada en el asesoramiento la convierte en una auténtica autoridad en la formulación de políticas, al mismo tiempo que la evaluación de la eficacia de los programas obliga a que desde la Oficina del Controlador General se estudien cada uno de los programas del gobierno desde el punto de vista de los costes/resultados. Dieciocho años más tarde Saint-Martin (2004) pone de relieve que si el Auditor General actúa como consultor establecerá relaciones cálidas con las organizaciones públicas que audita, pero podrá poner en peligro su rendición de cuentas e independencia. Un último estudio examina el papel de la Institución en cuestiones específicas como, por ejemplo, el desempeñado por el Auditor General de Canadá en la reforma del servicio público.

Otros trabajos tratan de dar respuesta a preguntas sobre las funciones de las EFS, sin particularizar en ninguna, apoyándose en las teorías económicas y de agencia ¿Qué funciones ejercen? ¿Es posible mejorar el cumplimiento y el alcance de estas funciones? ¿Qué diferencias existen entre la auditoría tradicional y la auditoría de gestión? ¿Cómo deben evolucionar estas funciones? ¿A qué obstáculos se enfrentan? Uno de estos trabajos, se centra en las EFS derivadas del modelo Westminster apuntando que los auditores generales son una parte muy importante de la estructura de gobierno en el que actúan, y si

bien pueden ser capaces de influir en su desarrollo, el marco de la constitución dicta en gran medida su papel, las responsabilidades y el posible alcance de sus funciones.

La tercera sublínea aglutina una serie de trabajos en los que se revisa el funcionamiento de las EFS para identificar sus debilidades, siendo su principal aportación la de obtener conclusiones dirigidas al incremento de la eficiencia en su funcionamiento, una mayor eficacia en la consecución de los objetivos, mejoras en los sistemas de auditoría y desafíos futuros.

### **Independencia**

A pesar de que la independencia constituye un requisito fundamental para que las EFS puedan llevar a cabo su actividad (INTOSAI, 1977, 2010), sólo cinco trabajos se enmarcan en la segunda línea que se ha denominado de forma genérica *Independencia* (véase Tabla 8).

Tabla 8. Independencia

Artículos
Barth (1995), Funnel (1997), Grasso & Sharkansky (2001), Clark et al. (2007), Isaksson and Bigsten (2012).

Fuente. Elaboración propia

En estos trabajos se examina la legislación de las EFS para comprobar si las disposiciones legales garantizan una adecuada independencia respecto al ejecutivo. Se utiliza el marco normativo de Rohr (1986) que relaciona la autonomía y la subordinación para conocer las presiones institucionales a las que están sometidas las EFS y la tensión entre los responsables, poniéndose de relieve la dificultad para trazar la línea que delimite y permita a las EFS ejercitar la autonomía frente a la subordinación. El único estudio realizado sobre una EFS de África se incluye en esta categoría ya que investiga si y cómo las limitaciones de capacidad del personal ponen en peligro la independencia de la EFS de Rwanda, señalando que estas limitaciones afectan negativamente a la independencia y sugiriendo la necesidad de recibir asistencia externa para hacer frente a estas limitaciones.

### **Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados**

Tal y como se recoge en la Tabla 9, un total de cinco trabajos se enmarcan en la línea *Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados*.

Tabla 9. Relaciones

Artículos
Bowerman et al. (2003), Prat & Janvier (2010), Funnell & Wade (2012), Jan (2013), Siereber (2013)

Fuente. Elaboración propia

En esta categoría coexisten los trabajos que se centran en las relaciones entre las EFS y el Parlamento y su vínculo con los auditados y otras instituciones. Desde un punto de vista teórico, se ilustra la relación entre el Parlamento y la EFS de Francia cuyos informes se han convertido en valiosas fuentes de información para el Parlamento, lo que le ha permitido a la EFS de Francia aumentar su respetabilidad y al Parlamento reforzar el control sobre los gobiernos. Se sugiere una alianza creciente entre ambas instituciones a través de su colaboración en la evaluación de políticas públicas.

Asimismo, se demuestra empíricamente que la elección de los titulares de las EFS por los parlamentarios depende de variables como la polarización y la incongruencia ideológicas, la ocupación de un cargo en la EFS en el momento de la elección o su afiliación política en el pasado.

Las relaciones con los auditados durante el proceso de la auditoría son examinadas en el marco de esta línea de investigación poniéndose de relieve que el comportamiento entre los auditores y los auditados es opuesto ya que mientras los primeros valoran positivamente las auditorías de gestión y su capacidad para proporcionar valor, los segundos las perciben como negativas y sin credibilidad y tratan de limitar el trabajo de los auditores. Por último, se examina la relación entre la EFS y otros órganos de control, evidenciando el enfrentamiento entre las diversas instituciones de auditoría pública y entre éstas y el ejecutivo cuando interfiere en su independencia.

La línea *Personal y métodos de control* engloba, como la línea relativa al cumplimiento del mandato un grupo muy numeroso de trabajos que han analizado los recursos humanos de que disponen las EFS, así como las metodologías y las etapas específicas del proceso de auditoría y de evaluación, identificándose cuatro sublíneas de investigación (véase Tabla 10).

Tabla 10. Personal y métodos de control

Sublínea	Artículos
Personal	Gupta et al. (1994), Dirsmith et al. (2000), Walker (2007), Skaerbaek (2009), Chiang (2010), Salehi et al. (2010), Walker (1985a), Morin (2011), Streim (1994)
Metodogías/procedimientos de trabajo	Moesen (1994), Levy (1996), Stiroh (1998), Van der Knaap (2011), Bechberger et al. (2011), Fortvingler (2012), Crismani (2004), Morin (2010), Van Leeuwen (2004a), Van Leeuwen (2004b), Laffan (1999)
Procesos de auditoría y de evaluación	McRoberts & Hudson (1985), Keen (1999), Grasso (2003), Patten & Freedman (2008), Iott (2010), Shipman (2012), Portal (2011), Humpherson (2004), Mayne (2005), Caracelli & Riggini (1994), Barnett et al. (2001), Al Sharairi (2011), Rozell (1985), Müller (2011), Torres & Pina (2004), Gillette (2008)
Modelos de control	Zarama (2001), Reyes (2001), Espejo (2001), Espejo et al. (2001), Lleras (2001)

Fuente. Elaboración propia

En relación con la sublínea “Personal”, la unidad de estudio del grueso de los trabajos es el auditor o el equipo de auditoría. Sobre la base de las teorías institucionales y de contingencia dos de estos trabajos examinan cómo los profesionales se coordinan y controlan y qué fuerzas dan forma a las estructuras de las organizaciones para que adopten esta coordinación y control. Los resultados sugieren que los procesos de trabajo están unidos a presiones institucionales y que éstas tienen consecuencias importantes sobre el modo en que son vistas las tareas instrumentales y el modo en el que se coordinan los equipos. También se utiliza la teoría del actor-red para explicar cómo trabajan los auditores y cómo resuelven los obstáculos que se presentan durante el trascurso de su trabajo y en las diferentes etapas de un proyecto puesto en marcha para implantar un sistema de contabilidad analítica que permitiese auditar, posteriormente, la eficiencia de la organización. De igual forma, la teoría de la agencia sirve para explicar los problemas en la motivación de los auditores para realizar auditorías de alta calidad.

Otros trabajos de esta sublínea se centran en rasgos distintivos del auditor como su formación en normas de auditoría específicas, comparando el conocimiento de los auditores financieros con los auditores del sector público y su capacidad para utilizar enfoques diferentes en función del tipo de entidad auditada, su motivación cuando realizan su trabajo, o su habilidad para desarrollarlo durante todo el proceso de la auditoría, desplegando un credo a través del cual se conceptualizan como una élite con la misión de garantizar un buen gobierno. Igualmente, Morin (2010) investiga el trabajo realizado por los magistrados o jueces de la EFS francesa en las auditorías de gestión sugiriendo que los magistrados hacen todo lo posible para no ser vistos como profesionales del control sino como jueces cuando están en el ámbito de la EFS, y como “catalizadores del cambio” cuando interactúan con las entidades auditadas.

Un último grupo de trabajos se centra en la reforma del capital humano acometida por dos auditores generales de la GAO, Elmer Staats y David M. Walker. La reforma de Staats incluyó la reorientación del auditor a evaluador con el objetivo de acometer la evaluación de programas y la definición de cuatro tipos de auditores para poder desempeñar las diferentes auditorías. Por su parte, Walker incluyó acciones para fortalecer el personal y posicionar para el futuro a la EFS estadounidense que se concretaron en cambios básicos en las áreas de contratación, formación y desarrollo, remuneración y prestaciones, y fortalecimiento de los empleados.

La sublínea relacionada con los procedimientos de trabajo analiza el uso de diversas metodologías en las auditorías, principalmente, en las operativas. Así, algunos autores proponen el empleo de métodos no paramétricos para evaluar la eficiencia, recomendando el análisis envolvente de datos cuando una entidad proporciona múltiples outputs con varios inputs; modelos que simulan escenarios en los que basar los resultados de las recomendaciones o, simplemente, la utilización de “controles de realidad” a través de los cuales se trata de establecer una conexión entre los programas de políticas y las necesidades de los interesados y sus preferencias.

Dos trabajos revisan el grado de aplicación de la auditoría operativa por el TCE, la metodología aplicada y la evolución de esta última poniéndose de relieve que la mayor parte del trabajo de esta institución se basa en este tipo de auditoría para la cual se utilizan diferentes metodologías basadas en los estándares profesionales de la auditoría.

Finalmente, en esta sublínea se agrupan varios trabajos que investigan el modo en que las EFS integran los principios generales que rigen sus funciones y buscan la colaboración entre ellas en cuestiones relativas al medio ambiente. Estos trabajos constatan las diferencias de actuación entre las EFS en esta materia y la forma en que pueden contribuir a la cooperación internacional mediante la auditoría de cumplimiento del gobierno con las obligaciones y compromisos internacionales del medio ambiente.

La siguiente sublínea hace referencia al desarrollo de las auditorías y de las evaluaciones. Algunas investigaciones estudian el proceso en su conjunto describiendo la auditoría o la evaluación en la que se basa el dictamen final, mientras que un segundo grupo se examinan cuestiones puntuales del proceso. En la motivación de este primer grupo de trabajos, subyace la discusión de sus implicaciones para la administración pública, la relevancia de la actividad de auditoría y evaluación condicionada por la definición adecuada del público a la que se dirige, las necesidades de información de esas audiencias y por la oportunidad del trabajo realizado. Este tipo de trabajos también permite identificar los puntos fuertes y las deficiencias de los procesos, y cuestionan la bondad de las valoraciones globales para facilitar decisiones políticas que ayuden a priorizar determinadas políticas públicas en detrimento de otras. El estudio de Müller (2011), centrado en la EFS de Alemania,

examina las similitudes y diferencias entre las auditorías operativas y las evaluaciones sobre las políticas activas de empleo, concluyendo que ambas herramientas tienen por objeto mejorar la gestión y el control de los programas y organismos públicos pero que se diferencia en su enfoque ya que las primeras tienen como objetivo principal mejorar la aplicación de una política y las segundas apoyar el proceso para modelar la política.

El segundo grupo se enmarca en el estudio de aspectos concretos vinculados a la calidad y a la evidencia. Así, junto a trabajos que apuntan que los factores determinantes de la calidad de la auditoría son la capacidad de organización y las habilidades humanas, otros revelan el uso que los auditores hacen de las pruebas analíticas para obtener evidencia en la que fundamentar sus opiniones y conclusiones y los obstáculos para su aplicación, así como el método de máxima verosimilitud más adecuado para medir los errores. También se pone de relieve la importancia de que los auditores definan criterios adecuados que respondan a las preguntas de auditoría y sirvan de base para evaluar la evidencia.

Una última sublínea está constituida por cinco trabajos que tienen como unidad de estudio la EFS de Colombia. Son investigaciones simultáneas en el tiempo y que describen y reflexionan sobre un proceso de aprendizaje que se desarrolló en esta Institución como parte de un proyecto para su cambio y fortalecimiento institucional. El objetivo último de este proyecto era desarrollar un modelo eficiente de control para el estado colombiano que garantizase la lucha contra la corrupción, lo que implicó la construcción de nuevas prácticas de auditoría y de un nuevo modelo de aprendizaje. Estas prácticas se basaron en el desarrollo de la auditoría de segundo orden cuya finalidad es la de detectar posibles fallos en los mecanismos de control interno y el desarrollo de relaciones interpersonales e intraorganizacionales basadas en la confianza hasta llegar al auto-control tanto de los propios auditores como de las organizaciones que auditan. Este nuevo modelo de control alcanza a los propios ciudadanos ya que pretende desarrollar su autonomía, al capacitarlos para que detecten necesidades, las expongan al Estado y éste tome las medidas adecuadas para satisfacerlas.

## Transparencia y rendición de cuentas

La categoría *Transparencia y rendición de cuentas* agrupa 14 trabajos que investigan la forma en que las EFS rinden cuentas de su actuación, informan acerca de los resultados de las funciones encomendadas y facilitan información sobre ellas (INTOSAI, 2010a) (Tabla 11).

Tabla 11. Transparencia y rendición de cuentas

Artículos
Morehead (1986), Pollitt & Summa (1997), Basu et al. (1999), Neale & Anderson (2000), Brodrick (2004), Groenendijk (2004), Chowdhury et al. (2005), Lascombe & Vandendriessche (2006), González et al. (2008), Talbot & Wiggan (2010), Waeraas (2010), Dwiputrianti (2011), González-Díaz et al. (2013), Garde et al. (2014)

Fuente. Elaboración propia

En esta línea diversos autores centran sus estudios en los informes de auditoría elaborados por las EFS, con enfoques muy diferentes. Así coexisten trabajos que determinan los factores determinantes de la calidad de los informes de auditoría (autonomía e independencia de las EFS, profesionalidad de los auditores y recursos disponibles), con



trabajos que demuestran que existe un gap de expectativas en el sector público entre los auditores y los usuarios de los informes de auditoría, y otros que ponen de relieve que la información que proporcionan es asistemática y resultado del enfoque utilizado para auditar y poner en práctica sus métodos de trabajo. También abordan la presentación de los informes por las EFS de modo que ayuden al ejecutivo a rendir cuentas ante el Parlamento, y su gran valor debido a su amplio alcance, análisis acreditado e importancia para una gran variedad de usuarios.

El trabajo de Pollitt & Summa (1997) abre una línea de investigación que se ha centrado en explicar la forma en que las EFS justifican su existencia en las sociedades democráticas y el modo en que divulgan la información relativa a su actividad. Estos autores revelaron que las posiciones constitucionales y culturas administrativas influyen en la forma en que las EFS difunden la información y en la imagen que proyectan. Trabajos posteriores complementan esta investigación y, basándose en la teoría institucional y la teoría del orden negociado, muestran la vinculación entre la imagen que ofrecen las EFS a sus usuarios y el trabajo que realizan, y cómo la fuerza de esa conexión está influida por el poder de los agentes externos con los que se relaciona la EFS. También muestran que la imagen debe ser dinámica ya que el entorno es cambiante, siendo el objetivo de un auditor general el de auditar e informar de modo que facilite y fortalezca el aprendizaje de las organizaciones que revisa.

Una década después, diversas investigaciones constatan el uso de las TIC y de los medios de comunicación por estas instituciones e identifican sus valores fundamentales. Estos trabajos enfatizan la utilidad de la comunicación para que las EFS difundan su papel y sus funciones a la sociedad. El objetivo es articular una estrategia de comunicación en la que se defina el público objetivo, el mensaje que se quiere transmitir y las técnicas para hacer llegar ese mensaje. Estos trabajos revelan que las EFS mantienen una estrecha relación con los medios y que están adaptándose a las oportunidades que las TIC les ofrecen, constituyendo las websites una herramienta clave para promover la transparencia, mejorar la comunicación y permitir un mayor acceso de los interesados a la información. Con relación a sus valores, Waeraas (2010) sugiere que las EFS enfatizan los valores profesionales y los vinculados a las personas y tratan de identificarse con valores que muestren una identidad más indulgente, distanciándose de la identidad autoritaria y burocrática, considerada como “tradicional”.

### Valores y beneficios de las EFS

Esta línea engloba todos aquellos trabajos que analizan el valor y los beneficios de las EFS para los gobiernos, entidades auditadas y para la sociedad en general, desde diferentes perspectivas. Un total de tres sublíneas han sido identificadas en esta categoría (Tabla 12).

Tabla 12. Beneficios y valores de las EFS

Sublínea	Artículos
Impacto de las auditorías operativas y de sus informes	Fattahi (2012), Fattahi et al. (2012), Morin (2014), Arthur et al. (2012), Reichborn-Kejennereud (2013), Moharrami and Afshari (2012), Reichborn-Kejennereud (2014), Van der Meer (1999), Walker (1985b), Kells (2011), Sutherland (2003)
Influencia de las EFS o de su Auditor General	Sen (2013), Koolen (1994), Carrier (1997), Baker & Rennie (2006), Sivan (2006), Staats (1978), Staats (1980), Nadel (1996), Callahan (2006), Dodaro (2014), Blume & Voigt (2011), Bowsher (1992), Laffan (2003), Candreva & Book (2008), Ozolina (2010)

La primera de las sublíneas hace referencia al impacto de las auditorías operativas y de sus informes empíricamente. Al abordar su impacto, los autores utilizan el cuestionario como método en el grueso de los trabajos y los resultados aportan evidencias concluyentes respecto a la influencia de este tipo de control, pero desde ópticas diferentes ya que los encuestados son auditores, auditados y especialistas en la materia. Así, se constata que la auditoría operativa influye sobre las organizaciones auditadas, favorece la gestión del conocimiento, promueve un uso rentable, eficaz y eficiente de los recursos estructurales y organizativos y mejora los sistemas de gestión, fortaleciendo su productividad. No obstante, la influencia de estas auditorías puede estar condicionada por los gestores de las instituciones auditadas, por la capacidad de los parlamentarios para asumir el control real sobre el ejecutivo, la falta de un presupuesto adecuado, la ausencia de normas apropiadas o el compromiso de los gestores con las técnicas tradicionales. Por su parte, los auditados consideran útiles estas auditorías, en términos de rendición de cuentas, siempre y cuando hayan estado de acuerdo con los criterios y evaluaciones y hayan participado en el proceso de la auditoría.

Desde la perspectiva del usuario, las auditorías operativas proporcionan al Parlamento información para tomar decisiones y poner en marcha iniciativas legislativas o institucionales y le proporcionan evidencias y conclusiones fundadas para que cambie y mejore los servicios públicos. También pueden ayudar a introducir cambios en las normas y métodos de la auditoría.

Por lo que respecta al impacto que tienen los informes de auditoría operativa, la evidencia de las investigaciones muestra su utilidad pero también que reciben una atención moderada por parte de los medios, de las comisiones de control parlamentarias y del gobierno. Asimismo, los gestores de las entidades auditadas los tienen en cuenta solo cuando son utilizados por usuarios que ellos consideran importantes.

La siguiente sublínea engloba una serie de trabajos que abordan la influencia de las EFS o de su auditor en aspectos muy diversos y desde ópticas diferentes. Así, Blume & Voigt (2011) se preguntan si el diseño organizacional de las EFS tiene un efecto significativo sobre la eficacia gubernamental, la corrupción, la política fiscal y la productividad, sugiriendo los resultados que el nivel de percepción de la corrupción es más alto si la EFS está organizada como una corte. Otros trabajos apuntan a que los informes de auditoría constituyen la razón de su influencia y que su eficacia, medida a través del seguimiento de las recomendaciones, será mayor cuanto mayor sea la rigidez organizativa de la entidad auditada ya que más probable será que rectifique las deficiencias detectadas, siga las recomendaciones y las implante. El seguimiento de las recomendaciones de las EFS también dependerá de los recursos humanos y financieros disponibles por las entidades auditadas.

Dentro de esta sublínea, un volumen importante de trabajos analizan la influencia de las EFS en aspectos tales como la adopción del principio de devengo en el gobierno nacional (Auditor General de Canadá), la reconfiguración de los sistemas de rendición de cuentas (Tribunal de Cuentas Europeo), la repercusión de su labor y apoyo al Congreso en el campo de la I+D o en el de la sanidad (EFS de Estados Unidos) o la forma de limitar la pérdida de eficiencia y eficacia dentro del gobierno (EFS de los Países Bajos).

Una última sublínea analiza los beneficios de las EFS en el campo científico. Estos trabajos pretenden aproximar los métodos de auditoría y la investigación científica, estableciendo posibles estrategias para la gestión del conocimiento ya que los profesionales de las EFS son observadores privilegiados de las organizaciones públicas. Así, la elaboración de artículos científicos constituye un camino posible para la explicación estructurada de los fenómenos organizacionales. También, a través de la interacción entre las EFS y las organizaciones científicas, como las Academias de las Ciencias, se puede mejorar el ámbito legal e institucional en la esfera financiera y presupuestaria de los gobiernos. Asimismo, el uso que hacen los científicos de las ciencias sociales de los informes elaborados por la EFS de Estados Unidos pone de relieve que las revistas clasificadas en áreas relacionadas con las políticas públicas son las que más utilizan los informes de auditoría.

### Historia de las EFS

Esta última línea de investigación engloba análisis históricos de instituciones, acontecimientos y conceptos vinculados a las EFS (Tabla 13).

Tabla 13. Historia de las EFS

Artículos
Forte & Eusepi (1994), Hernández-Esteve (1994), Funnell (1996), English & Guthrie (2000), Canteaut (2002), Flesher & Zarkeski (2002), Wanna & Ryan (2003), Funnell (2004), Descamps (2007), Kourtikakis (2010), Bunn & Gilchrist (2013), Colquhoun (2013), Free et al. (2013)

Fuente. Elaboración propia

Algunos trabajos aportan evidencias acerca de la existencia de los primeros órganos de control, antecesores de las actuales EFS. Así, junto con un trabajo sobre la Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla que pretende conocer, basado en registros documentales, la organización, el funcionamiento y las obligaciones de este órgano, se hace un estudio detallado del contenido del *Livre Rouge*, un libro registro de la Cámara de Cuentas de París, destruido por el fuego en 1737.

Asimismo, se explora el papel de la auditoría en Australia, antes de la existencia de la EFS en el siglo XIX, y tras su creación en 1901. En el primer caso, el análisis se centra en una colonia concreta, Swan River, concluyendo que la existencia de una buena gestión en la colonia fue debida no a la existencia de adecuados sistemas de gestión sino al nombramiento de administradores competentes y éticos, lo que denominan los autores “unos pocos hombres buenos”. En el segundo caso, se analiza el papel de la EFS de Australia, desde su formación hasta el final del período del primer Auditor General en 1925. El estudio revela que cuando se creó la Oficina se preveía que su papel fuera irrelevante. Sin embargo, la expansión de las actividades de la Commonwealth debido al estallido de la Primera Guerra Mundial, el carácter descentralizado de la Administración y las actividades comerciales obligaron al Auditor a adaptarse a la nueva situación que no pudo o no quiso adaptar sus metodologías de auditoría a las circunstancias cambiantes del gobierno provocando tensas relaciones con el ejecutivo y la intervención de los gobiernos posteriores.

También en el continente australiano, se analizan dos acontecimientos ocurridos a finales del siglo XIX, en Nueva Zelanda, cuando los auditores de las entidades locales son sustituidos por la Audit Office y el Auditor General fracasa en su intento por aumentar su autoridad en el control financiero del gobierno local. Los autores, basándose en la teoría

institucional y de la legitimidad, ilustran cómo se trató de justificar la validez de ambos sucesos.

Análisis históricos, contextualizados en la segunda mitad del siglo XX, encuentran que la creación del Tribunal de Cuentas Europeo fue el resultado de presiones ejercidas por el Parlamento Europeo y los gobiernos de los Estados miembros de la Unión Europea y utilizan la teoría institucional para explicar la razón de la similitud de su estructura con la de las instituciones de los países miembros.

El período comprendido en la década de 1970 fue testigo de un cambio dramático en la forma de prestar los servicios públicos, creciendo la atención hacia la economía, eficiencia y eficacia en su administración (English & Guthrie, 2000). En este contexto, algunas investigaciones analizan las raíces de la auditoría operativa, donde surgió, como se extendió, qué organismos comenzaron a emplearla y cómo las nuevas prácticas de gestión pública erosionaron la supervisión parlamentaria tradicional de la gestión del gobierno y las actividades de presentación de informes, con consecuencias en el mandato, la financiación y la independencia del Auditor General.

Finalmente, dos trabajos aplican la metodología de archivo que busca examinar el pasado para arrojar luz al presente (Funnell, 1996). El primero analiza el concepto de independencia, diferenciando la independencia del auditor general de la independencia de la EFS ya que, intencionadamente, el ejecutivo ha tratado de fortalecer la confusión entre ambos tipos de independencia acentuando las características personales del auditor general y suministrando legislación relevante en materia de auditoría. Así, se logra dar una imagen de independencia de la función de auditoría del sector público pero sin colocar al auditor general por encima del ejecutivo. El segundo revela los antecedentes de la EFS italiana para justificar la función actual de la institución y plantear medidas que revitalicen y modernicen su actividad de control ya que el gobierno ha seducido a los auditores ofreciéndoles la oportunidad de redactar informes de auditoría voluminosos, con gran cobertura en los medios de comunicación pero sin ningún efecto real.

## **CONCLUSIONES**

Esta investigación proporciona una visión general de los principales temas analizados en la literatura académica sobre las EFS: 1) Cumplimiento del mandato, 2) Independencia, 3) Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados, 4) Personal y métodos de control, 5) Transparencia y rendición de cuentas, 6) Valor y beneficio de las EFS, y 7) Historia. Las líneas relativas al mandato y a los recursos humanos y procedimientos de control son las que aglutinan la mayor parte de los trabajos.

En la primera, los autores han profundizado en las funciones de las EFS, así como en sus facultades para poder ejercerlas. Un cuerpo muy importante de la literatura se ha centrado en la función de la auditoría operativa, probablemente, porque la Nueva Gestión Pública promovió esta función que se vio respaldada por la Declaración de México, al incluir como atribuciones de las EFS la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades del gobierno y administraciones públicas. No obstante, otras funciones apenas han sido exploradas dentro de esta línea, emergiendo así una primera oportunidad de investigación. Concretamente, analizando las funciones de asesoramiento y consultoría o el papel de las EFS en las auditorías del medio ambiente, la evaluación de programas, la lucha contra la corrupción, tanto desde la óptica de la prevención como de la detección, y las auditorías de organismos internacionales y de los sistemas de información.

En la segunda, nuevamente, los procedimientos de trabajo utilizados en las auditorías operativas cobran gran protagonismo junto con el desarrollo de las auditorías o el examen de aspectos específicos del mismo, como la calidad o la evidencia. Sin embargo, y aunque existen algunos trabajos que investigaron el modo en que las EFS asumen los principios generales de auditoría, no se han desarrollado estudios que revelen el uso y la integración de las Normas Internacionales de la Entidades Fiscalizadoras Superiores. La INTOSAI, en su plan estratégico 2005-2010 se comprometió a elaborar un marco de normas internacionales, que culminó con la aprobación por todos los miembros de la INTOSAI de la *Declaración de Sudáfrica* durante el XX INCOSAI, celebrado en Johannesburgo en 2010, en el que las EFS se han comprometido a garantizar que esta normativa se utilice como el marco común de referencia para la auditoría del sector público, y a promover su conocimiento a nivel nacional y regional, implementándolas de acuerdo a su mandato y legislación nacionales.

Apenas existen estudios que analicen la colaboración entre las EFS para desarrollar auditorías conjuntas y su cooperación en materias como el medio ambiente, la seguridad, la inmigración o ayudas internacionales.

Una tercera línea con gran protagonismo es la que se refiere a la relevancia de las EFS, medida a través del impacto de sus auditorías operativas e informes, la influencia de los auditores generales o los beneficios para el campo científico. Esta línea ha irrumpido con fuerza, especialmente, en la última década del estudio.

Sin embargo, las líneas relativas a la independencia, las relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados, y la transparencia y rendición de cuentas están mucho menos desarrolladas. Sorprende la escasez de estudios relacionados con la independencia de las EFS, si se tiene en cuenta que es el eje sobre el que se articula su funcionamiento. La Declaración de Lima y la Declaración de Sudáfrica y, en 2011, la Resolución de las Naciones Unidas A/66/209 sobre la Independencia de las EFS, reconocen su validez únicamente en un contexto de independencia de los entes auditados y de protección de cualquier autoridad exterior.

Asimismo, el desarrollo de estudios vinculados a la transparencia y rendición de cuentas de las EFS puede contribuir de forma relevante al desarrollo de este campo, particularmente, aquellos que analicen los procesos de revisión y control externo a los que deben someterse estas instituciones, del mismo modo que lo hacen las entidades integrantes tanto del sector público como del privado. Las EFS ya han comenzado a evaluarse entre ellas, utilizando el sistema de evaluación por pares, para el que existe una guía con los diferentes tipos de revisiones, principios y procedimientos a la hora de enfocar este trabajo (INTOSAI, 2010b).

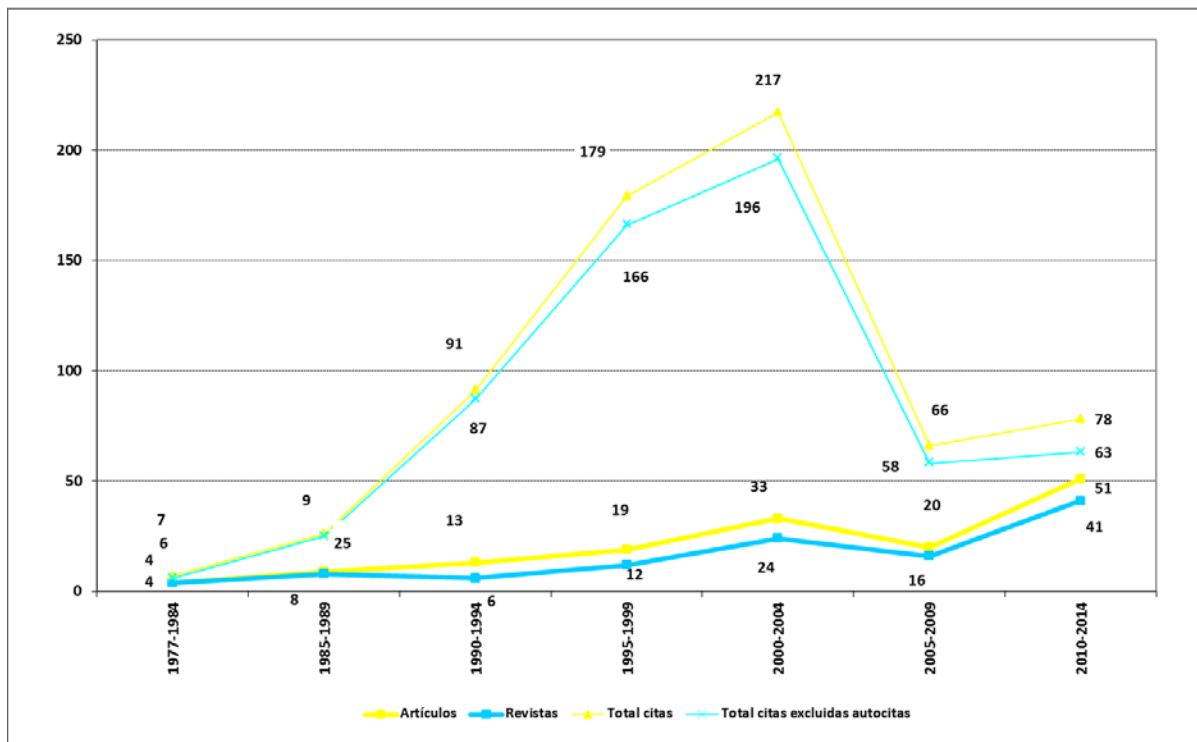
En relación a aspectos de índole metodológica, la investigación realizada pone de relieve la necesidad de un mayor desarrollo empírico del campo ya que el grueso de la literatura aborda el estudio de las EFS desde el plano teórico utilizando, un amplio abanico de enfoques teóricos, desde la teoría de la agencia, elección pública, gestión del conocimiento y evolución social hasta las teorías institucionales y de contingencia o de la efectividad del liderazgo.

Igualmente, prevalecen los estudios de casos, necesitándose estudios comparativos entre las EFS de los tópicos apuntados en las líneas identificadas, bien a nivel internacional o por continentes ya que como se ha puesto de manifiesto son inexistentes los estudios que abordan las problemáticas de las EFS de Asia, África y Sudamérica. Un punto de partida podría ser la replicación de estudios del ámbito europeo o norteamericano, siempre considerando la casuística y diversidad de estos países. En este contexto, la colaboración

entre las EFS y la comunidad científica sería de gran importancia. A modo de ejemplo, actualmente, la base de datos en construcción con información actualizada y especializada de las EFS miembros de la INTOSAI (estructura organizacional, rasgos administrativos, mandato y atribuciones legales, métodos de comunicación e informes) que ésta elabora a través del Grupo de Trabajo para el Valor y el Beneficio de las EFS, puede facilitar la investigación comparativa de estas instituciones.

La sistematización realizada también pone de relieve el elevado número de revistas en las que se publica la investigación sobre las EFS, lo cual contradice la conocida Ley de Bradford que indica que la investigación tiende a concentrarse en un número reducido de revistas. Esta situación se puede justificar porque se trata de un campo en expansión (Gallardo-Gallardo et al., 2015), con un cuerpo creciente de literatura cuyo desarrollo y creciente impacto están estrechamente relacionados con la últimas dos décadas objeto de estudio en esta revisión, tal y como se evidencia en el Gráfico 2.

Gráfico 2. Evolución de los artículos, revistas e impacto



No obstante, *Critical Perspectives on Accounting*, *Public Administration* y *Australian Journal of Public Administration* son las tres revistas que combinan mayor impacto y productividad, siendo el área *Social Sciences* en la que se clasifican un mayor número de revistas, seguida de las áreas *Business, Management and Accounting*, y *Economics, Econometrics and Finance*.

De los 25 trabajos más citados, el 68% corresponden a las dos líneas de investigación que engloban el grueso de los artículos, la del *cumplimiento del mandato* y la relativa a *personal y métodos de control*. Por su parte, las líneas *Transparencia y rendición de cuentas* y *Valores y beneficios de las EFS* cuentan con tres artículos cada una entre los top-25 más citados. También se identifican los autores más prolíficos en este campo, un total de 23, si se incluyen aquellos con al menos dos contribuciones totales.

Finalmente, es preciso señalar que los resultados y conclusiones de esta investigación están influidos por la metodología utilizada y, concretamente, por el procedimiento en la selección de la literatura académica objeto de revisión, que excluye los trabajos no incluidos en las bases de datos de WOS y SCOPUS y aquellos clasificados como literatura “gris” (editoriales, libros o comunicaciones en congresos). Asimismo, para tener una visión completa del campo objeto de estudio, este análisis cualitativo/subjetivo debe complementarse con uno cuantitativo/objetivo que impida la interpretación del campo como resultado de la experiencia de los autores y aporte objetividad y fiabilidad a los resultados obtenidos (Acedo & Casillas, 2005).

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acedo, F.J., & Casillas, J.C. (2005). Current paradigms in the international management field: An author co-citation analysis. *International Business Review*, 14(5), 619-639.
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 491-519.
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235-260.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2003). Control and legitimation in government accountability processes: The private finance initiative in the UK. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 23-48.
- Christoffersen, J. (2013). A review of antecedents of international strategic alliance performance: Synthesized evidence and new directions for core constructs. *International Journal of Management Reviews*, 15(1), 66-85.
- Clark, C., De Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*, 19(1), 40-71.
- English, L., & Guthrie, J. (2000). Mandate, independence and funding: Resolution of a protracted struggle between parliament and the executive over the powers of the Australian auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 98-114.
- Funnell, W. (1996). Executive encroachments on the independence of the commonwealth auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 109-123.
- Gallardo-Gallardo, E., Nijs, S., Dries, N., & Gallo, P. (2015). Towards an understanding of talent management as a phenomenon-driven field using bibliometric and content analysis. *Human Resource Management Review*, 25(3), 264-279.
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research—an international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75-87.
- González, B., López, A., & García, R. (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences*, 74(3), 435-461.

- Hyde, J. K., & Shortell, S. M. (2012). The structure and organization of local and state public health agencies in the US: a systematic review. *American journal of preventive medicine*, 42(5), S29-S41.
- INTOSAI (1977). ISSAI 1. *The Lima Declaration*. Retrieved from [http://www.issai.org/media/12901/issai\\_1\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf)
- INTOSAI (2007). ISSAI 10. Mexico Declaration on SAI Independence. Retrieved from [http://www.issai.org/media/12922/issai\\_10\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf)
- INTOSAI (2010a). ISSAI 20. Principles of transparency and accountability. Retrieved from [http://www.issai.org/media/12930/issai\\_20\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e.pdf)
- INTOSAI (2010b). ISSAI 5600. Peer review guideline. Retrieved from [http://www.issai.org/media/13216/issai\\_5600\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13216/issai_5600_e.pdf)
- Li, J., & Tsui, A.S. (2002). A citation analysis of management and organization research in the Chinese context: 1984–1999. *Asia Pacific Journal of Management*, 19(1), 87-107.
- López-Duarte, C., Vidal-Suárez, M. M., & González-Díaz, B. (2015). International Business and National Culture: A Literature Review and Research Agenda. *International Journal of Management Reviews*. doi: 10.1111/ijmr.12070
- Lu, J.W. (2003). The evolving contributions in international strategic management research. *Journal of International Management*, 9, 193-213.
- Meier, M. (2011). Knowledge management in strategic alliances: A review of empirical evidence. *International Journal of Management Reviews*, 13(1), 1-23.
- Morin, D. (2010). Welcome to the court... *International Review of Administrative Sciences*, 76(1), 25-46.
- Morrison, A.J., & Inpken, A.C. (1991). An analysis of significant contributions to the international business literature. *Journal of International Business Studies*, 22(1), 143, 153.
- Müller, P. (2011). Performance audit and evaluation: Similarities and differences between the performance audits of the german federal court of audit and evaluations on active labour market policies. [Performance audit und evaluation: Gemeinsamkeiten und unterschiede zwischen den prüfansätzen des bundesrechnungshofes zur aufgabenwahrnehmung der bundesagentur für arbeit und arbeitsmarktpolitischen evaluationen] *Zeitschrift Fur Evaluation*, 10(1), 17-38.
- Naciones Unidas (2012). Resolution A/66/228 on Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions. [http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4\\_documents/publications/eng\\_publications/EN\\_Resolution\\_69\\_228.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/EN_Resolution_69_228.pdf). Accessed 15 Sep 2015
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Comparative and international administration: Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves. *Public Administration*, 75(2), 313-336.
- Pollitt, C., & Summa, H. (1999). Performance Audit and Public Management Reform. In Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (Eds). *Performance Audit and Public Management in Five Countries*. New York: Oxford University Press, pp. 1-10.
- Quer, D., Claver, E., & Rienda, L. (2007). Business and management in China: A review of empirical research in leading international journals. *Asia Pacific Journal of Management*, 24(3), 359-384.



- Ramos-Rodríguez, A.R., & Ruíz-Navarro, J. (2004). Changes in the intellectual structure of strategic management research: A bibliometric study of the *Strategic Management Journal*, 1980–2000. *Strategic Management Journal*, 25(10), 981-1004.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: The case of the auditor general in NORWAY. *Public Administration*, 91(3), 680-695.
- Rohr, J. A. (1986). *To run a constitution: The legitimacy of the administrative state*. Lawrence: University Press of Kansas.
- Saint-Martin, D. (2004). Managerialist advocate or "control freak"? The Janus-faced office of the auditor general. *Canadian Public Administration*, 47(2), 121-140.
- Skærbæk, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 971-987.
- Sutherland, S. L. (1980). On the audit trail of the Auditor General: Parliament's servant, 1973-1980. *Canadian Public Administration*, 23(4), 616-644.
- Sutherland, S. L. (1986). The politics of audit: the federal Office of the Auditor General in comparative perspective. *Canadian Public Administration*, 29(1), 118-148.
- Talbot, C., & Wiggan, J. (2010). The public value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, 23(1), 54-70.
- Torgler, B. (2005). A knight without a sword? the effects of audit courts on tax morale. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 161(4), 735-760.
- Van Thiel, S. (2014). *Research Methods in Public Administration and Public Management: An Introduction*. Routledge, New York.
- von Krogh, G., Rossi-Lamastra, C., & Haefliger, S. (2012). Phenomenon-based research in management and organisation science: When is it rigorous and does it matter? *Long Range Planning*, 45(4), 277-298.
- Wæraas, A. (2010). Communicating identity: The use of core value statements in regulative institutions. *Administration and Society*, 42(5), 526-549.
- Zhang, H., Xu, X., & Xiao, J. (2014). Diffusion of e-government: a literature review and directions for future directions. *Government Information Quarterly*, 31(4), 631-636.

## ANEXO I. Palabras clave

<b>1</b>	Accounting Chamber
<b>2</b>	Accounts Chamber
<b>3</b>	AFROSAI
<b>4</b>	Algemene Rekenkamer
<b>5</b>	ARABOSAI
<b>6</b>	ASOSAI
<b>7</b>	Audit Court
<b>8</b>	Audit Institution
<b>9</b>	Auditor General
<b>10</b>	Bundesrechnungshof
<b>11</b>	CAROSAI
<b>12</b>	Chamber of Accounts
<b>13</b>	Chamber of Control
<b>14</b>	Chambre des Comptes
<b>15</b>	Contraloría General
<b>16</b>	Corte dei Conti
<b>17</b>	Cour des Comptes
<b>18</b>	Court of Audit
<b>19</b>	European Court of Auditors
<b>20</b>	EUROSAI
<b>21</b>	General Accounting Office
<b>22</b>	Government Accountability Office
<b>23</b>	INTOSAI
<b>24</b>	National Audit Office
<b>25</b>	OLACEFS
<b>26</b>	PASAI
<b>27</b>	Rekenhof
<b>28</b>	Rekenkamer
<b>29</b>	State Audit Institution
<b>30</b>	State Audit Office
<b>31</b>	State Audit Organisation
<b>32</b>	State Audit Organization
<b>33</b>	State Comptroller
<b>34</b>	State Control Committee
<b>35</b>	Supreme Audit
<b>36</b>	Supreme Audit Institution
<b>37</b>	Supreme Auditing Institution
<b>38</b>	Tribunal de Contas
<b>39</b>	Tribunal de Cuentas

## ANEXO II.

- Al Sharairi, J. A. (2011). The reality and constraints of using analytical procedures in the control of public fund Jordanian Audit Bureau case. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, (34), 7-21.
- Arthur, A., Rydland, L. T., & Amundsen, K. (2012). The user perspective in performance auditing-a case study of Norway. *American Journal of Evaluation*, 33(1), 44-59.
- Baker, R., & Rennie, M. D. (2006). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the canadian federal government: An institutional perspective. [Les forces ayant mené l'administration fédérale Canadienne à adopter la comptabilité d'exercice : Une perspective institutionnelle] *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83-112.
- Barnett, V., Haworth, J., & Smith, T. M. F. (2001). A two-phase sampling scheme with applications to auditing or sed quis custodiet ipsos custodes? *Journal of the Royal Statistical Society. Series A: Statistics in Society*, 164(2), 407-422.
- Barrett, P. (1996). Some thoughts about the roles, responsibilities and future scope of auditors-general. *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 137-146.
- Barrett, P. (2011). Commentary: Performance audit of PPPs - getting the basics right. *Australian Accounting Review*, 21(1), 99-106.
- Bartel, R., & Schneider, F. (1994). Efficiency and effectiveness control based on economic analysis: The example of the austrian court of audit. *European Journal of Law and Economics*, 1(4), 237-262.
- Barth, T. H. (1995). Autonomy Grounded in Subordination: A Framework for Responding to Competing Institutional Norms. *American Review of Public Administration*, 25(3), 231-248.
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235-260.
- Basu, O. N., Dirsmith, M. W., & Gupta, P. P. (1999). The coupling of the symbolic and the technical in an institutionalized context: The negotiated order of the GAO's audit reporting process. *American Sociological Review*, 64(4), 506-526.
- Bechberger, E., Lane, D. C., McBride, T., Morton, A., Quintas, D., & Wong, C. H. (2011). The National Audit Office uses or to assess the value for money of public services. *Interfaces*, 41(4), 365-374.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229.
- Bowerman, M., Humphrey, C., & Owen, D. (2003). Struggling for supremacy: The case of UK public audit institutions. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 1-22.
- Bowsher, C. A. (1992). Meeting the New American Management Challenge in a Federal Agency: Lessons from the General Accounting Office. *Public Administration Review*, 52(1), 3-7.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (1997). Evaluating the 'new public management' reforms in the UK: A constitutional possibility? *Public Administration*, 75(3), 487-507.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2003). Control and legitimation in government accountability processes: The private finance initiative in the UK. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 23-48.
- Brodtrick, O. (2004). How does an auditor general's office see itself? *Canadian Public Administration*, 47(2), 225-242.

- Bunn, M., & Gilchrist, D. J. (2013). "A few good men": Public sector audit in the Swan River Colony, 1828-1835. *Accounting History*, 18(2), 193-209.
- Callahan, K. (2006). Elmer Boyd Staats and the Pursuit of Good Government. *Public Administration Review* 66(2), 159-166.
- Candrea, P. J., & Brook, D. A. (2008). Transitions in defense management reform: A review of the government accountability office's chief management officer recommendation and comments for the new administration. *Public Administration Review*, 68(6), 1043-1049.
- Canteaut, O. (2002). An early background of registration of royal acts under philip the fair: The red book of the chamber of accounts. [Une première expérience d'enregistrement des actes royaux sous Philippe le Bel: Le livre rouge de la Chambre des comptes] *Bibliothèque De l'Ecole Des Chartes*, 160(1), 53-78+380.
- Caracelli, V. J., & Riggin, L. J. C. (1994). Mixed-method evaluation: Developing quality criteria through concept mapping. mixed-method collaboration. *Evaluation Practice*, 15(2), 139-152.
- Carrier, G. (1997). La gestion axée sur les résultats à l'agence canadienne de développement international : Mythe ou réalité ? *Canadian Journal of Development Studies*, 18(SPEC. ISS.), 565-586.
- Chatterjee, S., & Roychoudhury, S. M. (2013). Institutions, democracy and 'corruption' in India: Examining potency and performance. *Japanese Journal of Political Science*, 14(3), 395-419.
- Chiang, C. (2010). Insights into current practices in auditing environmental matters. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 912-933.
- Chowdhury, R. R., Innes, J., & Kouhy, R. (2005). The public sector audit expectations gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 893-908.
- Clark, C., & Levy, K. (2012). Improving accountability in the Solomon Islands: A review of auditor-general enabling legislation. *Asia Pacific Law Review*, 20(1), 45-62.
- Clark, C., De Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*, 19(1), 40-71.
- Colquhoun, P. (2013). Political and organizational legitimacy of public sector auditing in New Zealand local government. *Accounting History*, 18(4), 473-489.
- Cooper, A. (1987). The Canadian Auditor-General and access to cabinet documents. *Parliamentarian* 68(1), 10-14.
- Crismani, A. (2004). For an external inspection system (financials and management, nationals and internationals) on environmental good government and natural resources. [Per un sistema di controlli esterni (finanziari e sulla gestione, nazionali e internazionali) sul buon governo dell'ambiente e delle risorse naturali] *Rivista Giuridica Dell'Ambiente*, 19(3-4), 391-424.
- Descamps, F. (2007). La cour des comptes et le controle financier des administrations publiques: Histoire D'une tentation, histoire D'une tentative 1914-1940. *Revue Française d'Administration Publique*, 124(4), 659-672.
- Desmoulin, G. (2005). The court and the states: Who controls who? european court of accounts and member country sovereignty. [La Cour et les États: Qui contrôle qui? Indépendance de la Cour des comptes européenne et souveraineté des États membres] *Revue Du Marche Commun Et De l'Union Europeenne*, (491), 515-523.
- Dirsmith, M. W., Fogarty, T. J., & Gupta, P. (2000). Institutional pressures and symbolic displays in a GAO context. *Organization Studies*, 21(3), 515-537.

- Dodaro, G. L. (2014). The work of the U.S. Government Accountability Office on contemporary issues. An address given November 1, 2013 at the Braden Award Ceremony. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 132-141.
- Dwiputrianti, S. (2011). Scope of auditing on the quality of content in the Indonesian external public sector auditing reports. *International Review of Public Administration*, 16(3), 133-149.
- English, L., & Guthrie, J. (2000). Mandate, independence and funding: Resolution of a protracted struggle between parliament and the executive over the powers of the Australian auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 98-114.
- Espejo, R. (2001). Auditing as a trust creation process. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 215-236.
- Espejo, R., Bula, G., & Zarama, R. (2001). Auditing as the dissolution of corruption. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 139-156.
- Faria Novo, J. M., & Almeida Corrêa, V. L. (2009). Elaboration of scientific articles based on inspections and audits: An experience in the Brazilian public administration. [Elaboração de artigos científicos a partir de inspeções e auditorias: uma experiência na administração pública brasileira] *Academia, Consejo Latinoamericano de Escuelas de Administración*, 42, 90-113.
- Fattahi, S. (2012). An investigation into the impacts of performance auditing components on the promotion of the productivity of Iran's state sectors' organizational and structural resources (organizational climate) (case study: Iran's Supreme Audit Court). *Life Science Journal*, 9(4), 4514-4528.
- Fattahi, S., Vaez, S. A., & Hosseinzadeh, A. H. (2012). An examination on the effect of the performance audit implementation on the improvement of the productivity of public sector management systems in Iran (A case study in Supreme Audit Court). *Life Science Journal*, 9(4), 1708-1724.
- Flesher, D. L., & Zarzeski, M. T. (2002). The roots of operational (value-for-money) auditing in English-speaking nations. *Accounting and Business Research*, 32(2), 93-104.
- Forte, F., & Eusepi, G. (1994). A profile of the Italian State Audit Court: An agent in search of a resolute principal. *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 151-160.
- Fortvingler, J. (2012). Exploring milestones and rationales for the development of the audit methodology of the European Court of Auditors. *Periodica Polytechnica, Social and Management Sciences*, 20(2), 63-69.
- Fraser, S. (2006). The role of the office of the auditor general in Canada and the concept of independence. *Canadian Journal of Program Evaluation*, 21(1), 1-10.
- Free, C., Radcliffe, V. S., & White, B. (2013). Crisis, committees and consultants: The rise of value-for-money auditing in the federal public sector in Canada. *Journal of Business Ethics*, 113(3), 441-459.
- Frey, B. S. (1994). Supreme auditing institutions: A politico-economic analysis. *European Journal of Law and Economics*, 1(3), 169-176.
- Funnell, W. (1996). Executive encroachments on the independence of the commonwealth auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 109-123.
- Funnell, W. (1997). The curse of sisyphus: Public sector audit independence in an age of economic rationalism. *Australian Journal of Public Administration*, 56(4), 87-105.

- Funnell, W. (2003). Enduring fundamentals: Constitutional accountability and auditors-general in the reluctant state. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 107-132.
- Funnell, W. (2004). Victorian parsimony and the early champions of modern public sector audit. *Accounting History*, 9(1), 25-60.
- Funnell, W., & Wade, M. (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 434-450.
- García Westphalen, L. (2014). Evaluating the prosecutorial mandate of the Supreme Audit Institution of Peru. *International Journal of Public Administration*, 37(7), 436-443.
- Garde Sánchez, R., Rodríguez Bolívar, M. P., & Alcaide Muñoz, L. (2014). Are Spanish SAIs accomplishing INTOSAI's best practices code of transparency and accountability? *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (43E), 122-145.
- Gillette, A. (2008). La cour des comptes, commissaire aux comptes d'organisations internationales. *Revue Française d'Administration Publique*, 126(2), 319-332.
- González, B., López, A., & García, R. (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences*, 74(3), 435-461.
- González-Díaz, B., García-Fernández, R., & López-Díaz, A. (2013). Communication as a transparency and accountability strategy in Supreme Audit Institutions. *Administration and Society*, 45(5), 583-609.
- Grasso, P. G. (2003). What makes an evaluation useful? reflections from experience in large organizations. *American Journal of Evaluation*, 24(4), 507-514.
- Grasso, P. G., & Sharkansky, I. (2001). The auditing of public policy and the politics of auditing: The U.S. GAO and israel's state comptroller. *Governance*, 14(1), 1-21.
- Groenendijk, N. S. (2004). Assessing member states' management of EU finances: An empirical analysis of the annual reports of the european court of auditors, 1996-2001. *Public Administration*, 82(3), 701-725.
- Grönlund, A., Svärdesten, F., & Öhman, P. (2011). Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107-121.
- Gunvaldsen, J. A., & Karlsen, R. (1999). The auditor as an evaluator: How to remain an influential force in the political landscape. *Evaluation*, 5(4), 458-467.
- Gupta, P. P., Dirsmith, M. W., & Fogarty, T. J. (1994). Coordination and Control in a Government Agency: Contingency and Institutional Theory Perspectives on GAO Audits. *Administrative Science Quarterly*, 39, 264-284.
- Guss, M. B. (1986). The use of U.S. General Accounting Office reports in the social sciences. *Government Publications Review*, 13(3), 379-387.
- Hamburger, P. (1989). Efficiency auditing by the Australian Audit Office: Reform and reaction under three auditors-general. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(3), 3-21.
- Hernández-Esteve, E. (1994). The Contaduría Mayor de Cuentas at the time of Ferdinand and Isabella of Castile (1474-1516). *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 85-117.
- Holmes, J. W. (1996). The Office of the Auditor General and public-service reform: An insider's perspective. *Canadian Public Administration*, 39(4), 524-534.
- Humpherson, E. (2004). The national audit office's evaluation of RIAs: Reflections on the pilot year. *Public Money and Management*, 24(5), 277-282.

- Inghelram, J. (2000). The European Court of Auditors: Current legal issues. *Common Market Law Review*, 37(1), 129-146.
- Iott, S. (2010). Practitioner insights: Policy Sciences and congressional research: making sense of the research question. *Policy Sciences*, 43(3), 289-300.
- Isaksson, A. – S., & Bigsten, A. (2012). Institution building with limited resources: Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda. *World Development*, 40(9), 1870-1881.
- Jacobs, K. (1998). Value for money auditing in New Zealand: Competing for control in the public sector. *British Accounting Review*, 30(4), 343-360.
- Jan, P. (2013). Parliament and the court of auditors. [Parlement et cour des comptes] *Pouvoirs: Revue d'Etudes Constitutionnelles et Politiques*, 146(3), 107-116.
- Keen, J. (1999). On the nature of audit judgements: The case of value for money studies. *Public Administration*, 77(3), 509-525.
- Kells, S. (2011). The seven deadly sins of performance auditing: implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, 21(4), 383-396.
- Kingsbury, N. (2010). The Government Accountability Office and congressional uses of federal statistics. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 631(1), 43-62.
- Koolen, H. H. G. (1994). The Dutch Algemene Rekenkamer and its role in light of practical experience. *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 141-149.
- Kourtikakis, K. (2010). Imitation and supranational politics: some lessons from the European Ombudsman and the European Court of Auditors. *European Political Science Review*, 2(1), 27-48.
- Kovács, Á. (2003). Financial state (audit) and the fight against corruption. *Periodica Polytechnica. Social and Management Sciences*, 11(2), 137-155.
- Laffan, B. (1999). Becoming a 'living institution': The evolution of the European Court of Auditors. *Journal of Common Market Studies*, 37(2), 251-268.
- Laffan, B. (2003). Auditing and accountability in the European Union. *Journal of European Public Policy*, 10(5), 762-777+849.
- Lascombe, M., & Vandendriessche, X. (2006). La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et le contrôle des finances publiques. *Revue française d'administration publique*, 117, 131-148.
- Levy, R. (1996). Managing value-for-money audit in the European Union: The challenge of diversity. *Journal of Common Market Studies*, 34(4), 509-529.
- Lima, L. H., & Magrini, A. (2010). The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. *Environmental Impact Assessment Review*, 30(2), 108-115.
- Lleras, E. (2001). A proposal for a system for societal control in the National Audit Office of Colombia. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 203-214.
- Mayne, J. (2005). Ensuring quality for evaluation: Lessons from auditors. *Canadian Journal of Program Evaluation*, 20(1), 37-64. Retrieved from [www.scopus.com](http://www.scopus.com)
- McRoberts, H. A., & Hudson, J. (1985). Auditing program evaluations: The Canadian case. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 493-502.
- Menezes, M. (2012). O tribunal de contas da união, controle horizontal de agências reguladoras e impacto sobre usuários dos serviços. *Revista De Sociologia e Política*, 20(43), 107-125.

- Moesen, W. A. (1994). The need for performance auditing in the public sector and the best-practice frontier. *European Journal of Law and Economics*, 1(4), 263-274.
- Moharrami, M., & Afshari, M. (2012). Review the existing lack of requirement for performance auditing and its impact on improvement in organizational knowledge. *Life Science Journal*, 9(4), 4671-4683.
- Morehead, J. (1986). Serial Documentation of the General Accounting Office. *The Serials Librarian*, 11(2), 57-68.
- Morin, D. (2010). Welcome to the court... *International Review of Administrative Sciences*, 76(1), 25-46.
- Morin, D. (2011). Serving as magistrate at the french cour des comptes: Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(6), 718-750.
- Morin, D. (2014). Auditors general's impact on administrations: A pan-canadian study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426.
- Mulgan, R. (2001). Auditors-general: Cuckoos in the managerialist nest? *Australian Journal of Public Administration*, 60(2), 24-34.
- Müller, P. (2011). Performance audit and evaluation: Similarities and differences between the performance audits of the german federal court of audit and evaluations on active labour market policies. [Performance audit und evaluation: Gemeinsamkeiten und unterschiede zwischen den prüfansätzen des bundesrechnungshofes zur aufgabenwahrnehmung der bundesagentur für arbeit und arbeitsmarktpolitischen evaluationen] *Zeitschrift Fur Evaluation*, 10(1), 17-38.
- Nadel, M. V. (1996). GAO's role in the evaluation of federal health programs. *Evaluation and the Health Professions*, 19(3), 280-291.
- Neale, A., & Anderson, B. (2000). Performance reporting for accountability purposes:: Lessons, issues, future. *International Public Management Journal*, 3(1), 93-106.
- Norton, S. D., & Smith, L. M. (2008). Contrast and foundation of the public oversight roles of the U.S. Government Accountability Office and the U.K. National Audit Office. *Public Administration Review*, 68(5), 921-931.
- Ozoliņa, L. (2010). Raspberries, tablecloths, and critical thinking: Accountability reforms in post-socialist Latvia. *East European Politics and Societies*, 24(4), 572-594.
- Patten, D. M., & Freedman, M. (2008). The GAO investigation of corporate environmental disclosure: An opportunity missed. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(4), 435-449.
- Pitblado, S. D. (1979). Role and Functions of the Comptroller and Auditor-General. *Parliamentarian* 60(3), 141-148.
- Pollitt, C. (2003). Performance audit in Western Europe: Trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 157-170.
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Comparative and international administration: Reflexive watchdogs? how supreme audit institutions account for themselves. *Public Administration*, 75(2), 313-336.
- Portal, M. (2011). The determining factors for audit quality, the case of governmental financial statements audit [Les determinants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics] . *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 17(1), 37-65.
- Prat, M. – P., & Janvier, C. (2010). La cour des comptes, auxiliaire de la démocratie. *Pouvoirs: Revue d'Etudes Constitutionnelles Et Politiques*, 134(3), 97-107.



- Reichborn- Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: The case of the auditor general in NORWAY. *Public Administration*, 91(3), 680-695.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385.
- Reyes, A. (2001). Second-order auditing practices. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 157-180.
- Roberts, S., & Pollitt, C. (1994). Audit or Evaluation? A National Audit Office VFM Study. *Public Administration* 72, 527-549.
- Rozell, M. J. (1985). The role of General – Accounting – Office evaluation in the post reform Congress – The case of general revenue – sharing. *International Journal of Public Administration*, 7(3), 267-290.
- Rubenstein, D. B. (2001). Audit as an agent of constructive consequence and social change. *Corporate Environmental Strategy*, 8(3), 234-241.
- Saint-Martin, D. (2004). Managerialist advocate or "control freak"? The Janus-faced office of the auditor general. *Canadian Public Administration*, 47(2), 121-140.
- Saint-Martin, D., & Allison, C. R. (2011). Rationalism and public policy: Mode of analysis or symbolic politics? *Policy and Society*, 30(1), 19-27.
- Salehi, M., & Rostami, V. (2010). A study on performance of Iranian supreme audit court. *African Journal of Business Management*, 4(9), 1668-1678.
- Sen, R. (2013). Going beyond mere accounting: The changing role of India's auditor general. *Journal of Asian Studies*, 72(4), 801-811.
- Shipman, S. (2012). The role of context in valuing federal programs. *New Directions for Evaluation*, 2012(133), 53-63.
- Sieberer, U. (2013). Elections in Western European parliaments. *European Journal of Political Research*, 52(4), 512-535.
- Sivan, M. (2006). Defense system in Israel: The State Comptroller's perspective. *International Journal of Public Administration*, 29(9), 661-678.
- Skærbæk, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 971-987.
- Staats, E. B. (1978). General Accounting Office – Appraising science and technology programs in United States. *Interdisciplinary Science Reviews*, 3(1), 7-19.
- Staats, E. B. (1980). The General Accounting Office and the public health. *Journal of Medical Education*, 55(2), 105-111.
- Stankevich, G. V., Kara-Kazaryan, T. V., & Kasevich, E. V. (2014). State financial control: Comparative analysis of Russia and France. *Life Science Journal*, 11(SPEC. ISSUE 11), 348-352.
- Stepashin, S. V. (2006). The Russian economy: Components of success. *Herald of the Russian Academy of Sciences*, 76(2), 124-133.
- Stiroh, K. J. (1998). Long-run growth projections and the aggregate production function: A survey of models used by the U.S. government. *Contemporary Economic Policy*, 16(4), 467-479.
- Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. *European Journal of Law and Economics*, 1(3), 177-191.
- Sutherland, S. L. (1980). On the audit trail of the Auditor General: Parliament's servant, 1973-1980. *Canadian Public Administration*, 23(4), 616-644.

- Sutherland, S. L. (1986). The politics of audit: the federal Office of the Auditor General in comparative perspective. *Canadian Public Administration*, 29(1), 118-148.
- Sutherland, S. L. (2003). "Biggest scandal in Canadian history" HRDC audit starts probity war. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 187-222.
- Talbot, C., & Wiggan, J. (2010). The public value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, 23(1), 54-70.
- Taylor, J. (1996). What should be the role of the auditor-general in the context of managerialist government and new public management? *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 147-156.
- Tomaszczyk, A. D., & Jensen, J. E. (1992). The adjudicatory arm of Congress – The GAO's sixty-year role in deciding government contract bid protests comes under renewed attack by the Department of Justice. *Harvard Journal on Legislation*, 29(2), 399-428.
- Torres, L., & Pina, V. (2004). Supreme audit institution initiatives in EU privatisation processes. [La actuación de las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) en las privatizaciones de la Unión Europea] *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33(120), 205-222.
- Tunley, M. (2011). Uncovering the iceberg: Mandating the measurement of fraud in the United Kingdom. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 39(3), 190-203.
- Vacca, A. (2014). Court of Auditors' performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: strengths and weaknesses. *International Journal of Public Law and Policy*, 4(2), 103-119.
- Van Braband, W. J. (1994). The Dutch Algemene Rekenkamer and its role in light of contemporary theory. *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 119-139.
- Van der Knaap, P. (2011). Sense and complexity: Initiatives in responsive performance audits. *Evaluation*, 17(4), 351-363.
- Van der Meer, F.-B. (1999). Evaluation and the social construction of impacts. *Evaluation*, 5(4), 387-406.
- Van Leeuwen, S. (2004). Auditing international environmental agreements: The role of Supreme Audit Institutions. *Environmentalist*, 24(2), 93-99.
- Van Leeuwen, S. (2004). Developments in environmental auditing by supreme audit institutions. *Environmental Management*, 33(2), 163-172.
- Ibáñez Vila, C. (2014). The 'judicial' control of the public accountability in Europe: The European Court of Auditors and the Spanish Court of Auditors. [El control jurisdiccional de las cuentas públicas en Europa: El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas Español] *Teoría y Realidad Constitucional*, 33(1), 341-352.
- Wæraas, A. (2010). Communicating identity: The use of core value statements in regulative institutions. *Administration and Society*, 42(5), 526-549.
- Walker, D. M. (2007). GAO and human capital reform: Leading by example. *Public Personnel Management*, 36(4), 317-323.
- Walker, W. E. (1985a). The conduct of program evaluation reviews in the general accounting office. *Evaluation and Program Planning*, 8(3), 271-280.
- Walker, W. E. (1985b). The impact of General Accounting Office program evaluations on government. *Evaluation and Program Planning*, 8(4), 359-366.

- Wanna, J., & Ryan, C. (2003). An impeditive administrative culture? The legacy of Australia's first Auditor-General on the Australian Audit Office. *Australian Journal of Politics and History*, 49(4), 469-480.
- Young, S. (2007). The regulation of government advertising in Australia: The politicisation of a public policy issue. *Australian Journal of Public Administration*, 66(4), 438-452.
- Zarama Urdaneta, R. (2001). Creating a new auditor at the Contraloría General de la República de Colombia (CGR). *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 181-202.

## **Título**

El Ciclo Político Presupuestario: el caso de los ayuntamientos de la región occidente de México

## **Title**

The Political Budget Cycle: the case of the municipalities in the western region of Mexico

Autor 1

C. José Francisco López Puente

Estudiante

Universidad de Colima

[Jlopez21@ucol.mx](mailto:Jlopez21@ucol.mx)

Autor 2

C. Nahyr Alejandra Rodríguez Llerenas

Estudiante

Universidad de Colima

[nrodriguez1@ucol.mx](mailto:nrodriguez1@ucol.mx)

Autor 3

C. Jorge Uriel Zepeda Tirado

Universidad de Colima

[izepeda1@ucol.mx](mailto:izepeda1@ucol.mx)

Autor 4

C. Edgar Alfredo Nande Vázquez

Doctor

Universidad de Colima

[cpnande@ucol.mx](mailto:cpnande@ucol.mx)

**Resumen:**

En el contexto económico actual, un tema de interés para los estados y ayuntamientos de México es el incremento del gasto público y el de su composición, dando pauta a incrementos en otros rubros del presupuesto como lo es el endeudamiento.

El objetivo de este trabajo es medir la influencia del ciclo político presupuestario y la composición del gasto público de los municipios del occidente de México, es decir, Colima, Jalisco, Michoacán y Nayarit. Para este trabajo se ofrece una revisión de las principales corrientes y su evidencia empírica realizada en este contexto.

La metodología que hemos utilizado en este trabajo empírico es el estimador basado en el Método Generalizado de Momentos (GMM), que utiliza variables instrumentales basadas en retardos y diferencias de todas las variables del modelo.

En este trabajo tratamos de concluir que las elecciones provocan incrementos en el gasto total por habitante, gasto en inversión y contracción del gasto corriente en relación al gasto total.

**Palabras clave:**

- Elecciones
- Gasto público
- CPP

**Área de investigación:**

- Contabilidad Pública o Gubernamental.

## **1 Introducción**

En la actualidad el interés por los problemas derivados de las elecciones y su relación con los Ciclos Políticos Presupuestarios (CPP) se ha incrementado, que como indican Shi y Svensson (2003), son una fluctuación periódica de las políticas fiscales del gobierno, inducidas por el carácter cíclico de las elecciones. Los argumentos analizan las posturas de penalización y recompensa hacia aquellos candidatos que manipulan el presupuesto, donde los políticos en el poder pueden utilizar el recurso al endeudamiento a largo plazo de manera que favorezca sus intenciones de continuidad en el poder, afectando a las generaciones futuras.

La literatura cuenta con posturas contrapuestas, en relación al premio o castigo del oportunismo del gobierno en funciones, es decir, no está claro si existe recompensa o castigo al candidato que incrementa el gasto y varía su composición.

## **2 Marco teórico**

El análisis de los ciclos políticos económicos (CPE) nace a partir de la década de los cuarenta, con los estudios de Kalecki (1943), los cuales descubrieron dos fases que son muy diferentes, la primera surgida en la década de los setenta, con instrumentos macroeconómicos tradicionales que permitían a los gobiernos el desarrollo de manera las variables económicas antes de las elecciones electorales, y la segunda fase, que prosperará en los ochenta, es decir, incorporó expectativas racionales de los votantes, los cuales suponían que el votante podía identificar una gran cantidad de datos que podían ampliar su expectativa sobre el nivel de competencia que existiría en las elecciones.

De este modo, la literatura que intentamos explicar es este epígrafe es desarrollado a partir de modelos macroeconómicos, formando parte de las teorías de los ciclos presupuestarios económicos. Una de sus primeras variantes inicia en la década de los setenta, la cual persiste hasta la actualidad, que viene siendo el ciclo político presupuestario (CPP). Este modelo se creó a partir de las modificaciones de los CPE, donde su principal base es la manipulación de instrumentos de política fiscal influidos por los dirigentes del poder los cuales se identifican como oportunistas en periodos electorales pretendiendo seguir con en el poder. Ambos modelos se encuadran a partir de la escuela de análisis de Elección Pública, que se encarga de examinar la relación entre política y economía desde un punto analítico, realizando una alteración de variables económicas en el factor de tiempo, las cuales se provocan por la participación de funcionarios económicos del sector público. En ese sentido, el CPE se basa en dos enfoques que se integran en el sector público, la economía y política los cuales no existe una separación entre estos.

En línea con lo anterior, el concepto económico como las condiciones y causas del origen, la evolución y el cambio de unas formas sociales de producción por otras más progresivas la cual se mira como un enfoque heterodoxo teniendo mucho impacto en la década de los cuarenta por los principios de una doctrina o que no sigue las normas o prácticas tradicionales. Este enfoque se puede analizar como un razonamiento que se manifestó en la autonomía del Estado, respecto funcionarios económicos.

En ese contexto, puede mencionarse la Teoría del Ciclo Económico enfatizando aspectos neoliberales de las últimas décadas del siglo XX, ofreciendo una descripción de la dimensión sociopolítica del conflicto de clases en un momento evolutivo, pero en un modelo que está en desacuerdo al enfoque ortodoxo. Con base al contexto, el trabajo de Kalecki (1943) mantuvo una influencia en el proceso evolutivo de la teoría, motivado por aspectos neoliberales sobre el análisis de interdependencia político-económica, la cual genero un cambio significativo del modelo antes mencionado. Este trabajo fue desarrollado y enfocado a través de los modelos oportunistas de los ciclos económicos de origen político, surgidos a partir de la Teoría de la Elección Pública, en la cual se crea una manifestación que incluye el enfoque heterodoxo como el ortodoxo, con una plataforma de El CPP, como señalan Shi y Svensson (2003), es la fluctuación periódica en las políticas fiscales del gobierno inducidas por el periodo electoral, constituida como una herramienta de conducta oportunista por los gobernantes en el poder., donde se caracteriza por dos expectativas: la extensión del sufragio universal y el crecimiento cuantitativo y cualitativo de la intervención del Estado en los asuntos económicos cotidianos.

El CPP, como señalan Shi y Svensson (2003), es la fluctuación periódica en las políticas fiscales del gobierno inducidas por el periodo electoral, constituida como una herramienta de conducta oportunista por los gobernantes en el poder.

El estudio de los CPP en su evidencia empírica nos muestra resultados divergentes, es decir, tendencias donde el gasto se comporta de manera distinta (aumento y disminución) y su señalización varía entre una año antes de las elecciones y en el año electoral, como lo mostramos en el siguiente cuadro, agrupado en autor, objetivo y conclusión de su estudio.

**Cuadro 1 Resumen de estudios evidencia CPP**

<b>NO.</b>	<b>AUTOR (S)</b>	<b>OBJETIVO</b>	<b>CONCLUSIÓN</b>
1.-	González (2000; 2002)	Analizaron y calcular a nivel federal la política fiscal de México entre 1957 y 1997. Utilizando para ello en sus dos estudios un modelo econométrico simple.	La estimación revela la fuerte utilización sistemática del gobierno del gasto público, lo cual muestra a los CPP en infraestructura y transferencias corrientes como medio para ganar votos
2.-	Drazen y Eslava (2003)	Analizaron el ciclo político a nivel nacional y regional en Colombia. Durante dos periodos:1974-2000 y 1984-1998	Concluyeron que a nivel nacional no se percibe un ciclo político en la oferta monetaria, sin embargo, un ciclo político en el gasto total y en la recaudación de impuestos fue dudoso.
3.-	Khemani (2004)	Analizó en la India 14 estados en el periodo de 1960 a 1996 y observa si los aumentos son indicadores del gasto de capital en periodos electorales y si se son encaminados a lugar, o grupos de ciudadanos concretamente.	Se concluyó que el patrón de la demostración es endeble con las especulaciones de los modelos de información desigual y ceguera de los votantes.
4.-	Eslava (2005)	Analizó el nivel local de 1,100 municipios colombianos en el periodo de 1987 a 2000.	Concluyó que cada gobernador que tiene posesión del cargo en el poder local tienen un incremento en los gastos de capital como habilidad para así salir benéficos y tener una posibilidad de continuidad en el poder, poniendo en marcha proyectos relacionados con la infraestructura.
5.-	Eslava (2005)	Analizó una base de 85 países durante el periodo de 1975-1995.y así mismo explorar la relación entre la política fiscal y elecciones	Concluyó que el gasto público tiene un incremento antes de las elecciones, y los ingresos se reducen. Y se percibió que la evidencia toma mayor potencia en países en senderos de desarrollo que en países desarrollados.
6.-	Álvarez y Delgado (2006)	Analizaron las provincias argentinas de 1983 a 2002, con respecto a las variaciones en el gasto total y sus componentes	Concluyen que los gastos de capital y corrientes aumentan en el año electoral entre el 15 y 20% los primeros y hasta el 6% los segundos. Además, mostraron que la variable población influye positivamente sobre el gasto de capital, reflejando el efecto tendencial del gasto sobre el incremento que muestra esa variable.
7.-	Moreno (2007)	Analizó en su trabajo los ayuntamientos de México en el periodo 1990-2001, aplicando el método estadístico de efectos fijos, considerando como variables dependientes el gasto en inversión y gasto corriente; y como independientes, variables de carácter presupuestario, variables ideológicas, variables electorales y de población.	Evidenció que el gasto en obra pública es altamente político, no sólo aumentando significativamente en años electorales, sino también es un medio útil para que las acciones de los gobiernos municipales sean más visibles para la población, principalmente cuando éstos provienen de filas partidistas diferentes de las del gobernador estatal.
8.-	Pascual et al. (2008)	Analizaron el stock de deuda viva per cápita de los ayuntamientos de la comunidad foral de Navarra.	La deuda se aplica a gastos de inversión, siendo este componente uno de los principales determinantes del uso de deuda estratégica en el nivel municipal. Además, deducen que la mayor disponibilidad de recursos tributarios favorece un mayor endeudamiento al existir mayor capacidad para hacer frente a la carga financiera.
9.-	Drazen y Eslava (2008)	Analizaron un panel de datos que incluyó 1.100 municipios colombianos de 1987 a 2002 en Colombia.	Encuentran evidencia de CPP en el año preelectoral, donde el gasto de inversión aumenta y el gasto corriente se contrae.



10.-	Gámez e Ibarra (2009)	Ellos analizan la influencia del ciclo político en la composición del gasto público estatal en México.	Evidenciaron aumento del gasto en inversión en los años electorales. Asimismo, la variable población mantiene una relación positiva y significativa con todos los gastos.
11.-	Gámez (2006; 2010)	Estudió y midió la influencia de los CPP en la economía mexicana para el gobierno nacional y estatal en el periodo de 1934-2007. específicamente la influencia de los ciclos políticos sobre la actividad económica, la demanda agregada, los gastos públicos y la tasa de cambio.	Demostró influencia del ciclo político en la actividad económica general, actividad sectorial, la demanda agregada, los gastos públicos y la tasa de cambio real. Para el nivel estatal evidenció que existe un aumento significativo en el gasto público en años electorales, así como un aumento en los salarios públicos en los años siguientes a las elecciones
12.-	Brusca et al. (2010)	Analizaron 62 ayuntamientos valencianos con población superior a 1.000 habitantes, con datos presupuestarios de 1994-2005.	Concluyó que los que están al cargo de los gobiernos optan por el gasto en inversión de capital para así tratar de impresionar al elector en los años previos a la elección.
13.-	Gámez y Amarillas (2011)	Analizaron en dos ámbitos de gobierno: federal y estatal. Para el nivel federal consideraron el periodo de 1986 a 2010 y para el nivel estatal entre 1989 y 2006.	Concluyeron que existe CPP en el gasto público total y en inversión en los dos ámbitos de gobierno. Al finalizar el trienio de cada administración, continuo por contorsiones en los primeros meses tras las elecciones, insinúa que el gasto público es manejado como defensa electoral y no como un medio de bienestar social.
14.-	Ramírez y Erquizio (2012)	Realizaron un análisis para 31 estados de la república mexicana desde 1993 a 2009, y mediante el modelo GMM establecieron un comportamiento oportunista de las autoridades hacendarias antes de las elecciones, es decir, confirman que el gasto total aumenta en el año previo a las elecciones.	Establecen en su conclusión que los gobernantes de las 31 entidades estatales practican una gestión política del presupuesto público para así poder salir beneficiado y mantener sus posiciones para poder tener probabilidad y certeza de un triunfo electoral.

Fuente: Elaboración propia

### 3 Objetivo e Hipótesis

En este apartado trataremos de delimitar los objetivos e hipótesis, pretendiendo contestar a la respuesta que el votante muestra a partir del incremento o contracción del gasto total y su composición, analizando el impacto que mantiene sobre los resultados electorales.

En ese sentido, el objetivo de este trabajo consiste en analizar el efecto de las elecciones sobre la gestión presupuestaria, para evidenciar si se producen ciclos políticos presupuestarios encaminados a maximizar las posibilidades de que los gobiernos sean reelegidos.

### **3.1 Hipótesis**

En la literatura previa no hemos percatado de los distintos resultados sobre el efecto que mantienen la gestión presupuestaria sobre las elecciones, es decir, sus resultados evidencian si se producen CPP encaminados a maximizar que los gobiernos en funciones continúen gobernando.

En línea con lo anterior se definen las hipótesis:

1. El gasto total aumenta en el periodo anterior y durante las elecciones.
2. El gasto en inversión es el que prefieren los gobernantes para conservar el poder del partido al que pertenecen.
3. El gasto corriente disminuye como respuesta al aumento del gasto en inversión.
4. El incremento de la población aumenta el gasto total y por ende, el gasto en inversión.

### **4 Muestra y variables**

El análisis empírico se realiza con una base de datos tipo panel que integran información presupuestaria de los ayuntamientos de 4 estados del occidente del país (Jalisco, Colima, Michoacán y Nayarit) de 2009 a 2014.

Para la estimación del modelo estadístico se utilizaron variables de carácter presupuestario, variables electorales y de población, obtenidas del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), de la página web de las respectivas entidades federativas, de los institutos electorales de cada estado y del Consejo Nacional de Población (CONAPO).

La información presupuestaria se reporta en pesos nominales. Los datos originales fueron deflactados usando el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), elaborado por el Banco de México, para ser expresados en pesos constantes de 1996. Esta información fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 23 de febrero de 2011 en términos del artículo 20 y 20-Bis del Código Fiscal de la Federación.

#### **4.1 Variables**

Para este epígrafe utilizamos tres variables dependientes que pretenden reflejar el nivel de manipulación del gasto total, gasto en inversión y corriente.

En cuanto a las variables explicativas o independientes, utilizamos variables de carácter electoral y de población para evidenciar y argumentar aquellas variables que ofrecen mayor

poder explicativo sobre la manipulación de los instrumentos preferidos correspondientes. Estas variables se muestran en el siguiente cuadro 2:

**Cuadro 2 Definición y cálculo de las variables**

Variables Dependientes		Descripción	Cálculo de Variable	
1	<i>GT_A</i>	<i>gasto total</i>	<i>gasto total/número de habitantes</i>	
2	<i>GI_A</i>	<i>gasto en inversión</i>	<i>gasto en inversión/gasto total</i>	
2	<i>GC_A</i>	<i>gasto corriente</i>	<i>gasto corriente/gasto total</i>	
Variables Independientes		Descripción	Cálculo de variable	Signo esperado
<i>LI. GT</i>		<i>Variable <math>GT_{t-1}</math></i>		
<i>LI. GI</i>		<i>Variable <math>GI_{t-1}</math></i>		
<i>LI. GC</i>		<i>Variable <math>GC_{t-1}</math></i>		
<i>EL_1</i>	<i>dummy del ciclo electoral estatal y municipal</i>	<i>1 año anterior a elección 0 otro caso</i>	<i>GT (+)</i>	
			<i>GI (+)</i>	
			<i>GC (-)</i>	
<i>EL_2</i>	<i>dummy 2 del ciclo electoral estatal y municipal</i>	<i>1 año electoral 0 otro caso</i>	<i>GT (+)</i>	
			<i>GI (+)</i>	
			<i>GC (-)</i>	
<i>POB</i>	<i>Incremento de población</i>	<i>Variable que representa el incremento de la población en el tiempo</i>	<i>(+)</i>	

En ese sentido la variable retardada del gasto total, gasto en inversión y gasto corriente determinadas respecto al modelo de Arellano y Bond (1991). A partir de las mismas, para cada modelo, medimos la influencia de la variable explicativa sobre la dependiente y tomamos en cuenta la persistencia de las decisiones sobre la política fiscal del año anterior, pues en el marco del presupuesto la inercia ejerce una influencia significativa y predetermina el comportamiento de años sucesivos.

En lo que respecta a la variable electoral, con la cual medimos el nivel de influencia de las elecciones en el gasto total y en su composición.

Construimos dos variables dummy considerando que la manipulación del gasto podría darse un año antes de la elección y durante el año de la elección.

Para la variable población, esta nos permitirá controlar el efecto que el incremento de la población puede ejercer sobre el gasto total y en su composición

## 5 Metodología

En este trabajo utilizamos la metodología de datos de panel, (MCO; EF; EA), para realizar estimaciones sobre el gasto en inversión y gasto corriente; además, introducimos una variable dummy para identificar el año anterior a la elección y poder controlar la influencia del periodo electoral en cada regresión. También, incluimos como variable  $\chi_{it}$  al incremento de la población, la cual, determinará si incide en el aumento del gasto total y de su composición debido a la demanda que su incremento genera en servicios, obra pública e infraestructura. Además, el modelo incorpora el vector  $y_{(it-1)}$ , que pretende mejorar la eficiencia en los resultados y, por tanto, representa la inercia en la asignación de la composición del gasto público.

En ese sentido, el modelo general para datos tipo panel utilizado es el siguiente:

$$y_{it} = \alpha_i + \beta + \chi_{it} + EL_1 + \varepsilon_{it}$$

No obstante, la metodología datos de panel, en sus los resultados no presentaron ni la fiabilidad ni la robustez esperada por lo que optamos por plantear el modelo de Arellano y Bond propuesto en la literatura previa.

En ese contexto, el modelo de Arellano y Bond (1991), proponen un estimador basado en el Método Generalizado de Momentos (GMM), que utiliza variables instrumentales basadas en retardos y diferencias de todas las variables del modelo.

En ese sentido, el modelo propuesto se expresa de la siguiente manera:

$$Gasto\_total_{it} = \beta \Delta y_{gasto\_total_{it-1}} + \Delta población_{it} + \Delta EL_1 + v_{it}$$

$$Gasto\_inversion_{it} = \beta \Delta y_{gasto\_inversion_{it-1}} + \Delta población_{it} + \Delta EL_1 + v_{it}$$

$$Gasto\_corriente_{it} = \beta \Delta y_{gasto\_corriente_{it-1}} + \Delta población_{it} + \Delta EL_1 + v_{it}$$

Usando  $y_{i,t-s-1}$  como instrumentos de  $\Delta y_{i,t-s}$  y  $y_{k,i,t-s}$  como instrumentos de  $\Delta x_{k,i,t-s}$ .

Donde el vector  $v_{it} = \Delta \varepsilon_{it}$ , garantiza la validez de instrumentos.

Los 6 años que abarca el estudio incluyen 2 elecciones.

## 6 Análisis de resultados

Una vez analizado y explicado la metodología, se presentan en este apartado los resultados de las estimaciones siguiendo el modelo propuesto por Arellano y Bond (1991).

Todas las tablas muestran los coeficientes de cada regresión de las variables explicativas, además del error estándar y las pruebas de Arellano y Bond (1991) para detectar autocorrelación y probar la validez de los instrumentos a través del test de Sargan. En ese sentido, a partir de estas pruebas, podremos comprobar si en cada modelo se acepta o no la hipótesis nula, es decir, si los errores no están seriamente correlacionados y, luego, demostrar que los instrumentos utilizados en cada regresión son válidos. Este tipo de pruebas, tanto para este primer grupo de regresiones como para el segundo, darán mayor sustento a los resultados de la estimación del modelo dinámico en diferencias.

Tabla 1. Modelo GMM, Variable de Gasto Total

		Nayarit		Jalisco		Colima		Michoacán		
		Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error	
Variables independientes	Gasto total del año anterior	-.087092 **	.0011914	.3055752 **	.000555	-0.2197	.01460	-.2979218 **	.0123192	
	Año anter a la elección			-1.795443 **	.182645	.173400	.149595			
	Durante la elección	9.362643 **	.1765821					6592244 **	1177457	
	Incremento de la población	-.0040603 **	.000318	2.48e-06 *	4.54e-06	.00000265	.000068	2612.826 **	28.9195	
	Constante	267.7464 **	6.12325	3.788863 **	.2238554	2.0127	.4.9187	1.93e+07 **	1553445	
	Test Abond	0.3213		0.4426		0.3255		0.1717		
	Test Sargan	0.1274		0.4480		0.9991		0.0524		
	Número de Observaciones	98		242		50		488		
	* Significativas al 1% ** Significativas al 5% ***Significativas al 10%									

Tabla 2. Modelo GMM, Variable de Gasto Inversión

		Nayarit		Jalisco		Colima		Michoacán	
		Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error
Variables independientes	Gasto en inversión del año anterior	.365763 **	.073030	.1944396 **	.033643	.02713	.0336	.0240565 *	.0124466
	Año anter a la elección			.036429 *	.020666	.04281 *	.0206		
	Durante la elección	.1041392 **	.0193135					5921145 **	11158
	Incremento de la población	9.33e-07 *	5.68e-07	-8.57e-09 *	4.49e-08	2.35e-06	4.49e-0	673.6716 **	9.891
	Constante	.1656766 *	.05841	.1911197 **	.017735	-0.03558	.017735	7337037 **	81366
	Test Abond	0.8643		0.5378		0.1556		0.2026	
	Test Sargan	0.1301		0.5504		0.7101		0.5551	
	Número de Observaciones	89		242		50		488	
	* Significativas al 1% ** Significativas al 5% *** Significativas al 10%								

Tabla 3. Modelo GMM, Variable de Gasto Corriente

		Nayarit		Jalisco		Colima		Michoacán	
		Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error	Coef.	Std. Error
Variables independientes	Gasto corriente del año anterior	.376471 **	.0665	.11810 *	.058849	.5406	.058849	.4086421 **	.066586
	Año anterior a la elección			-.01136 *	.015911	-.01618 *	.015911		
	Durante la elección	-.09373 **	.0179					-.0279707 **	.006538
	Incremento de la población	-9.60e-07 *	4.58e-0	4.87e0*	4.36e-0	.0000101	4.36e-0	-1.34e-07 *	5.19e-0
	Constante	.4603127 **	.029962	.657321**	.035883	.484312	.035883	.3753657 **	.038958
	Test Abond	0.8730		0.6003		0.3818		0.0256	
	Test Sargan	0.1153		0.3416		.9413		0.0000	
	Número de Observaciones	89		242		50		488	
	* Significativas al 1% ** Significativas al 5% *** Significativas al 10%								

Como podemos observar en los resultados de los ayuntamientos de cada estado, todos los modelos presentan valores no significativos en los test de Arellano y Bond para autocorrelación y Sargan para heterocedasticidad, con excepción del último test del estado de Michoacán para la variable del gasto corriente, lo cual, presenta problemas en su validez de instrumentos. No obstante, los resultados de los demás ayuntamientos confirman la eficacia de los modelos utilizados, y al mismo tiempo, que los instrumentos para la estimación de las ecuaciones son los adecuados.

En lo que respecta al modelo del gasto total para los ayuntamientos de cada estado, se puede observar que la variable dummy electoral presenta coeficientes con signo distinto y significativo en los casos de Nayarit, Jalisco y Michoacán, es decir, positivo en Nayarit y Michoacán y negativo en el caso de Jalisco lo que sugiere para este caso, que el gasto total no representa un gasto manipulable para los ayuntamientos de este estado. Cabe señalar que para todos los ayuntamientos calculamos dos variables dummy's, una en cada modelo, que por conveniencia práctica tuvimos que comprobar sus resultados en las pruebas de heterocedasticidad y correlación.

En ese sentido, nuestros resultados apoyan la existencia de CPP en el gasto total por habitante para los municipios de Nayarit y Michoacán, evidenciando que los gobiernos locales de estas entidades intentan impresionar al electorado con un aumento del gasto antes de la elección, caso contrario a los municipios de Jalisco y Colima.

Para el modelo del gasto en inversión en relación al gasto total, la variable dummy es significativa y presenta coeficiente positivo en todos los municipios.

Este resultado comprueba que el gasto en inversión es señalado por el gobernante para tratar de influir sobre el votante en la elección (Drazen y Eslava 2005, Álvarez y Delgado 2006, Brusca et al. 2010).

En ese sentido, se observa que existe un aumento en el gasto en inversión, señalado por los gobernantes que consideran que el electorado valora positivamente las obras e infraestructura pública antes de la elección, resultado evidenciado en los trabajos de Drazen y Eslava (2005), Álvarez y Delgado (2006), Brusca et al. (2010).

En el modelo del gasto corriente, como esperamos, la variable dummy indica que disminuye en el año anterior a la elección, lo que reitera que los gobiernos locales prefieren señalar el gasto en inversión y, en contraparte, disminuir el gasto corriente. Estos dos últimos resultados confirman nuestras hipótesis planteadas.

Para la variable, incremento de la población, el coeficiente sólo fue significativo para gasto total en Nayarit, Jalisco y Michoacán, pero sólo positivo en las dos primeras entidades, por lo que en principio podemos afirmar que el incremento de población aumenta la necesidad del gasto total. Para el gasto en inversión sólo fue positivo y significativo en Nayarit y Michoacán afirmando nuestra hipótesis.

## **7 Conclusión y discusión**

En este trabajo ofrecemos una visión del efecto que tiene la gestión presupuestaria en los periodos electorales, para evidenciar si se producen ciclos políticos presupuestarios encaminados a maximizar las posibilidades de que los gobiernos sean reelegidos.

Los resultados de este trabajo se derivaron de una base de datos que contiene los municipios de los Estados de Colima, Nayarit, Jalisco y Michoacán, en los años 2009 a 2014.

De manera general concluimos que en los municipios de los estados de Nayarit, Jalisco y Michoacán las elecciones provocan incrementos del gasto total por habitante. En lo que respecta al gasto en inversión, en todos los municipios analizados las elecciones provocan tales incrementos y por otro lado, una contracción del gasto corriente respecto al gasto total.

Lo anterior nos lleva a cuestionar y discutir estos resultados, es decir, ¿El gasto total y su composición se utiliza para impresionar al electorado, aumentando el gasto en inversión y disminuyendo el gasto corriente?, los resultados que obtuvimos nos muestran algunas respuestas e este cuestionamiento.

Algunos trabajos como el de González (2000; 2002), Drazen y Eslava (2003) Khemani (2004), Eslava (2005), Álvarez y Delgado (2006), Moreno (2007), Pascual et al. (2008), Drazen y Eslava (2008), Gámez e Ibarra (2009), Gámez (2006; 2010), Brusca et al. (2010), Gámez y Amarillas (2011), Ramírez y Erquizio (2012) complementan lo analizado, es decir, el CPP sugiere incrementos del gasto en inversión antes y durante las elecciones, lo que sugiere que con ello, aumente el bienestar de la población, sin embargo, esta práctica sólo se utiliza para retener el poder del partido en el gobierno.

En ese sentido, nuestros resultados son similares en nuestro trabajo y sugieren que para los ayuntamientos de los cuatro estados analizados una expansión del gasto en obra pública e infraestructura, y a la vez una contracción del gasto corriente, pues como dice la literatura, tratan de buscar beneficios para el partido en el poder señalado así sus políticas de gasto (Gámez y Amarillas, 2011, Ramírez y Erquizio, 2012, Drazen y Eslava, 2005; 2008, Brusca et al., 2010).



En este trabajo se confirman las hipótesis planteadas para el gasto en inversión y gasto corriente, donde el gasto público se utiliza para impresionar al electorado, es decir, el gasto en inversión respecto al total aumenta y, por consecuencia, el corriente disminuye, variando su comportamiento en relación al periodo del ciclo electoral.

Respecto a la variación de la población, nuestros resultados parece que influye en mayor medida sólo en los municipios de los estados de Jalisco y Michoacán y Nayarit, lo que sugiere una menor repercusión en los municipios restantes.

El alcance de este trabajo fue comprobar la existencia de los CPP en los municipios de los estados de zona occidente de México, y en nuestra conclusión sugiere dicha presencia de CPP en el gasto en inversión y gasto corriente para los cuatro entes.

En términos generales, los resultados evidenciados están en línea con los planteamientos del modelo oportunista analizado, aunque con algunas diferencias que podrían ser miopía relacionada con la experiencia en procesos electorales o medios de comunicación que dan a conocer a los votantes las políticas oportunistas de los partidos en el poder (Gámez y Amarillas, 2011).

En estudios posteriores se pretende analizar todos los municipios del país y además otros factores para tratar en lo posible de mejorar los resultados, donde el político además de tratar de incrementar el gasto público con políticas expansivas, también puede manipular el aumento de los subsidios para mejorar sus resultados electorales.

## **Bibliografía**

Álvarez, A. y Delgado, M. (2006). Manipulación Electoral del gasto público. Evidencia empírica de las provincias argentinas (1983-2002). Anales de la XLI Reunión Anual de la AAEP (Asociación Argentina de Economía Política), 15, 16 y 17 de noviembre de 2006, Ciudad de Salta, editado por la AAEP.

Arellano, M., y Bond, S. (1991). Some tests of specification for panel data: Monte Carlo evidence and an application to employment equations. *The review of economic studies*, 58(2), 277-297.

Brender, A., y Drazen, A (2005). Political budget cycles in new versus established democracies. *Journal of monetary Economics*, 52(7), 1271-1295.

Brusca Alijarde, I., Labrador, M., y Montesinos, V. (2010). Elections and local government management. 33rd European Accounting Association Annual Congress, Istanbul (Turquois).

Cioffi, M., Messina, G., y Tommasino, P. (2012). Parties, institutions and political budget cycles at the municipal level. *Bank of Italy Temi di Discussione (Working Paper)*, 885, 38.

Drazen, A. y Eslava, M. (2003). The political business cycle in Colombia on the National and Regional level, Archivos de Economía, No. 215. DNP.

----- (2008). Electoral manipulation via voter-friendly spending: Theory and evidence. Journal of Development Economics, 92(1), 39-52.

Eslava, M. (2005). Eslava, M. (2005). Political budget cycles or voters as fiscal conservatives? Evidence from Colombia (No. 003343). Universidad de los Andes-CEDE.

Gámez, C. (2006). The political cycle and the mexican economy (Doctoral dissertation, disertación doctoral, Monterrey, egade).

----- (2010). El ciclo político y la economía mexicana. Universidad Autónoma de Nuevo León. ISBN 978-607-433-342-8. Volumen: I.

Gámez, C., y Amarillas, V. A. (2011). Política económica o economía política: el ciclo político presupuestal en México. Cofactor, II (3), 71-96.

Gámez, C., y Ibarra-Yúnez, A. (2009). El ciclo político oportunista y el gasto de los estados mexicanos. Gestión y política pública, 18(1), 39-65.

González, M. D. (2000). On elections, democracy and macroeconomic policy cycles. Department of Economics, Princeton University, Working Paper.

----- (2002). Do changes in democracy affect the political budget cycle? Evidence from Mexico. Review of Development Economics, 6, 204-224.

Kalecki, M. (1943). Political aspects of full employment. The Political Quarterly, 14(4), 322-330.

Khemani, S. (2004). The Political Economy of Equalization Transfers. International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University in its series International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU with number paper 413, pp. 15.

Moreno, J. C. (2007). Gasto público y elecciones: una explicación política de la asignación de los presupuestos municipales en México. Foro Internacional, 408- 434.

Pascual Arzoz, P., Cabasés Hita, F., y Roberto Ezcurra, R. (2008). Financiación, restricciones institucionales y endeudamiento: Un análisis con microdatos de los municipios de Navarra. XV Encuentro de economía pública, 7.

Ramírez Rodríguez, R. y Erquizio, E. A. (2012). Análisis del ciclo político electoral a partir de variables de gasto público por entidad federativa en México, 1993-2009. *Revista de Economía Regional y Sectorial*. 4(2), 5-27.

Shi, M., y Svensson, J (2003). Political budget cycles: a review of recent developments. *Nordic Journal of Political Economy*, 29(1), 67-76.



**Reforma Contable y Normalización del Sector Público en México.**

**Standards Accounting Reform and Public Sector in Mexico.**

**Dr. Juan Carlos Martínez Verdugo**

Universidad de Sonora

[Martinez@pitic.uson.mx](mailto:Martinez@pitic.uson.mx)

**Dr. Edgar Alfredo Nande Vázquez**

Universidad de Colima

[cpnande@hotmail.com](mailto:cpnande@hotmail.com)

## **Reforma Contable y Normalización del Sector Público en México.**

### **Standards Accounting Reform and Public Sector in Mexico.**

#### **Resumen:**

En México el proceso de modernización busca alcanzar un mayor control de la aplicación de los recursos públicos que a su vez permita tener una información más real para la mejora de la toma de decisiones, esto a través de la armonización contable de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG).

Este estudio sobre la modernización contable de los municipios pretende dar a conocer la relevancia de la reforma y de los cambios que conlleva esta Ley, para lo cual se requiere una mayor participación por parte de los entes públicos involucrados con el fin de obtener una modernización de los sistemas contables y con esto lograr una mejora en materia de transparencia y rendición de cuentas. Esta investigación plantea como objetivo general analizar el nivel de adopción o implementación de la LGCG en los municipios de México, con el fin de realizar un análisis comparativo de dicho proceso en los municipios mexicano.

#### **Palabras clave:**

Armonización, LGCG, Contabilidad.

#### **Área de investigación:**

Seleccionar solamente una de las siguientes:

- Contabilidad Financiera e Internacional.
- Auditoría Financiera y Fiscal.
- Contabilidad Pública o Gubernamental.**
- Contabilidad Directiva y Pymes.
- Otras áreas de oportunidad para investigar en Contabilidad y Auditoría.

## 1. INTRODUCCIÓN

La modernización de la contabilidad pública de los tres niveles de gobierno en México, tiene como objetivo de proporcionar información que permita una mejor toma de decisiones, una mejor comparabilidad de su información financiera, contar con mayor transparencia y una mejor rendición de cuentas, con el fin de mejorar el rendimiento y responsabilidad de la gestión financiera y contable de los entes públicos.

La nueva Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria menciona que la contabilidad gubernamental se llevará con Base Acumulativa; como hemos señalado en el capítulo anterior, la LGCG es de aplicación obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, los estados y el Distrito Federal; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales.

Al objeto de analizar la aplicación de la LGCG, hemos seleccionado a los municipios del país, ya que consideramos que son los que tendrán un mayor grado de implicación en el desarrollo de este proyecto de modernización que se está llevando a cabo.

El proceso de modernización y normalización contable del sector público de México tiene como objetivo último proporcionar información financiera y presupuestaria de mayor calidad al objeto de lograr una consolidación y comparabilidad de sus sistemas contables en sus tres niveles de gobierno. Con la aprobación de un nuevo Plan de Contabilidad Gubernamental, México se enfrenta a un gran reto para poder poner en marcha la aplicación práctica de este proceso de normalización, ya que requiere contar con el apoyo de recursos financieros, recursos humanos capacitados o comunicación entre los entes públicos, entre otros esfuerzos a realizar.

En este trabajo de investigación se pretende, en primer lugar conocer el nivel de adopción e implementación de las disposiciones emitidas por la LGCG aprobada en 2008. En segundo lugar, analizar las percepciones de los responsables de llevar a

cabo esta tarea, así como sus sistemas de información y gestión, los beneficios esperados, la utilidad y el grado de utilización de la información que les proporcionara la armonización de sus procesos contables.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **Aplicación de la teoría de actor-red (ANT) en la nueva Ley general de contabilidad gubernamental (LGCG) en México.**

La reforma de la contabilidad gubernamental nació durante la Primera Convención Hacendaria, donde debido a la necesidad de una normalización contable el gobierno presento la primera propuesta para la armonización contable. La nueva estructura de la contabilidad gubernamental presenta una serie de reglas relativas a cómo se empezara a implementar este nuevo proceso.

Tomando como referencia el elemento de translation del modelo de la ANT de Callon (1986), podemos describir el proceso de implementación de la LGCG en México como una innovación contable, en la cual podemos diferenciar a los cuatro momentos mencionados por la ANT: (Véase Figura 1)

#### **Problematización.**

El nuevo plan de contabilidad gubernamental se compone de un marco conceptual de contabilidad gubernamental, unos postulados básicos de contabilidad gubernamental, un plan de cuentas, normas y metodología para la emisión de información financiera y estructura de los estados financieros básicos del ente Público. La LGCG viene a ser el Punto de Paso Obligado (OPP) para la administración pública del gobierno mexicano, con la implementación de este nuevo modelo de contabilidad gubernamental se pretende mejorar todos los procesos contables de la administración pública, así como la de contar con una información de mayor calidad y confiabilidad.



**Interessement.**

El gobierno federal tendrá la tarea de convencer a los demás actores de aceptar los cambios implementados por la SHCP, así como de interesar a otros actores involucrados tales como: Entidades Federativas, Gobiernos Municipales, Auditoría de la Federación, Asociaciones de Contadores y Académicos. Las decisiones que tome el CONAC con el nuevo sistema de contabilidad gubernamental son con el fin de registrar las operaciones presupuestarias y contables derivadas de la gestión pública con objeto de obtener los estados financieros básicos y alcanzar así una mayor transparencia de la información financiera gubernamental. Además de interesar a los gobiernos estatales y locales de llevar a cabo la implementación del nuevo sistema de contabilidad gubernamental.

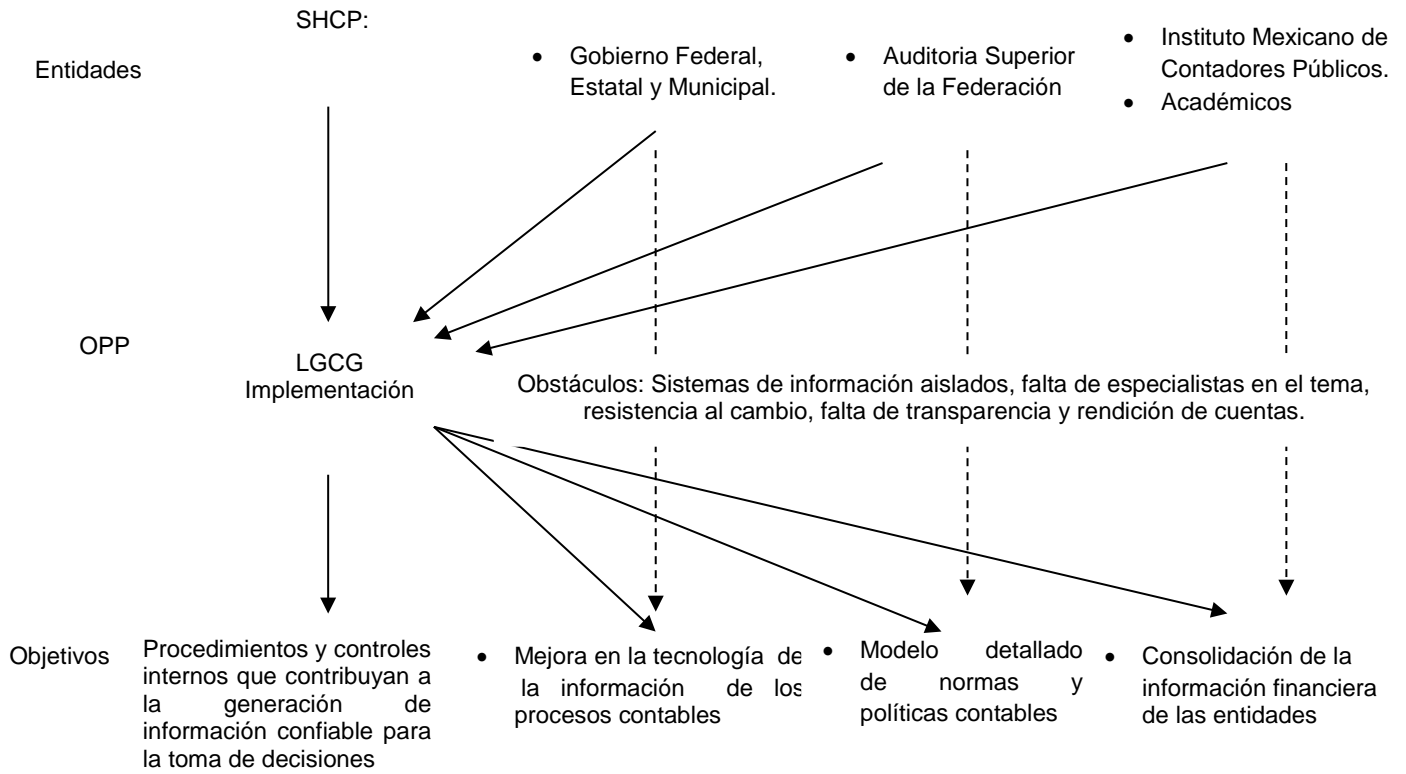
**Inscripción.**

La aplicación de las nuevas normas de contabilidad gubernamental de México empezó con la publicación de la LGCG de 2008, a través de la cual se pretende implementar un nuevo modelo de gestión en el cual los estados financieros del gobierno federal, de las entidades federativas y de los gobiernos municipales se elaboraran con apego a la nueva normativa, esto con la finalidad principal de informar sobre las operaciones financieras, contables, presupuestarias y patrimoniales de cada uno de ellos.

**Movilización.**

La LGCG se ha convertido en México en el Punto de Paso Obligado (OPP) esto debido a que el gobierno federal decidió llevar a cabo el proceso de armonización contable y durante la ejecución del proyecto es importante reconocer la resistencia al cambio por parte del personal e implementar una estrategia de comunicación y transmisión de información para crear una adecuada percepción entre los diferentes actores involucrados.

**Figura 1. Aplicación de la ANT en el proceso de la adopción de la LGCG en México.**



### 3. METODOLOGÍA

La información contable de las entidades públicas hoy en día es de gran relevancia para los usuarios de información financiera y no financiera, ya que cada vez se les requiere una mayor competitividad, así como una mejora en sus servicios públicos y específicamente en el manejo de los recursos financieros que tienen a su cargo, esto con el fin de lograr una mejor transparencia de sus procesos y rendición de cuentas.

Debido a la falta de estudios centrados en la armonización contable del sector público en México, y en este contexto, con la finalidad de llenar parcialmente el vacío existente en la literatura contable sobre la armonización, el objetivo general de esta investigación empírica es analizar el proceso de adopción o implementación de la LGCG en los municipios de México, con el fin de realizar un análisis comparativo de las implicaciones que el mismo tiene en los municipios mexicanos y así poder

identificar las principales dificultades, beneficios y retos que se han presentado en la aplicación de la reforma contable.

Con respecto al objetivo general, el estudio subraya los siguientes objetivos específicos:

1. Identificar el nivel de conocimiento y aplicación práctica del proceso de armonización que existe en los municipios y el grado de avance del mismo.
2. Identificar las principales dificultades, beneficios y retos derivados del proceso de armonización a los que se han enfrentado los municipios.
3. Analizar si el sistema contable está permitiendo lograr una mejor transparencia y rendición de cuentas.

En la literatura, hay algunos trabajos en el ámbito internacional que se centran en la armonización de los sistemas contables de las entidades públicas tales como: Christiaens et al. (2015), Burth y Hilgers (2014); Christiaens et al. (2010); Benito et al. (2007); Pilcher (2005); Fuertes (2001). No obstante, en el ámbito nacional es todavía incipiente y hasta el momento se ha centrado fundamentalmente en estudios exploratorios referentes al proceso de armonización en México tales como: Conac (2013); Ruiz de Chávez et al. (2013); Flores (2012); Asofis (2014); IMCO (2013).

### **Definición de hipótesis y variables.**

A continuación nos planteamos una serie de hipótesis que nos permitirán analizar el nivel de adopción e implementación de las disposiciones de la LGCG y su relación con la utilidad, eficiencia, gestión financiera, utilización y beneficios esperados la que les proporciona la armonización contable.

Las preguntas que nos plantemos en nuestro estudio es: ¿Cuáles son los factores que influyen en que un municipio o delegación implemente las disposiciones publicadas en la Ley General de Contabilidad Gubernamental? y ¿la implementación de la nueva normativa ha tenido un efecto positivo?

En particular, pretendemos contrasta las siguientes hipótesis:

*H1. La relevancia percibida sobre los recursos y apoyos tiene una relación positiva sobre la implementación de la LGCG.*

*H2. La relevancia percibida sobre los factores de riesgo tiene un efecto negativo sobre la implementación de la LGCG en términos capacitación, presupuestos y sistemas que no permitan la correcta aplicación de la normatividad.*

*H3. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la eficiencia en los registros contables de la LGCG.*

*H4. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilidad del proceso de armonización de la LGCG.*

*H5. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilización de la información contable de la LGCG.*

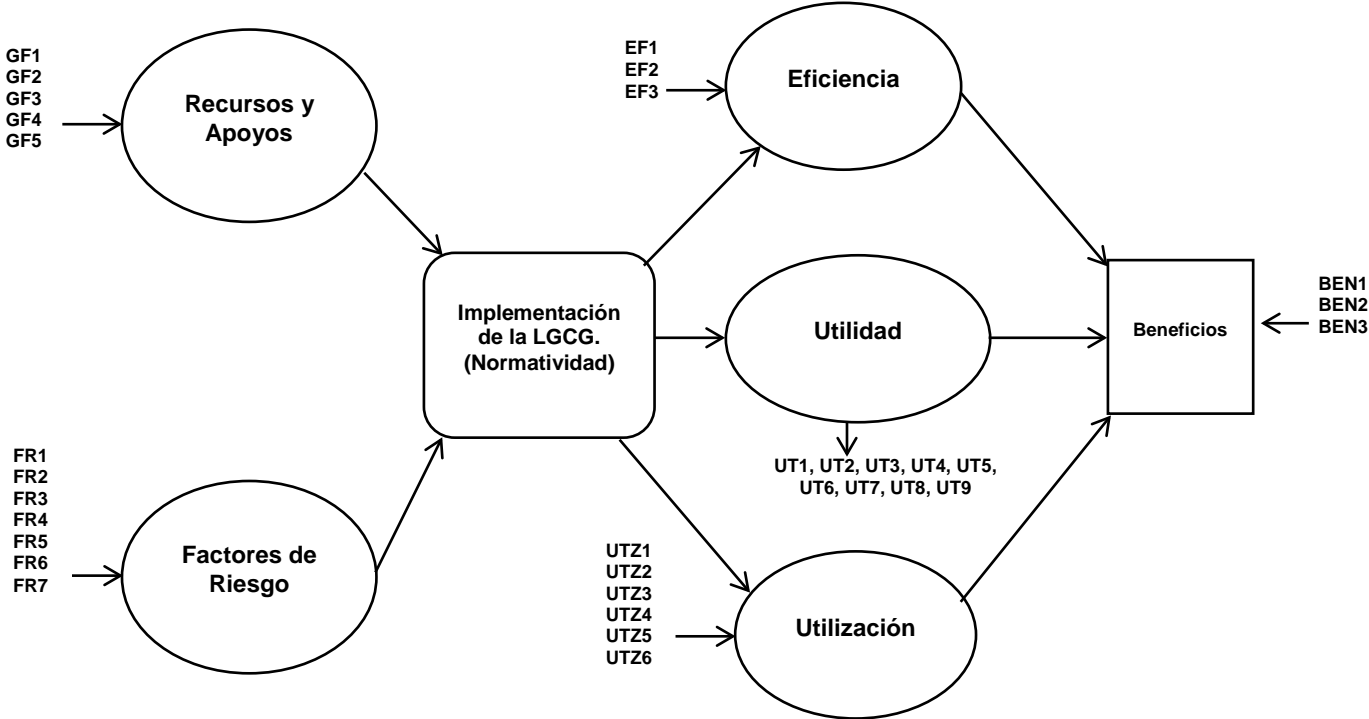
*H6. La relevancia percibida de la eficiencia tiene un efecto sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.*

*H7. La relevancia percibida de la utilidad tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.*

*H8. La relevancia percibida de la utilización tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.*

Teniendo en cuenta las proposiciones anteriores, nuestro modelo de investigación se estructura en la siguiente figura 2 (La descripción de las variables se encuentra Tabla 1)

Figura 2. Factores que inciden en la implementación de la LGCG.



**Tabla 1. Variables incluidas en el estudio de aplicación de la LGCG.**

<b>Constructo</b>	<b>Código</b>	<b>Ítems del Cuestionario</b>
Recursos y Apoyos	GF1	Asesoría por parte de las autoridades.
	GF2	Capacitación del personal.
	GF3	Equipamiento.
	GF4	Apoyo Tecnología de la Información. (Sistemas)
	GF5	Recursos monetarios
Eficiencia	EF1	Registro oportuno
	EF2	Control de activos, pasivos, ingresos y gastos
	EF3	Correcta determinación del patrimonio público
Utilidad	UT1	Estado de situación Financiera
	UT2	Estado de Rendimiento Financiero (Estado de Resultados)
	UT3	Estado de variación en la Hacienda Pública.
	UT4	Estado de Flujos de Efectivo (Antes Estado de cambios en la situación financiera)
	UT5	Nota a los estados financieros
	UT6	Estado analítico del activo
	UT7	Estado analítico de ingresos
	UT8	Estado analítico del egresos.
	UT9	Indicadores de gestión.
Utilización	UTZ1	Para tomar decisiones sobre nuevas inversiones.
	UTZ2	Para tomar decisiones sobre operaciones de endeudamiento.
	UTZ3	Para realizar un análisis de su situación financiera a corto y largo plazo.
	UTZ4	En la solicitud de préstamos financieros.
	UTZ5	Para elaborar el presupuesto del próximo ejercicio.
	UTZ6	Para el proceso de transparencia y rendición de cuentas.
Beneficios	BEN1	Incremento en la Transparencia.
	BEN2	Incremento en la Rendición de Cuentas.
	BEN3	Incremento en la Comparabilidad.
	BEN4	Incremento en la Utilidad para la Toma de Decisiones.
Factores de Riesgo	FR1	Desconocimiento del Nuevo Sistema Contable
	FR2	Falta de publicación de las reglas
	FR3	Capacitación del personal
	FR4	Restricciones presupuestarias
	FR5	Ausencia de un plan estratégico
	FR6	Retrasos por decisiones políticas
	FR7	Tecnología de la información y la comunicación. (Sistema Integral)

Para llevar a cabo la presente investigación, en el apartado de análisis empírico de los datos, utilizaremos el modelo de ecuaciones estructurales (SEM), procedimiento que permite acoplar el error de medición directamente a la estimación de una serie de relaciones de dependencia. Las razones de su atractivo para áreas tan diversas son: primero proporciona un método directo de tratar con múltiples relaciones simultáneamente a la vez que se da eficacia estadística, y segundo su capacidad para evaluar las relaciones exhaustivamente y proporcionar una transición desde el análisis exploratorio al confirmatorio (Hair, Anderson, Tatham, and Black, 1999)

Los Modelos de Ecuaciones Estructurales se configuran como modelos de análisis multivariante de segunda generación (Chin, 1998; 2000). Para la estimación del modelo empleamos la técnica de PLS, mediante el programa estadístico de SmarPLS 2.0.

SmartPLS 2.0 es una aplicación de software para el diseño de modelos de ecuaciones estructurales (SEM), mediante el programa de análisis estadístico Partial Least Squares (PLS) se pueden medir con el método de mínimos cuadrados parciales.

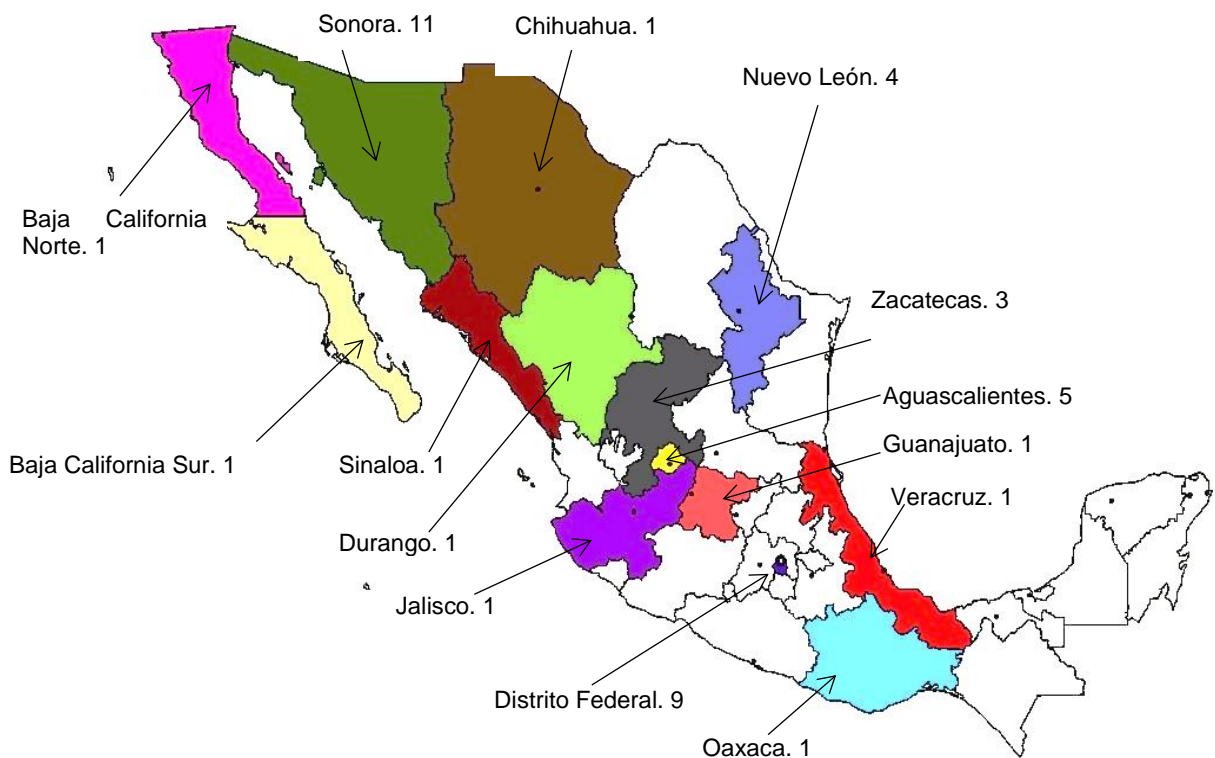
Para la realización de este estudio se ha llevado a cabo una encuesta a los diferentes municipios de México, de esta manera se pretendía obtener la información relativa a la implementación de la LGCG, así como del grado de avance de las disposiciones sobre sus sistemas de información y gestión, beneficios esperados y la utilidad que les proporciona la armonización de sus procesos contables. El cuestionario que hemos utilizado en esta parte de la investigación se divide en cinco secciones: Información General, Implementación de la LGCG, Sistemas de Información, Beneficios y Utilidad.

Según datos obtenidos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2010), México está integrado por 32 entidades federativas que a su vez están integradas por municipios con una gran diversidad. Existen un total de 2,440 municipios y 16 delegaciones pertenecientes al Distrito Federal. A efectos de nuestra investigación hemos seleccionado a los municipios que cuentan con una población mayor a los 25.000 habitantes, ya que el artículo noveno transitorio de la LGCG, señala que el secretario técnico del consejo emitirá los requisitos para

subsidios a que se refiere este artículo, estableciendo requisitos especiales para los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.

La encuesta fue enviada de forma electrónica y en algunos casos de manera personal. El proceso de recolección de datos empezó en Enero de 2012. La encuesta ha sido distribuida en base a la información disponible en la página web de cada municipio, en donde está disponible la información de los responsables del área de contabilidad (Tesorero o Contralor). La encuesta fue enviada vía electrónica a un total de 550 municipios del país de un total de 769, que son los que cuentan con una población mayor a 25.000 habitantes. La encuesta no se envió a la totalidad de los municipios debido a que no se encontró la información relativa a los datos electrónicos de los representantes de dichos municipios. Las respuestas se elevan a 41 municipios, lo cual indica que el nivel de respuesta representa un 5.33% sobre las encuestas remitidas a los municipios mayores a 25.000 habitantes (Véase figura 3).

**Figura 3. Listado de Entidades Federativas Encuestadas.**





La baja tasa de respuesta que hemos tenido consideramos que se debe a diversos factores, como puede ser el hecho de que algunos de los encuestados relacionaban la encuesta con una posible auditoria, en otros casos por desconocimiento o bien porque no existe una cultura por participar en este tipo de investigaciones.

De las 41 respuestas que hemos obtenido, estas se integran de la siguiente manera: 6 municipios de 25.000 a 50.000 habitantes, 7 municipios entre 50.000 a 100.000 habitantes y 28 mayores a 100.000 habitantes. De tal manera que hemos cubierto un total del 13.09% de la población integrada en los municipios de México (Véase Tabla 2).

**Tabla 2. Clasificación de los Municipios y Delegaciones de México por número de habitantes.**

Clasificación de municipios por número de habitantes.	Total de Municipios	Municipios Encuestados
Entre 25.000 y 50.000 Habitantes	204	6
Entre 50.000 y 100.000 Habitantes	199	7
Mayores de 100.000 Habitantes	366	28
Total de Municipios	769	41
Número de Habitantes	97.907.758	12.814.162
% de Habitantes que integran los municipios encuestados		13.09%

#### 4. RESULTADOS

En base a la prueba estadística propuesta por Hair et al. (1999), quienes establecen que cuando se trata de escalas de medidas nuevas, el criterio de aceptación de las cargas factoriales debe de ser  $\lambda \geq 0.550$ , debido a que se podría perder información relevante, tal y como recomiendan Bollen y Lennox (1991), Acedo y Jones (2007).

En el modelo propuesto no se depuro ningún indicador ya que dichos indicadores cuentan con cargas factoriales mayores a 0.550.

Para determinar la consistencia interna de los indicadores que cuantifican los constructos reflectivos, se ha analizado la fiabilidad del constructo por medio del Alfa de Cronbach ( $\alpha$ ) y el Coeficiente de Fiabilidad Compuesta del Constructo ( $\rho_c$ ) y el Análisis de la Varianza Extraída (AVE).

Para llevar a cabo la evaluación de fiabilidad del modelo de medición, en la Tabla 3, se observa que el Alfa de Cronbach es mayor a 0.7, tal y como proponen Nunnally, 1978; Sanz, et al. (2008). En cuanto al Coeficiente de Fiabilidad Compuesta ( $\rho_c$ ), propuesto por Werst, et al. (1974), los constructos medidos de manera reflectiva deben ser mayores que 0.600 (Bagozzi e Yi, 1988; Chin, 1998; Steenkamp y Geyskens, 2006). Así mismo, todos los Coeficiente de Fiabilidad Compuesta debe de ser superior a los valores de Alfa de Cronbach del constructo propuesto (Fornell y Lacker, 1981). De acuerdo con los resultados obtenidos se podría decir que el constructo planteado posee una consistencia interna fiable y satisfactoria para el modelo conceptual propuesto.

**Tabla 3. Fiabilidad del Constructo: Aplicación de la LGCG.**

<b>Constructo Indicadores</b>	<b>Alfa de Cronbach (<math>\alpha</math>)</b>	<b>Fiabilidad Compuesta (<math>\rho_c</math>).</b>	<b>Análisis de la Varianza Extraída (AVE)</b>
Beneficios.	0.8563	0.9032	0.7010
Eficiencia.	0.8646	0.9175	0.7878
Factores de riesgo	0.8126	0.8618	0.4759
Implementación de la LGCG.	1.0000	1.0000	1.0000
Recursos y Apoyos	0.8739	0.9069	0.6227
Utilidad.	0.8844	0.9027	0.5128
Utilización.	0.9044	0.9107	0.5954

Para probar la validez de convergencia se necesita un primer paso que es el cálculo del análisis de la varianza extraída (AVE), esto con el fin de determinar si la varianza se puede explicar con los indicadores utilizados (Fornell y Lacker, 1981).

Como se muestra en la Tabla 3 el coeficiente AVE para los constructos con indicadores reflectivos es mayor que 0.500 (Bagozzi, 1981; Fornell y Lacker, 1981), lo cual indica que más del 50% de la varianza del constructo se debe a sus indicadores. El análisis previo nos permite demostrar la validez convergente del modelo propuesto, como se puede observar los constructos tiene un valor de aceptación, dado que cumplen con el criterio de aceptación propuesto por Bagozzi (1981), a excepción del constructo de factores de riesgo, que cuenta con una varianza del 0.4759.

En segundo lugar, mediante la validez discriminante se ha comprobado si el constructo analizado está significativamente separado de otros constructos con los que se encuentra relacionado teóricamente (Sánchez y Roldán, 2005). Se analizaron los valores de la matriz de correlaciones entre constructos, que está formada por la raíz cuadrada del Coeficiente AVE, los cuales deben ser superiores al resto de la misma columna. Los indicadores sobre la diagonal (en negritas) representan los resultados de la raíz cuadrada del AVE entre los constructos y sus medidas.

Los indicadores por debajo de la diagonal son las correlaciones entre los constructos. De acuerdo a Sánchez y Roldán (2005) para que se cumpla la validez discriminante, los indicadores sobre la diagonal deben ser mayores que los indicadores por debajo de la diagonal (Véase tabla 4). Como se observa en dicha tabla, los indicadores cumplen con los criterios empíricos propuestos anteriormente. Por lo tanto, finalmente se comprobó la validez discriminante de los distintos constructos que integran al modelo PLS propuesto.

**Tabla 4. Fiabilidad del constructo: Validez Discriminante.**  
**Matriz de correlaciones estandarizadas entre las diferentes variables latentes.**

Constructo	Beneficios	Eficiencia	Factores Riesgo	Implementación de la LGCG	Recursos y Apoyos	Utilidad	Utilización
<b>Beneficios</b>	<b>0.8373</b>						
<b>Eficiencia</b>	0.7280	<b>0.8876</b>					
<b>Factores Riesgo</b>	-0.1916	-0.2475	<b>0.6899</b>				
<b>Implementación de la LGCG</b>	0.1794	0.1881	-0.5377	<b>1.0000</b>			
<b>Recursos y Apoyos</b>	-0.0397	-0.0941	-0.0896	0.3750	<b>0.7891</b>		
<b>Utilidad</b>	0.4795	0.6804	-0.1288	0.0613	-0.0718	<b>0.7161</b>	
<b>Utilización</b>	0.4018	0.4862	0.1457	0.0459	-0.0064	0.6945	<b>0.7716</b>

*Los indicadores sobre la diagonal representan los resultados de la raíz cuadrada del AVE entre los constructos y sus medidas. Los indicadores por debajo de la diagonal son correlaciones entre los constructos.*

La validez del modelo estructural se analiza por medio de dos índices básicos: en primer lugar la varianza explicada ( $R^2$ ), y en segundo lugar los coeficientes path o pesos de regresión estandarizados ( $\beta$ ) (Johnson, Hermann y Huber, 2006). La varianza explicada de las variables endógenas o dependientes ( $R^2$ ) debe ser igual o mayor que 0.100 (Falk y Miller, 1992). A partir de este criterio empírico no todos los constructos poseen un poder de predicción satisfactorio para el modelo estructural propuesto, ya que solamente el constructo de beneficios y el de la implementación de la LGCG cuentan con una valor de  $R^2$  mayor a 0.100 (Véase Tabla 5).

Los coeficientes path o pesos de regresión estandarizados ( $\beta$ ) deben alcanzar al menos un valor de 0.200 para que se consideren significativos (Chin, 1998). De acuerdo con los municipios encuestados, los cuales se encuentran en proceso de implementación de la armonización contable, para ellos la eficiencia ( $\beta = 0.7471$ ) es lo más importante ya que se logrará una modernización del sistema contable y una mayor transparencia, una mejor rendición de cuentas, una mejor comparabilidad y una mejor toma de decisiones. Los recursos y apoyos para aplicar las disposiciones de la LGCG son importantes para lograr la modernización de la contabilidad pública ( $\beta = 0.3295$ ), seguido de la aplicación de la LGCG en base a la eficiencia con un ( $\beta = 0.1881$ ).

La prueba Stone-Geisser o el parámetro Q2 (Cross Validated Redundancy) determina el poder de predicción, este indicador debe ser mayor que cero para que el constructo tenga validez predictiva (Chin, 1998). De acuerdo con los resultados obtenidos y que están en la tabla 5, podemos observar que los constructos de recursos y apoyos y factores de riesgo no tienen un poder de predicción satisfactorio mientras que los demás constructos si tienen una validez predictiva satisfactoria al tener valores mayor a cero. Por lo tanto, el modelo estructural cumple con los criterios estadísticos mencionados anteriormente (Véase tabla 5).

**Tabla 5. Resultados del análisis estadístico.**

Hipótesis		Coefficientes <i>path</i> estandarizados ( $\beta$ )	Valor t (Bootstrap)	
H <sub>1</sub> : Recursos y Apoyos	————>	Implementación de la LGCG	0.3295	1.9114 *
H <sub>2</sub> : Factores de Riesgo	————>	Implementación de la LGCG	-0.5082	6.6853***
H <sub>3</sub> : Implementación de la LGCG	————>	Eficiencia	0.1881	4.3264 ***
H <sub>4</sub> : Implementación de la LGCG	————>	Utilidad	0.0613	0.6210 n.s.
H <sub>5</sub> : Implementación de la LGCG	————>	Utilización	0.0459	0.4141 n.s.
H <sub>6</sub> : Eficiencia	————>	Beneficios	0.7453	10.2115 ***
H <sub>7</sub> : Utilidad	————>	Beneficios	-0.1063	1.0055 n.s.
H <sub>8</sub> : Utilización	————>	Beneficios	0.1132	0.9725 n.s.

**Nota:** \*\*\* valor  $t > 2.576$  ( $p < 0,01$ ), \*\* valor  $t > 1.960$  ( $p < 0,05$ ), \* valor  $t > 1.645$  ( $p < 0,10$ ), n.s. = no significativo.

Constructo	Varianza Explicada R <sup>2</sup>	Prueba Stone-Geisser Q <sup>2</sup>
Beneficios	0.5371	0.3650
Eficiencia	0.0354	0.0279
Factores de Riesgo	0.0000	0.0000
Implementación de la LGCG	0.3968	0.2882
Recursos y Apoyos	0.0000	0.0000
Utilidad	0.0038	0.0014
Utilización	0.0021	0.0021

Por último, como se puede observar en la Tabla 6, el Índice de Bondad de Ajuste del modelo estructural es de 0.3746, esto muestra que se tiene un ajuste en el modelo de medida y en el modelo estructural, cumpliendo con el criterio empírico de que la medida de bondad de ajuste debe variar entre 0 y 1, a mayor valor, mejor será el índice Tenenhaus (2005).

**Tabla 6. Índice de Bondad de Ajuste.**

<b>Constructo</b>	<b>Análisis Varianza Extraída (AVE)</b>	<b>Varianza Explicada (R2)</b>	<b>Índice de Bondad de Ajuste <sup>a</sup></b>
Beneficios.	0.7010	0.0326	
Eficiencia.	0.7878	0.0000	
Factores de riesgo	0.4759	0.2891	
Implementación de la LGCG.	1.0000	0.1926	
Recursos y Apoyos.	0.6227	0.0000	
Utilidad.	0.5128	0.0038	
Utilización.	0.5954	0.0021	
<b>Media aritmética</b>	<b>0.7194</b>	<b>0.1950</b>	<b>0.3746 <sup>a</sup></b>

<sup>a</sup> El Índice de Bondad de Ajuste (GoF) =  $\sqrt{(AVE) * (R^2)}$  (Tenenhaus, 2005).

Una vez realizada la validación del modelo de medida, así como la del modelo estructural, se procede a examinar los resultados obtenidos para contrastar las hipótesis de investigación formuladas y con ello justificar y argumentar las posibles desviaciones de los resultados esperados.

### **Discusión de los Resultados del contraste de hipótesis.**

A continuación, analizaremos los resultados del contraste de las hipótesis formuladas en el presente trabajo.

*H<sub>1</sub>. La relevancia percibida sobre los recursos y apoyos tiene una relación positiva sobre la implementación de la LGCG.*

De acuerdo con los resultados obtenidos en la tabla 5 podemos decir que la primera hipótesis cuenta con un nivel de significatividad adecuado al tener un  $\beta = 0.3295$ ;  $t = 1.9114$ . En el análisis se puede observar que son muy importantes los recursos y apoyos financieros para llevar a cabo la modernización del sistema contable, ya que la

modernización del sistema contable representa un cambio total sobre los procesos contables de los municipios y éstos no cuentan con los suficientes apoyos económicos dentro de sus presupuestos anuales y para llevar a cabo este procedimiento requieren el apoyo de otras instituciones y de recursos extraordinarios.

*H<sub>2</sub>. La relevancia percibida sobre los factores de riesgo tiene un efecto negativo sobre la implementación de la LGCG en términos capacitación, presupuestos y sistemas que no permitan la correcta aplicación de la normatividad.*

En relación a la segunda hipótesis, los resultados nos indican que los factores de riesgo se encuentran vinculados con respecto a la implementación de la LGCG, ya que el resultado que se presenta es de  $\beta = -0.5082$ ;  $t = 6.6853$  \*\*\*. Esto nos indica que la hipótesis es aceptada ya que los resultados son los suficientemente válidos para aceptar dicha hipótesis, de modo que efectivamente los factores de riesgo afectan negativamente la implementación del proceso de la LGCG.

*H<sub>3</sub>. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la eficiencia en los registros contables de la LGCG.*

Respecto a cómo afecta la implementación de la LGCG a la eficiencia, podemos observar que esta relación tiene un nivel de significancia válido, puesto que los resultados estadísticos indican que las disposiciones de la LGCG afectan de una manera positiva a la eficiencia  $\beta = 0.1881$ ;  $t = 4.3264$ ;  $p < 0.01$ . Esto quiere decir que a mayor aplicación de las disposiciones de la LGCG más será la eficiencia del nuevo modelo de contabilidad gubernamental por parte de los municipios. Por lo tanto dicha hipótesis es aceptada, esto debido a lo expuesto anteriormente.

*H<sub>4</sub>. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilidad del proceso de armonización de la LGCG.*

En relación a los resultados obtenidos en la tabla 5, podemos decir que la implementación de la LGCG no tiene una relación positiva con respecto a la utilidad esperada ya que los resultados obtenidos no tienen un nivel de significancia adecuado al tener un  $\beta = 0.0613$ ;  $t = 0.6210$  n.s. En el análisis del estudio se puede observar que la aplicación de la LGCG sobre la utilidad no son significativas, esta falta de significatividad supone el rechazo de la hipótesis, esto al no contar con una evidencia estadística satisfactoria que permita validar dicha hipótesis, es decir la implementación



de la LGCG no cuentan con una relación positiva con la utilidad del proceso de armonización contable.

*H<sub>5</sub>. La implementación de la LGCG tiene un efecto positivo sobre la utilización de la información contable de la LGCG.*

En lo referente al impacto de la implementación de la LGCG, en la utilización de la información contable, el análisis de resultados estadísticos que se presenta en la tabla 5, nos indica que no existe una relación positiva, ya que el efecto directo de la implementación de la LGCG sobre la utilización no es lo suficientemente significativo  $\beta = 0.0459$ ;  $t = 0.4141$  n.s. Esta falta de significatividad supone el rechazo de dicha hipótesis, sin embargo la utilización se considera un elemento importante en el proceso de implementación del modelo contable, esto debido a que es de suma importancia conocer el grado de información contable que se espera obtener y con el que se contara para la toma de decisiones futuras no solamente contables, sino también en otros rubros como son: endeudamiento, presupuestos, costos, transparencia y rendición de cuentas, entre algunos otros.

*H<sub>6</sub>. La relevancia percibida de la eficiencia tiene un efecto sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.*

El resultado estadístico que se muestra en la tabla 5, nos dice que sí existe una relación positiva entre la eficiencia del proceso de armonización contable y los beneficios esperados, puesto que los resultados indican que la eficiencia de la implementación del proceso afecta positivamente a los beneficios, esto debido a que cuenta con un nivel de significatividad adecuado ya que el coeficiente path así lo valida  $\beta = 0.7453$ ;  $t = 10.2115^{***}$ . Por lo tanto podemos afirmar que la eficiencia es de gran importancia en el proceso de modernización y que este alto valor de significatividad es suficiente para validar dicha hipótesis.

*H<sub>7</sub>. La relevancia percibida de la utilidad tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.*

De acuerdo con los resultados estadísticos que se muestran en la tabla 5, podemos observar que no existe una relación positiva entre utilidad del proceso de armonización

contable y los beneficios esperados, puesto que los resultados indican que la utilidad del proceso no afecta positivamente a los beneficios, esto debido a que los resultados muestran que el coeficiente no es significativo  $\beta = -0.1063$ ;  $t = 1.0055$  n.s. Por lo tanto esta falta de significatividad no es suficiente para validar dicha hipótesis y por lo cual se rechaza.

*H<sub>8</sub>. La relevancia percibida de la utilización tiene un efecto positivo sobre los beneficios percibidos de la LGCG en términos de comparabilidad, transparencia y rendición de cuentas.*

Por último, para el caso de la H<sub>8</sub>, sobre la utilización de la información y los beneficios obtenidos, los resultados muestran que  $\beta = 0.1132$ ;  $t = 0.9725$  n.s. Por lo tanto se confirma que la utilización no influye positivamente sobre los beneficios de la LGCG, dado que no hay evidencia estadística para afirmar que existe una relación positiva entre dichas variables. Cabe destacar que el coeficiente path es de 0.1132 y de acuerdo con Chin (1998), el mínimo que se requiere es de 0.200 para que sea válida dicha hipótesis y por tanto, los resultados no permiten validar dicha hipótesis.

## 5. CONCLUSIONES

Tras el análisis realizado sobre la implementación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, constatamos que son varias las necesidades de los municipios en este proceso de cambio. Llevar a cabo el proceso de implementación no es una tarea fácil ya que implica una serie de cambios significativos a su sistema contable, es por lo tanto de gran importancia contar con la preparación adecuada para llevar a cabo con éxito un cambio tan significativo y más para aquellos municipios que no cuentan con los recursos financieros para esta transformación en su contabilidad.

De acuerdo con los resultados de esta investigación, uno de los puntos a destacar es que ante la falta de apoyo para la implementación de la armonización contable en los organismos públicos, no se cumplió con lo establecido en la LGCG de 2008, la cual indicaba que los estados financieros tendrían que presentarse a más tardar el 31 de diciembre de 2012 ya armonizados de acuerdo a la LGCG.

Esto coincide con el acuerdo del CONAC, donde hay una ampliación de los plazos, ya que el atraso que existe en la aplicación de la armonización contable es significativo, de tal manera que las nuevas fechas establecidas por parte del CONAC han sido para el año 2014 y 2015.

El apoyo a los municipios por parte de las autoridades es de gran relevancia para la realización de los cambios que conlleva esta Ley, por lo cual se requiere una mayor participación por los entes públicos involucrados y de esta manera cumplir con los nuevos acuerdos establecidos por el CONAC. De acuerdo a los resultados obtenidos, uno de los puntos a destacar son los riesgos a los que se enfrentan los municipios del país al carecer estos de los recursos financieros, humanos y de la tecnología necesaria para poder cumplir con la modernización de sus sistemas de información. Los riesgos más significativos considerados por los municipios son la falta de capacitación y formación de su personal, las restricciones presupuestarias, la tecnología de información (Software) y la ausencia de un plan estratégico para la implementación del modelo contable. De acuerdo con Caba et. al. (2010), los gobiernos que hacen uso de las nuevas tecnologías como una herramienta de transformación e implantan la administración electrónica, logran contar con una administración más eficiente y así poder lograr una mayor transparencia ante la ciudadanía.

Así mismo los indicadores para medir los avances de la implementación de la LGCG no se encuentran actualizados por las autoridades. Tal como indica Robleda (2010),

los indicadores de gestión son instrumentos que pueden mejorar la información contable sobre la gestión pública.

Los beneficios esperados por parte de los municipios con la modernización y reforma de los sistemas contables son: un mayor incremento en la transparencia, una mayor rendición cuentas, una mejor comparabilidad y una mejora en la toma de decisiones, esto con el fin de contar con una mayor diversidad de controles para así reducir la corrupción y lograr una mayor transparencia en el uso de los recursos públicos.

El nuevo sistema de información contable deberá proporcionar información que permita la adecuada interpretación de la situación económica y financiera, esperando que dicha información sea de utilidad para la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

El gran desafío de parte del gobierno del estado es homogenizar la información contable de los municipios, pero esto sólo será posible con el apoyo en capacitación permanente a los profesionistas, apoyo financiero y sobre todo que los municipios menores de 25.000 habitantes cuenten con la tecnología en sus sistemas de información, ya que esto les permitirá lograr la implementación de este nuevo proceso contable. Todo proceso de cambio requiere una adaptación gradual y un proceso de formación de los profesionales afectados, tal como pone de manifiesto Robleda (1995) para el caso de la adaptación de la octava directiva en los estados miembros de la Unión Europea.

En el momento en que nuestra investigación se llevó a cabo se observa niveles bajos en la utilización de la información contable, con independencia de si el nuevo sistema se ha implementado o no. De hecho, no se ha podido constatar que aquellos municipios con mayores avances en la implementación de la nueva normativa tengan mayor avance en la utilización de la información.

Tampoco se constató que a implementación haya supuesto mejoras en la opinión sobre la utilidad de la información contable.

Por tanto, existe un camino largo que recorrer desde dos perspectivas: a) Es necesario mejorar la nueva normativa. b) Es preciso avanzar en la utilización de la información contable para alcanzar mayores niveles de utilidad de la misma, tanto desde la perspectiva de la rendición de cuentas como desde la perspectiva de la utilidad para la toma de decisiones.

## BIBLIOGRAFÍA

- Acedo, F., y Jones, M. (2007). Speed of internationalization and entrepreneurial cognition: Insights and a comparison between international new ventures, exporters and domestic firms. *Journal of World Business*, 42 (3), 236-252.
- Asofis. (2014). Auditoria Superior de la Federación. Obtenido de [http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2012i/Paginas/Master\\_LGCG.htm#palabra=-](http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2012i/Paginas/Master_LGCG.htm#palabra=-)
- Bagozzi, R. e Yi, Y. (1988): "On the Evaluation of Structural Equation Models", *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16 (1), 74-94.
- Benito, B. L., Brusca, I., y Montesinos, V. J. (2007). The Harmonization of Governmental Financial. *International Review of Administrative Sciences*, 2 (73), 293-317.
- Bollen, K., y Lennox, R. (1991). Conventional wisdom on measurement: a structural equation perspective. *Psychological Bulletin*, 110, 305-314.
- Burth, A., y Hilgers, D. (2014). Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany. *Journal of Business Economics*, 84 (4), 531-570.
- Caba Pérez, M., Rodríguez Bolívar, M., y López Hernández, A. (2010). Transparency and E-government in developing countries: The case of latin-american municipalities. *Citizens and E-government: Evaluating Policy and Management: Evaluating Policy and Management*, 158.
- Callon, M. (1986). Some Elements of a Sociology of Translation: Domestication of the Scallops and the Fishermen of St Brieuc Bay. *In Power, Action and Belief: A New Sociology of Knowledge?* ed. J. Law, 196–233. London: Routledge y Kegan Paul
- Chin, W.W (1998): "The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modelling", Marcoulides G. A. (ed.) *Modern Methods for Business Research*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Publisher.
- Chin, W.W. (2000): Partial Least Square for researchers: An overview and presentation of recent advances using the PLS approach, <http://discnt.cba.uh.edu/chin/indx.html>
- Christensen, M.J. and Skaerbaek, P. (2010): Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 524–545.

- Christiaens J, Vanhee C, Manes-Rossi F, et al. (2015) The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences* 81 (1), 158–177.
- CONAC. (2013). Sesiones del Consejo Nacional de Armonización Contable. Recuperado el 10 de Septiembre de 2013, de <http://www.conac.gob.mx/documentos/consejo/diagnostico.pdf>
- Falk, R.F. y Miller, N.B. (1992): A Primer for Soft Modeling, The University of Akron Press: Akron.
- Flores, J. M. (2012). El proceso de armonización contable en los entes estatales y municipales: objetivos, instrumentos, redefinición de funciones. *Revista de Administración Pública*, XLVII (1), 95-134.
- Fornell, C. y Larcker, D.F. (1981): “Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error”, *Journal of Marketing Research*, 18 (1), 39-50.
- Fuertes, I. F. (2001). La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea. Tesis Doctoral. Universitat Jaume I de Castelló, Departament de Finances i Comptabilitat, Castellón.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., y Black, W. C. (1999). Análisis Multivariante (5a ed.). Madrid, España: Pearson Educación, S.A.
- INEGI. (2010). Instituto Nacional de Estadística y Geografía. México en cifras por Entidad Federativa y Municipios. Recuperado el 15 de Octubre de 2011, de <http://www3.inegi.org.mx/sistemas/mexicocifras/default.aspx>
- Johnson, M.J Hermann y Huber (2006): “The Evolution of Loyalty Intentions”, *Journal of Marketing*, 70 (2), 122–132.
- Nunnally, J.C. (1978): Psychometric Theory, McGraw Hill, New York.
- Pilcher, R. (2005). Financial Reporting and Local Government. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 2 (2), 171-192.
- Robleda H. (2010). El nuevo plan general de contabilidad pública: una herramienta oportuna para mejorar la información contable sobre la gestión pública. *Revista de auditoría pública*, 51, 87-89.
- Ruiz de Chávez, S., Gutiérrez, J. M., Y Arenas, F. G. (2013). Proceso de Armonización Contable en entidades federativas y municipios. Oportunidad de vinculación con instituciones de educación superior. Memorias del XVI Congreso Internacional sobre Innovaciones en Docencia e Investigación en Ciencias Económico Administrativas. Mazatlán, Sinaloa, México.

- Sánchez, M.J. y Roldán, J.L. (2005): "Web acceptance and usage model. A comparison between goal-directed and experiential web users", *Internet Research*, 15 (1), 21-48.
- Steenkamp, J-B.E.M. y Geyskens, I. (2006): "How country characteristics affect the perceived value of web sites", *Journal of Marketing*, 70 (3), 136-150.
- Tenenhaus, M., Esposito Vinzi, V., Chatelin, Y-M. y Lauro, C. (2005): PLS path modelling, *Computational Statistics & Data Analysis*, 48 (1),159-205.
- Werts, C. E., Linn, R. L., and Jöreskog, K. G. (1974) Intraclass Reliability Estimates: Testing Structural Assumptions. *Educational and Psychological Measurement*, 34, 25-33.

**Titulo Español**

**GESTIÓN PRESUPUESTARIA Y RESULTADOS ELECTORALES DE LOS  
ESTADOS DE MÉXICO**

**Titulo Ingles**

**BUDGET MANAGEMENT AND ELECTION RESULTS OF STATES OF MEXICO**

**C. Edgar Alfredo Nande Vázquez**

Universidad de Colima

[cpnande@ucol.mx](mailto:cpnande@ucol.mx)

**C. Juan Carlos Martínez Verdugo**

Universidad de Sonora

[martinez@pitic.uson.mx](mailto:martinez@pitic.uson.mx)



## **RESUMEN:**

La decisión de votar según Downs (1957a) es, que esta posee un carácter eminentemente prospectivo, ya que el objetivo de cualquier elector racional es maximizar su utilidad esperada. En ese sentido, la teoría racional del votante predice además, que el elector votará por el partido que mejor represente sus intereses en función del manejo del gasto.

En este trabajo ofrecemos una visión del efecto que tiene la gestión presupuestaria, y en concreto las políticas de gasto y déficit, sobre los resultados electorales, con el objeto de evidenciar si aquellos gobiernos que han manipulado las variables presupuestarias obtienen mejores resultados.

Los resultados que evidencian este trabajo indican que un mayor gasto en obra pública e infraestructura del gobierno puede tener un efecto positivo sobre su posibilidad de seguir en el poder, evidenciando con ello, que existe una valoración positiva del gasto en inversión en los resultados electorales.

Palabras clave: gasto en inversión, gasto corriente, elecciones

### **Área de investigación:**

- Contabilidad Pública o Gubernamental.



# 1 INTRODUCCIÓN

La introducción de un sistema electoral en el que los ciudadanos puedan elegir a sus representantes políticos es propia de la democracia y trata de garantizar el funcionamiento de los sistemas políticos, aunque cuenta con algunas barreras. Como señala Downs (1957a), la decisión de votar posee un carácter eminentemente prospectivo, ya que el objetivo de cualquier elector racional es maximizar su utilidad esperada, eligiendo al mejor de los candidatos.

El problema de la maximización o rentabilidad esperada surge cuando el votante no dispone de información perfecta y, por tanto, se ve obligado a utilizar la información del pasado, con el fin de formar sus expectativas sobre el futuro económico del país, donde la expectativa racional se ve afectada por este hecho. Los trabajos de Kuklinski y West (1981), Lewis-Beck y Skalaban (1989) y Fearon (1999) se apoyaron en el modelo de expectativas racionales para explicar la decisión final del votante. Además, los autores anteriores plantearon que el voto económico tiene también un carácter prospectivo y que las elecciones no sólo producen una rendición de cuentas, sino que también son un instrumento para seleccionar al mejor de los candidatos.

En ese contexto, la participación en las elecciones dentro de la democracia ha sido fundamentada en la teoría de la elección pública, específicamente en el supuesto de racionalidad del votante, partiendo de los trabajos de Black (1948) y Arrow (1951), lo que ha dado el fundamento metodológico para comprender el comportamiento racional del votante en las elecciones dentro de un sistema democrático.

Por otro lado, la literatura ha evidenciado la racionalidad del voto de los ciudadanos en relación a la aplicación de las políticas fiscales de gestión del partido en el poder, lo cual puede condicionar la continuidad del partido, argumentos reconocidos y señalados por Rogoff y Sibert (1988) y Rogoff (1990), que nos han llevado a fundamentar y analizar el caso de los estados y municipios de México.

Algunos trabajos, como el de Pelzman (1992) evidenciaron que el electorado penaliza a aquellos gobiernos que incrementan el gasto público y condicionan con ello el déficit. Asimismo, existen trabajos que afirman lo contrario, por ejemplo los trabajos de Akhmedov y Zhuravskaya (2004), Veiga y Veiga (2007a), Sakurai y Menezes-Filho (2008)

y Aidt et al. (2011), que consideran que el incremento del gasto público antes de las elecciones aumenta la posibilidad de reelección de los gobernantes.

Por otro lado, Drazen y Eslava (2005) y Eslava (2005) señalaron que el votante valora mejor el gasto de inversión realizado por el titular en el cargo, mientras que el gasto corriente no influye en las decisiones de los votantes. Por ello, la evidencia obtenida en el capítulo anterior, nos da la oportunidad de desarrollar este trabajo para contrastar el efecto de los ciclos electorales en la gestión presupuestaria.

En primer lugar, llevaremos a cabo la revisión de la literatura y evidencia empírica, para analizar los argumentos teóricos que nos aproximan al modelo que vamos a plantear, pretendiendo evidenciar la influencia en el número de votos del aumento o disminución de distintas variables de carácter presupuestario, para tratar de contrastar los resultados empíricos que la literatura ofrece.

## **2 REVISIÓN DE LA LITERATURA Y EVIDENCIA EMPÍRICA**

En este epígrafe se pretende hacer una revisión de la literatura con el objeto de analizar los argumentos teóricos y empíricos sobre la influencia de la gestión presupuestaria en los resultados electorales, a partir de la evolución de los ciclos económicos de origen político y las elecciones.

La literatura sobre manipulación presupuestaria y su relación con los resultados electorales se enmarca dentro de los trabajos que evidencian los modelos de CPP, es decir, la gestión de las políticas económicas de los gobiernos se ven influidas por los períodos electorales desde una visión de ilusión fiscal y su relación con la irracionalidad del votante.

En ese contexto, a partir de la década de los cuarenta, la literatura sobre los CPE, como predecesora de los CPP, toma fuerza en los trabajos de Kalecki (1943), el cual planteaba una alternativa de análisis de la interdependencia político económica desde un enfoque heterodoxo hacia el ortodoxo.

Posteriormente en la década de los setenta, Nordhaus (1975) planteó un modelo simple de relación entre los ciclos económicos de origen político y las elecciones, demostrando que los resultados de las elecciones está ligada a las conductas oportunistas de la política

económica, es decir, los votantes son retrospectivos y su factor de descuento sobre los periodos pasados es alto, tienen memoria corta y sólo recuerdan las políticas de los periodos recientes.

A partir de ese momento, la literatura contiene distintas aproximaciones para analizar en qué medida los votantes deben valorar el gasto público total y su composición, es decir, el gasto por programas del gobierno, el gasto por sus consecuencias expansionistas y/o el gasto por consecuencias contractivas de la economía, un hecho común, conocido como aumento o disminución del gasto en economías de primer mundo o economías emergentes, señalado de cierta manera como una ilusión fiscal que favorece las acciones que emprende el gobierno para tratar en lo posible de conservar el poder.

En ese sentido presentamos un resumen de los trabajos que han evidenciado algunos hallazgos sobre la influencia de los gobernantes sobre los resultados electorales.

**Cuadro 1, Principales hallazgos sobre la influencia del gasto sobre los resultados electorales**

No.	Año	Autor(s)	Aportación
1	1988	Rogoff y Sibert	Motivaciones electorales sobre los CPP por parte de los gobernantes.
2	1990	Rogoff	Motivaciones electorales sobre los CPP.
3	1990	Alesina y Tabellini	Motivaciones electorales con el propósito de mejorar su probabilidad de seguir en el poder.
4	2003	Brender	El electorado penaliza con su voto al gobierno que expande el gasto fiscal y con ello aumenta el déficit.
5	2005	Eslava	Concluyó que el votante premia el aumento del gasto en inversión y castiga a los funcionarios que elevan el déficit antes de la elección.
6	2005	Brender y Drazen	El votante responde al incremento del gasto y en consecuencia al aumento del déficit en el periodo electoral, manifestado principalmente en países con nuevas democracias, lo cual, disminuye las posibilidades del gobernante que pretende repetir en el poder.
7	2005	Cerda y Vergara	Sus resultados señalaron que cuanto mayor sea el gasto del gobierno (medido por el porcentaje de la población que recibe el subsidio), mayor serán los votos a favor del titular.
8	2005	Drazen y Eslava	Se evidenció una relación positiva entre los resultados electorales y el gasto en inversión y una negativa sobre el gasto corriente.
9	2006	Shi y Svensson	Las elecciones afectan el comportamiento de las variables fiscales y asumieron que los electores no pueden monitorear perfectamente el presupuesto,
10	2006	Álvarez y Delgado	La manipulación del gasto total y de inversión no afecta la decisión del voto.
11	2006b	Eslava	Los votantes penalizan con su voto el conservadurismo fiscal.
12	2008	Brender y Drazen	En las viejas democracias el déficit reduce las probabilidades de seguir gobernando, apoyando la hipótesis del conservadurismo fiscal del votante, mientras que en las nuevas democracias los electores favorecen con su voto la expansión de gasto.
13	2008	Drazen y Eslava	A los votantes no les gusta el déficit y el alto gasto generado por el gobierno, valorado de forma negativa por el votante y contrario al gobierno en funciones.
14	2008	Sakurai y Menezes-Filho	Los votantes valoran positivamente la inversión de capital en los años de elecciones.
15	2011	Aidt et al.	El oportunismo fiscal conduce al aumento del gasto en el año electoral. Igualmente, se evidenció que la distorsión oportunista es mayor cuando el margen de ventaja del político en el poder es menor en relación a sus oponentes
16	2013	Balaguer y Brun	El electorado valora de una forma positiva el gasto en inversión, mientras que el gasto corriente no influye en las decisiones de los votantes, concluyendo que un mayor gasto público municipal tiene un efecto positivo sobre la posibilidad de que el gobierno sea reelegido.
17	2013	Vásquez-Ruiz et al.	El votante valora de forma positiva el gasto de capital en periodos electorales.

En resumen, los hallazgos manifestados por los diferentes trabajos en su mayoría coinciden que en periodos preelectorales el gasto público se expande, prácticas de manipulación del presupuesto que son castigadas o penalizadas en ocasiones y premiadas en otras. Sin embargo, este tipo de prácticas señalan diferencias significativas

en el manejo de la composición del gasto que presenta cada país, lo que podría sugerir que la tendencia de las nuevas democracias es imitar en el corto o mediano plazo el comportamiento de las viejas democracias, es decir, utilizar como arma electoral el comportamiento racional del voto en relación a las acciones, prácticas y manejo de sus políticas fiscales que emprende el gobierno en el poder, dando lugar al modelo de comportamiento racional comentado en los trabajos de Kuklinski y West (1981), Lewis-Beck y Skalaban (1989), Fearon (1999), Rogoff y Sibert (1988) y Rogoff (1990).

### **3 OBJETIVOS E HIPÓTESIS**

En este epígrafe tratamos de delimitar los objetivos e hipótesis planteados en nuestro trabajo, en el que pretendemos contrastar la respuesta que manifiesta el votante a partir del incremento o disminución de las variables de carácter presupuestario, tratando de analizar su impacto en los resultados electorales, considerando que los electores perciben de una forma concreta las acciones del gobierno y sus intentos de manipular el gasto público.

#### **3.1 Objetivos**

El objetivo general de este trabajo es constatar si la política fiscal que siguen los gobiernos estatales en el poder, concretamente en la composición del gasto y déficit, causan algún efecto en el resultado electoral, con el objeto de comprobar si aquellos gobiernos que han manipulado las variables presupuestarias obtienen mejores resultados. Estos objetivos pretenden aplicarse para el caso de los estados de México para el periodo 1996 a 2010.

Para ello, nos centramos en el impacto del comportamiento de las variables presupuestarias para ver si puede o no confirmarse los resultados constatados en otros países.

## 3.2 Hipótesis

Como hemos comentado previamente, la literatura obtiene resultados diversos sobre el efecto de la gestión presupuestaria en los resultados electorales. Mientras en algunos casos se observa un efecto positivo otros autores señalan que los electores tardan en dar respuesta con sus votos a los efectos de la gestión presupuestaria. Así, los trabajos de Drazen y Eslava (2005), Eslava (2005), Sakurai y Menezes-Filho (2008), Aidt et al. (2011) y Vásquez-Ruiz et al. (2013) señalan que el votante valora de forma positiva el gasto en inversión, mientras que el gasto corriente influye de manera contraria. Los resultados empíricos de estos trabajos ponen de manifiesto que el electorado recompensa al gobernante, cuando éste señala el gasto en inversión como estrategia para seguir en el poder.

Para el caso del déficit, siguiendo los trabajos Kraeemer (1997), Alesina et al. (1998), Drazen y Eslava (2005), Eslava (2006a; 2006b), Arvate et al. (2009) y Klomp y Haan (2009), tratamos de comprobar la aversión a esta variable, y por tanto, en qué medida el votante valora al déficit negativamente. Si los resultados fueran distintos, se evidenciaría un efecto electoral positivo del déficit, consistente con los resultados de las nuevas democracias, donde los votantes no pueden monitorear dicha variable, y por tanto no es relevante para determinar los resultados electorales (Shi y Svensson, 2006; Brender y Drazen, 2008).

En línea con ello, definimos las siguientes hipótesis:

- ❖ H1. El electorado recompensa a aquellos gobiernos con mayor gasto en inversión, aumentando la probabilidad de que el partido en el poder continúe gobernando.
- ❖ H2. El electorado recompensa a aquellos gobiernos con mayor gasto corriente.
- ❖ H3. El electorado valora de forma negativa el déficit, motivado por el aumento del gasto fiscal, por lo que tiene impacto negativo sobre los resultados electorales.

En ese contexto, se espera que el gobierno en el poder al estimular las variables presupuestarias, y en concreto el gasto en inversión, gasto corriente y déficit, estaría



señalando al electorado sus preferencias fiscales en el periodo electoral, lo que se traduciría en un aumento en la probabilidad de que el gobierno siga gobernando.

## **4 MUESTRA Y VARIABLES**

En este trabajo, utilizamos una base de datos que contiene la información de los 31 estados. La base incluye 63 elecciones estatales en el periodo 1996-2010. Esta base incluye específicamente para la variable dependiente el número de votos obtenidos por el candidato ganador y para las explicativas, las variables de carácter presupuestario por estados.

La muestra se reduce sólo a los años electorales de cada estado, los cuales no coinciden para todo el grupo por tener calendarios heterogéneos para elegir a sus representantes, por lo que cada unidad de observación no es observada en los mismos años. Sin embargo, podría existir la posibilidad de captar algún efecto fijo mediante intercesión de una variable dummy, con el objetivo de que pueda ayudar a determinar grupos de análisis menos complejos. En concreto, para este trabajo se consideró las variables presupuestarias que reflejan el efecto de las políticas fiscales del gobernante en el poder, partiendo de la interacción con la variable dummy *coin-1*, tal como explicamos posteriormente.

### **4.1 Definición de variables**

El análisis toma como variable dependiente el número de votos obtenido en las elecciones por el partido en el poder (*VOT\_EL*). Como variables independientes, tomamos como variables representativas del gasto, el gasto en inversión (*GI\_A*) y el gasto corriente (*GC\_A*) en el año de las elecciones, además, del efecto del déficit por habitante (*DEF*).

Siguiendo los trabajos de Brender (2003), Veiga y Veiga (2007b), Drazen y Eslava (2005; 2008) y Aidt et al. (2011), las variables gasto en inversión, gasto corriente y déficit serán interceptadas con una variable dummy *coin-1*, variable dicotómica que toma valor 1 si el partido en el poder gobernaba antes de la elección y 0 si no lo estaba, esperando que las variables interceptadas evidencien la ventaja o desventaja del partido en el poder al

manipular las partidas del presupuesto. En definitiva, de esta forma tratamos de incorporar en el análisis que el candidato del partido en el poder que se enfrenta a una elección intentará modificar la composición del gasto a favor de aquellos que le permitan aumentar la posibilidad de continuar gobernando.

En ese sentido, la variable interceptada gasto en inversión se espera que tenga signo positivo, es decir, esperamos que su coeficiente compruebe la hipótesis planteada del beneficio que obtiene el candidato del partido en el poder por la ejecución del gasto en inversión. Por el contrario, para la variable interceptada gasto corriente se espera signo negativo, ya que el electorado puede considerar que hay un exceso de gasto que hará subir sus impuestos por encima de lo deseable.

Por otro lado, para el déficit se espera signo negativo en tanto que la hipótesis hemos definido que el votante valora esta variable de forma negativa.

El cuadro 2, recoge la descripción de la variable dependiente, las variables independientes, su signo y su cálculo.

Cuadro 2 Variables empleadas en las estimaciones

Variable Dependiente	Descripción	Cálculo de Variable
<b>VOT_EL</b>	<i>Votos obtenidos por el partido ganador en la elección actual.</i>	<i>El valor de la variable corresponde al número de votos, obtenido por el candidato ganador (p) en el estado o municipio (i) en el periodo (t)</i>

Variables independientes	Signo	Descripción	Cálculo de Variable
<b>VOT_ELA</b>	(+)	<i>Votos de la elección anterior.</i>	<i>Votos del partido ganador de la elección anterior</i>
<b>GI_A</b>	(-)	<i>Gasto en inversión en el año de la elección</i>	<i>Gasto en inversión /número de habitantes del estado o municipio</i>
<b>GC_A</b>	(+)	<i>Gasto corriente en el año de la elección</i>	<i>Gasto corriente / número habitantes del estado o municipio</i>
<b>DEF</b>	(+)	<i>Déficit por habitante</i>	<i>Total de ingresos (-) Total de egresos /número de habitantes</i>
<b>CGI_PA</b>	(+)	<i>Variables que reflejan el efecto de las políticas fiscales del gobernante en el poder, partiendo de la interacción con la variable dummy "coin-1", la cual, toma valor de:</i>	<i>Gasto en inversión * coin -1</i>
<b>CGC_PA</b>	(-)		<i>Gasto Corriente * coin -1</i>
<b>CDEF</b>	(-)		<i>Déficit *coin-1</i>

## 5 METODOLOGÍA

Para contrastar las hipótesis planteadas, se estima un modelo estadístico de datos tipo panel, el cual permitirá mejorar la fiabilidad de las estimaciones al trabajar en conjunto con la información de todos los estados a lo largo del tiempo. El programa utilizado es Stata.

En un primer momento, el modelo estadístico aplicado en este trabajo corresponde al método de regresión agrupada OLS (mínimos cuadrados ordinarios), un enfoque simple para analizar datos tipo panel, omitiendo las dimensiones del espacio y del tiempo de los datos agrupados, siendo una metodología estudiada y analizada en los trabajos de Álvarez y Delgado (2006) y Drazen y Eslava (2005; 2008). Además, dado que no se conoce la naturaleza del sesgo de las variables que no se identifican, se empleará el Test de Breusch-Pagan/Cook-Weisberg para comprobar la ausencia de heterocedasticidad, donde, si la prueba es significativa procederemos a calcular el estimador de Mínimos Cuadrados Generalizados Factibles (MCGF), opción que nos permite corregir el problema heterocedasticidad del modelo.

En ese contexto, el modelo básico del análisis de regresión lineal de datos tipo panel OLS se expresa de la siguiente manera:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_1 X_{1it} + e_{it}$$

Donde  $i$  toma los valores  $i = 1, 2, \dots, N$ , e indica la unidad de sección cruzada,  $t = 1, 2, \dots, T$ , en línea, interpretamos los vectores del modelo de la manera siguiente:

VECTOR	CONCEPTO
$Y$	Refleja la variable dependientes en cada año $t$ , en cada gobierno local $i$
$\alpha$	Termino constante
$\beta_1$	Vector de parámetros a estimar
$X_{1it}$	Valor que toman las variables independientes para cada estado $i$ en el periodo $t$
$e_{it}$	Termino error o perturbación aleatoria de la regresión

Sin embargo, aunque el modelo de la estimación puede ser consistente y eficiente, existen otros efectos que derivan del modelo anterior que frecuentemente se utilizan en econometría, es decir, derivaciones con disgregación del error aleatorio en dos términos, originando los modelos de efectos aleatorios y efectos fijos.

No obstante, es importante comentar que el estimador efecto aleatorio (AR) o fijo (FE) no utilizan en este trabajo, dado que existen restricciones comentadas que reducen el cálculo sólo a los años electorales, limitando a que cada unidad de observación no es percibida en los mismos años, tal como ocurre en los trabajos de Drazen y Eslava (2005; 2008).

Además, dado que no se conoce la naturaleza del sesgo de las variables que no se identifican, se empleará como dijimos anteriormente el Test de Breusch-Pagan/Cook-Weisberg para comprobar la ausencia de heterocedasticidad. Al respecto, si se acepta la  $H_0$  entonces el mismo STATA permitirá de manera sencilla influir para que los estimadores sean consistentes e insesgados utilizando el modelo de estimadores de Mínimos Cuadrados Generalizados Factibles (MCGF). Sin embargo, existe la posibilidad de que el modelo de estimación presente problemas de endogeneidad, debido a la existencia de muchos más elementos que determinan la dificultad en cualquier escenario de elección, donde hipotéticamente si un candidato se ha involucrado en escándalos de corrupción, si ha tenido problemas sociales, si su gestión ha sido deficiente, etc., entonces se podría decir que el candidato del partido en el poder enfrenta un escenario complejo, enfrentando un mayor grado de dificultad. En esas circunstancias, este tipo de dificultades en su mayoría son muy difíciles de medir y comparar, por lo que la medición de las variables comentadas implica en cualquiera de los escenarios numerosos problemas y riesgos en los sesgos de estimación.

Asimismo, la omisión de este tipo de dificultades también podría implicar un sesgo importante en la estimación de la regresión, pues las variables omitidas presentarían correlación negativa con la variable dependiente y positiva con una de las explicativas (composición del gasto).

Este tipo de problema ha sido tratado por Levitt y Snyder (1997) para el caso de EE. UU., que muestran que ante el riesgo de no ser elegido, el candidato del partido en el poder hace un mayor esfuerzo en conseguir más fondos federales, y como ese tipo de esfuerzos son difíciles de medir, sugiere un sesgo del estimador debido a la omisión de variables. Sin embargo, este tipo de problemas se puede solucionar con la utilización de variables

instrumentales. Por ejemplo, en un trabajo centrado en Chile, Cerda y Vergara (2005) solucionan este problema por medio de variables instrumentales correlacionadas con los subsidios, pero no correlacionadas con los errores de la estimación inicial, lo que elimina el problema de endogeneidad. Por su parte, Drazen y Eslava (2005; 2008), en su modelo no toman en cuenta el supuesto problema de endogeneidad, sólo estiman el efecto que tiene el cambio en la composición del gasto en los resultados obtenidos por el candidato del partido en el gobierno, el cual, ha sido utilizado como referencia para calcular nuestro modelo, según proponemos en el siguiente epígrafe.

## 5.1 Especificación del Modelo

De acuerdo a lo anterior, el modelo lineal estimado para poder contrastar las hipótesis planteadas es el siguiente:

$$VOT_{EL_{pit}} = \alpha_0 + \alpha_1 VOT_{ELA_{pit-1}} + \alpha_2 GI_{A_{it}} + \alpha_3 GC_{A_{it}} + \alpha_4 DEF_{it} + (\beta_2 GI_{A_{it}} + \beta_3 GC_{A_{it}} + \beta_4 DEF_{it}) * coi_{pit-1} + \varepsilon_i$$

Los índices de tiempo t, se refieren a los periodos electorales por lo que t es la elección actual y t-1 la elección anterior.  $VOT_{EL_{pit}}$ , son los votos obtenidos por el partido P en el estado i en la elección t. Además contamos con las variables presupuestarias que corresponden al año de la elección; el gasto en inversión ( $GI_{A_{it}}$ ), el gasto corriente ( $GC_{A_{it}}$ ) y el déficit ( $DEF_{it}$ ), calculados en relación al número de habitantes. También se considera una variable dicotómica ( $coi_{pit-1}$ ) comentada anteriormente, y su error o perturbación aleatoria ( $\varepsilon_i$ ).

Para la interpretación de los coeficientes considerados claves en nuestro trabajo, se espera que  $\beta_2, \beta_3$  reflejen el impacto del gasto realizado por parte del partido gobernante con respecto a su competidor, partiendo de que el gasto en inversión debiera aumentar los votos y reflejar signo positivo y que el gasto corriente debería de contraerlos, indicando signo negativo. Para el vector  $\beta_4$  esperamos signo negativo, derivado del incremento del gasto antes de la elección y la supuesta aversión que el votante manifiesta hacia esta variable.

En lo que respecta al término  $\varepsilon_i$  pretendemos que capture la parte del comportamiento del votante que el político no puede predecir, siendo estas decisiones basadas en

acontecimientos aleatorios, que será calculado de forma automática por el programa estadístico.

## 6 RESULTADOS

En esta parte, presentamos la estimación del modelo propuesto para los estados, con el objeto de identificar los resultados obtenidos en la literatura previa y además si las hipótesis pueden o no confirmarse.

Para el caso, primero calculamos la regresión con el modelo agrupado **OLS**, para posteriormente aplicar la prueba de *Breusch-Pagan / Cook-Weisberg*, para comprobar la posible existencia de heterocedasticidad, cuyos resultados se presentan en el cuadro 3.

**Cuadro 3 Prueba de heterocedasticidad del modelo agrupado (OLS pooled)**

<b><i>Prueba</i></b>	<b><i>Estadísticos de Prueba</i></b>	<b><i>P Values</i></b>
<b><i>Prueba de Breusch-Pagan / Cook-Weisberg para heterocedasticidad</i></b>	<i>Chi2 (1) = 0,05</i>	<i>Prob &gt; chi2 = 0,8225</i>

Como puede observarse, la prueba de heterocedasticidad de *Breusch-Pagan* para estados, presenta resultados distintos a los municipios, es decir, indica que la hipótesis nula de varianza constante no se debe rechazar, al no presentar problemas significativos de heterocedasticidad.

Dada la condición anterior, el modelo estadístico *OLS* para estados es el adecuado, pues no presenta problemas de heterocedasticidad, procediendo a comentar los resultados obtenidos en este modelo y que son recogidos en el cuadro 4.

**Cuadro 4 Resultados Estimación OLS**

VARIABLES	OLS		
	Coeficiente		t
Votos de la elección anterior	0,7159113	*	8,7
Gasto en inversión	-132,0771	**	-2,15
Gasto en inversión interceptado	74,63244	***	1,78
Gasto corriente	0,6010182		0,08
Gasto corriente interceptado	-21,25758	**	-2,6
Déficit	262,4453		0,67
Déficit interceptado	-77,04286		-0,95
Contante	325391,8	*	8,3
<b>R- cuadrado</b>	0,5345		
<b>Número de observaciones</b>	63		
<b>Chi-cuadrado</b>	0,0000		
* significativa al 1% ** significativa al 5% *** significativa al 10%			



Los resultados de la estimación *OLS* para estados presentan, como podemos observar en el cuadro 4, un  $R^2$  de 0,5345, que evidencia el 53,45 % de capacidad explicativa del modelo que proponemos. El estadístico *F* indica también en la regresión que no se rechaza la hipótesis nula de no significación global.

En lo que respecta a las variables dependientes, hemos de observar que los resultados de la regresión muestran que la variable votos de la elección anterior (*VOT\_ELA*), aparece significativa al 1%, lo cual, tampoco debe entenderse como una inercia, sino como evidencia de la relevancia de los votos del candidato en la elección pasada.

En cuanto a las variables consideradas claves en este apartado, es decir, las variables de gasto en inversión y gasto corriente (*CGI\_PA* y *CGC\_PA*) que interactúan con la variable dummy, el primero presenta un coeficiente positivo y significativo al 10%, lo que sugiere una posición de ventaja por parte del gobernante cuando actúa sobre la política del gasto en inversión. Por otro lado, el gasto corriente registra un coeficiente negativo y significativo al 5%, lo cual confirma un efecto negativo de esta variable en el resultado electoral como consecuencia o reflejo del aumento del gasto en inversión, constatando que en los estados la gestión presupuestaria puede incrementar la probabilidad de que el gobierno de los estados continúe gobernando. Los resultados señalados, confirman lo obtenido por Drazen y Eslava (2005; 2008), Eslava (2006), Sakurai y Menezes-Filho (2008), Aidt et al. (2011) y Balaguer y Brun (2013), confirmando nuestras dos primeras hipótesis, es decir, el votante valora el voto en función de la gestión de obra pública, y por ende, recompensa esta acción.

En cuanto al déficit, se obtiene el signo esperado, sin embargo, tampoco es significativo. En ese sentido, también para los estados parece que el nivel de déficit es irrelevante para el votante, asumiendo que los electores no tratan de monitorear el déficit, lo que podría originar en el corto plazo una expansión del gasto total, demostrado en el trabajo de Shi y Svensson (2006).

La evidencia presentada en este trabajo refleja, que la probabilidad de que los gobiernos de los estados sigan gobernando, depende también del incremento de obra pública e infraestructura. Esto justifica que sea objeto de atención interesada de los políticos en el poder, afectando para su beneficio la decisión del votante que supone una recompensa

por la gestión realizada. Sin embargo, para el déficit la hipótesis no fue confirmada, es decir, no es significativa. Esto supone que la decisión de voto sólo se ve afectada por el efecto que las elecciones mantienen en el gasto en inversión y que el político en el poder trata de aumentar.

## **7 DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES**

En este trabajo ofrecemos una visión del efecto que tiene la gestión presupuestaria, y en concreto las políticas de gasto y déficit, sobre los resultados electorales, con el objeto de evidenciar si aquellos gobiernos que han manipulado las variables presupuestarias obtienen mejores resultados.

Los resultados evidenciados en este trabajo empírico se dedujeron tomando en cuenta la base de datos que integra información del número de votos e información de carácter presupuestario en las elecciones de estados, en el periodo de 1996-2010.

Los estudios concretamente incluyeron como variable dependiente el número de votos obtenidos por el candidato ganador por estado y la relevancia del gasto y déficit como variables independientes.

Los resultados obtenidos indican que un mayor gasto en obra pública e infraestructura del gobierno puede tener un efecto positivo sobre su posibilidad de seguir en el poder, evidenciando con ello, que existe una valoración positiva del gasto en los resultados electorales, es decir, los electores de los estados, recompensan a los gobiernos que aumentan el gasto en inversión, y por ende contraen el gasto corriente antes de la elección.

Este tipo de evidencia nos lleva a discutir algunas cuestiones que se derivan de las hipótesis que se hicieron en el trabajo, como por ejemplo: ¿La gestión económica y fiscal del gobernante es recompensada por el votante?; ¿El electorado recompensa aquellos gobiernos que aumenten el gasto en inversión?; ¿El aumento del gasto en inversión aumenta la probabilidad de que un gobierno continúe en el poder?; ¿El efecto fiscal del déficit condiciona la continuidad del gobierno en el poder?

El comportamiento mostrado en los resultados da respuesta a las cuestiones anteriores, es decir, los resultados de los estados indican que la gestión en relación al aumento del gasto en inversión llevado a cabo por el gobierno es valorada positivamente por el

votante, mientras que el gasto corriente se muestra como gasto no preferido, lo cual justifica una inercia de disminución antes de la elección.

Los resultados del modelo analizado son considerados como un efecto tangible sobre el político en dos escenarios, es decir, aumentar la probabilidad de seguir gobernando, o la de que su partido en el gobierno siga en el poder.

En relación al déficit, los resultados de las regresiones, muestran signo negativo, sin embargo, no es significativo, confirmando que el efecto que representa es irrelevante y parece que no afecta la relación con el número de votos, indicando que en México el déficit no es una variable que comprometa la continuidad del político al frente del gobierno.

Los resultados comentados constatan la tendencia observada en otras democracias, es decir, los ciudadanos premian y valoran los distintos tipos de gasto, evidenciando el poco interés por el déficit, en contra a los resultados observados por Kraeemer (1997), Alesina et al. (1998), Brender (2003), Brender y Drazen (2005), Drazen y Eslava (2005; 2008) Arvate, Avelino y Tavares (2007), Brender y Drazen (2008), Klomp y Haan (2009), Aidt et al. (2011) y Balaguer y Brun (2013), que evidencian que los gobiernos son penalizados por el negativo efecto fiscal del déficit en los resultados electorales y que los votantes prefieren gobiernos austeros.

Por otro lado, los resultados obtenidos en nuestros modelos confirman lo obtenido por Eslava (2006) y Drazen y Eslava (2005; 2008), quienes evidenciaron en su argumento que el número de votos aumenta en relación al aumento del gasto en inversión y los ciudadanos son receptivos a este tipo de acciones, al igual que se muestra en un trabajo para Brasil llevado a cabo por Sakurai y Menezes-Filho (2008).

La conclusión de este trabajo sugiere que en México el votante tiene un interés especial sobre la gestión llevada a cabo por el gobernante, de modo que mediante el incremento del gasto en inversión puede conseguirse un efecto sobre la elección, ya que es percibido como un aumento en su nivel de vida por la población. Además, los resultados justifican que el incremento del gasto señalado por el gobierno y valorado positivamente por el votante, sea una práctica constante que los gobiernos de los estados de México realizan cada periodo de elección. En definitiva, es un fenómeno que representa dividendos positivos en el periodo de análisis para que el partido en el poder siga gobernando.

El alcance de este trabajo fue comprobar que con la presencia y existencia del CPP del nivel estatal, donde el político puede tener un efecto electoral real. Los resultados constatan que el gasto valorado y premiado por el votante en las elecciones es el gasto en inversión, conciliando con ello, los resultados obtenidos en el capítulo empírico anterior.

En términos generales, los resultados evidencian que tanto el aumento del gasto en inversión como la contracción del gasto corriente cumplen con el supuesto sugerido en los ciclos políticos presupuestarios.

En estudios posteriores se pretende analizar otros factores para tratar en lo posible de mejorar los resultados y abarcar también el efecto de un escenario político difícil, donde el político puede reaccionar en determinado gasto, con políticas expansivas, por ejemplo, el aumento de los subsidios para mejorar sus resultados electorales, como se muestra en Cerda y Vergara (2005). Por otro lado, esto permitiría tratar los problemas de endogeneidad, es decir, problemas que radican en la existencia de muchos más elementos que determinan la dificultad en cualquier escenario de elección, por ejemplo, corrupción, problemas de gestión deficiente, entre otras. Estas opciones ofrecen una consideración para trabajos futuros, un área importante de oportunidad para mejorar nuestros modelos y por ende los resultados, ante escenarios cada vez más interesantes de analizar.

## BIBLIOGRAFÍA

Aidt, T. S., Veiga, F. J., y Veiga, L. G. (2011). Election results and opportunistic policies: a new test of the rational political business cycle model. *Public choice*, 148(1-2), 21-44.

Akhmedov, A., Ravichev, A., y Zhuravskaya, E. (2002). Regional Political Cycles in Russia. *Center for Economic and Financial Research*.

Akhmedov, A., y Zhuravskaya, E. (2004). Opportunistic political cycles: test in a young democracy setting. *The quarterly journal of economics*, 119(4), 1301-1338.

Alesina, A. y Sachs, J. (1988). Political parties and the business cycle in the United States, 1948-1984. *Journal of money, credit and bankin, political parties and the business cycle in the USA 1948-1984*, 1(20).

Álvarez, A. y Delgado, M. (2006). Manipulación Electoral del gasto público. Evidencia empírica de las provincias Argentinas (1983-2002). Anales de la XLI Reunión Anual de la AAEP (Asociación Argentina de Economía Política), 15, 16 y 17 de noviembre de 2006, Ciudad de Salta, editado por la AAEP.

Arrow, K. (1951). *Social choice and individual values*. New York: Ed. Wiley.

Arvate, P. R., Avelino, G., y Tavares, J. (2009). Fiscal conservatism in a new democracy: “sophisticated” versus “naïve” voters. *Economics Letters*, 102(2), 125-127.

Balaguer Coll, M. T., y Brun Martos, M. I. (2013). El gasto público como determinante de la reelección de los gobiernos locales. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review* 1(16), 74-80.

Black, D. (1948). On the rationale of group decision-making. *The Journal of Political Economy*, 23-34.

Brender, A. (2003). The effect of fiscal performance on local government election results in Israel: 1989–1998. *Journal of Public Economics*, 87(9), 2187-2205.

Brender, A., y Drazen, A. (2003). Where does the political budget cycle really come from?. *Social Science Research Network*. CEPR Discussion Paper No. 4049.

----- (2005). Political budget cycles in new versus established democracies. *Journal of monetary Economics*, 52(7), 1271-1295.

----- (2008). How do budget deficits and economic growth affect reelection prospects? evidence from a large panel of countries. *The American Economic Review*, 2203-2220.

Cerda, R., y Vergara, R. (2005). Government subsidies and political elections: evidence for Chile. Universidad Católica de Chile, No. 294, PUC.

Downs, A. (1957a). *Teoría económica de la democracia*. Madrid: Aguilar.

----- (1957b). Teoría económica de la acción política en una democracia. *Revista Española de Economía*, Vol 8, No. 2. Original 2008: An Economic Theory of Political Action in a Democracy. *The Journal of Political Economy*, 65, No. (2), (Apr., 1957), pp. 135-150.

Drazen, A. (2000). The political business cycle after 25 years. In *NBER Macroeconomics Annual 2000, Volume 15* (pp. 75-138). MIT Press

Drazen, A. y Eslava, M. (2003). The political business cycle in Colombia on the National and Regional level, *Archivos de Economía*, No. 215. DNP.

----- (2005). Electoral manipulation via expenditure composition: theory and evidence. *NBER Working Paper*, 11085.

----- (2008). Electoral manipulation via voter-friendly spending: Theory and evidence. *Journal of Development Economics*, 92(1), 39-52.

Eslava, M. (2005). *Political budget cycles or voters as fiscal conservatives? Evidence from Colombia* (No. 003343). Universidad de los Andes-CEDE.

----- (2006a). Ciclos políticos de la política fiscal con votantes opuestos al déficit: el caso colombiano. *El Trimestre Económico*, 289-336.

----- (2006b). The political economy of fiscal policy: survey. Inter-American Development Bank, *Working Paper* 583.

Fearon, J. (1999). *Electoral accountability and the control of politicians: selecting good types versus sanctioning poor performance*. In A. Przeworski, S. C. Stokes, y B. Manin, Democracy, accountability, and representation (page. 364). New York: Cambridge University Press.

Fitch, R. (22 de Junio de 2015). Fitch Ratings. Recuperado el 22 de Junio de 2015, de <http://www.fitchratings.mx/default.aspx>

Galli, E., y Rossi, S. P. (2002). Political budget cycles: the case of the Western German Länder. *Public Choice*, 110(3-4), 283-303.

Kalecki, M. (1943). Political aspects of full employment. *The Political Quarterly*, 14(4), 322-330.

Khemani, S. (2004). The Political Economy of Equalization Transfers. International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, *Georgia State*

University in its series International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU with number paper 413, pp. 15.

Klomp, J., y de Haan, J. (2009). Political budget cycles and election outcomes. *Paper to the EEA-ESEM 2009*. In [www.eea-esem.com](http://www.eea-esem.com).

Kraemer, M. (1997). *Electoral Budget Cycles in Latin America and the Caribbean: Incidence, Causes, and Political Futility* (No. 4084). Inter-American Development Bank, Research Department.

Kuklinski, J. H., y West, D. M. (1981). Economic expectations and voting behavior in United States House and Senate elections. *American Political Science Review*, 75(02), 436-447.

Levitt, S. D. y Snyder, J. M. (1997). The impact of federal spending on House election outcomes. *The Journal of Political Economy*, 105(1) 30-53.

Lewis-Beck, M. S., y Skalaban, A. (1989). Citizen forecasting: can voters see into the future?. *British Journal of Political Science*, 19(01), 146-153.

Nordhaus, W. D. (1975). The political business cycle. *The review of economic studies*, 169-190.

Peltzman, S. (1992). Voters as fiscal conservatives. *The Quarterly Journal of Economics*, 327-361.

Rogoff, K. (1990). Equilibrium political budget cycles, *American Economic Review*, 80 (1), 21-36.

Rogoff, K., y Sibert, A. (1988). Elections and Macroeconomic Policy Cycles. *The Review of Economic Studies*, 55(1), 1-16.

Sakurai, S. N., y Menezes-Filho, N. A. (2008). Fiscal policy and reelection in Brazilian municipalities. *Public Choice*, 137(1-2), 301-314.

Shi, M., y Svensson, J. (2000). Political business cycles in developed and developing countries. *The World Bank Working Paper*.

----- (2003). Political budget cycles: a review of recent developments. *Nordic Journal of Political Economy*, 29(1), 67-76.

----- (2006). Political budget cycles: do they differ across countries and why?. *Journal of public economics*, 90(8), 1367-1389.

Vásquez Ruíz, H. A., Rivas Cueto, R., y Díaz Hernández, R. (2013). Evidencia sobre el ciclo político-económico en la República Dominicana, *Ciencia y Sociedad*, 38(2), 293-320.

Veiga, L. G., y Veiga, F. J. (2007). Political business cycles at the municipal level. *Public Choice*, 131(1-2), 45-64.



**1ª. Reunión Internacional de Investigación en Contabilidad y Auditoría  
(RIICA)**

**Título**

**Efectos de las reformas fiscales: comparación de la recaudación durante los  
ejercicios 2013 y 2014.**

**Title:**

Effects of tax reforms: comparing revenue during exercises 2013 and 2014.

**Autores:**

Dr. Miguel Ángel Oropeza Tagle  
Profesor e Investigador Titular  
Universidad Autónoma de Aguascalientes  
[oropezatagle@hotmail.com](mailto:oropezatagle@hotmail.com)

Carlos Eduardo Hernández Núñez  
Estudiante de posgrado  
Universidad Autónoma de Aguascalientes  
[carlitos\\_azteca@outlook.es](mailto:carlitos_azteca@outlook.es)

M.F. Virginia Guzmán Díaz de León  
Profesor e Investigador Titular  
Universidad Autónoma de Aguascalientes  
[v\\_gdl@hotmail.com](mailto:v_gdl@hotmail.com)

Ricardo Udave Díaz  
Estudiante de Posgrado  
Universidad Autónoma de Aguascalientes  
[r.udavediaz@hotmail.com](mailto:r.udavediaz@hotmail.com)

**Teléfono**

(449) 9107400 ext 373

Manzanillo, Colima  
Del 27 al 30 de junio de 2016

## **Efectos de las reformas fiscales: comparación de la recaudación durante los ejercicios 2013 y 2014.**

Effects of tax reforms: comparing revenue during exercises 2013 and 2014.

### **Resumen**

Con las iniciativas del poder ejecutivo federal presentadas en 2013, se buscó llevar a cabo toda una reestructura del sistema tributario mexicano para aumentar la recaudación de ingresos tributarios y por tanto, la capacidad financiera del Estado mexicano, y de paso, simplificar el sistema tributario mexicano.

Con este trabajo se pretende comparar las previsiones de las reformas fiscales más relevantes para los ingresos públicos, aprobadas durante el año 2013, con los resultados de la recaudación obtenidos durante los ejercicios fiscales 2013 y 2014, y las previsiones para 2015.

Los resultados obtenidos muestran que si se dio un aumento en la recaudación respecto de los Impuestos al Valor Agregado, Especial Sobre Producción y Servicios, y Sobre la Renta, comportamiento que desde luego no compartieron los abrogados Impuestos Empresarial a Tasa Única y a los Depósitos en Efectivo. En suma, se encontró que durante el ejercicio 2014 aumentaron los ingresos tributarios del Estado Mexicano sólo en un 0.4%, respecto de los obtenidos durante el ejercicio 2013.

A futuro, nuevos estudios serán necesarios para determinar el impacto de esta reforma en las finanzas públicas, lo anterior, toda vez que la implementación de las medidas dictadas por la propia reforma son de implementación reciente, por lo que su evaluación pudiera resultar prematura.

### **Palabras clave**

Impuestos, ingresos del Estado, cambios legislativos, finanzas públicas.

**Área de Investigación:** Contabilidad Pública o Gubernamental

## **Introducción**

Las actuales crisis económicas mundiales han urgido al gobierno federal de nuestro país para fortalecer las finanzas públicas con miras a hacer frente a la inestabilidad económica global. De esta forma, en septiembre de 2013, el titular del Poder Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión una serie de iniciativas legislativas que tenía como finalidades principales aumentar la recaudación de ingresos tributarios y por tanto, la capacidad financiera del Estado mexicano, para con ello aumentar el gasto público, y de paso, simplificar el sistema tributario mexicano. Lo anterior, además obedeció, a que México durante los últimos años ha tenido una tasa de recaudación muy baja, de alrededor del 10% del PIB, mientras que en países de América Latina las tasas rondan el 15.5%, o en los países miembros de la OCDE su tasa promedio es del 23.1%.

Es en este entorno, mediante las iniciativas del poder ejecutivo federal, se buscó llevar a cabo toda una reestructura del sistema tributario mexicano, que en términos legislativos implicaron la expedición nuevas leyes, modificación otras existentes, derogación disposiciones específicas de algunas de ellas, e incluso, abrogación otras.

En el presente trabajo se hará un esbozo de la más reciente reforma fiscal, resaltando algunas de las notas más destacadas de la misma, pidiendo de antemano disculpas al lector, si se incurre en algunas simplificaciones excesivas, que no tienen otro fin que dirigir la atención hacia el objetivo propuesto: que es contrastar los efectos en las finanzas públicas de la referida reforma.

## **Objetivos**

### **General**

Con este trabajo se pretende comparar las previsiones de las reformas fiscales más relevantes para los ingresos públicos, aprobadas durante el año 2013, con los resultados de la recaudación obtenidos durante los ejercicios fiscales 2013 y 2014.

## **Particulares**

- Verificar los efectos de la reforma fiscal de 2014 en la recaudación, en relación con el Impuesto al Valor Agregado.
- Constatar el desempeño de la reforma fiscal de 2014 en la recaudación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- Poner de manifiesto los resultados de la reforma fiscal 2014 en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta.
- Verificar los efectos de la abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única y del Impuesto a los Depósitos en Efectivo en los ingresos tributarios de México.

## **Metodología**

Este trabajo constituye un análisis cualitativo descriptivo, haciendo uso de la técnica de investigación documental, para abordar los problemas a estudio y arribar a los objetivos propuestos.

## **Justificación**

El actual clima de preocupación imperante en el entorno económico internacional, debido a las cada vez más numerosas crisis en economías en diversos países del mundo, ha provocado que ahora más que nunca, sea importante dar seguimiento a los diversos factores que integran las finanzas públicas del Estado mexicano, pues en este ambiente de incertidumbre es indispensable conocer si las políticas públicas, en específico, las fiscales, son las correctas para hacer frente a los retos económicos de nuestro país. No obstante, este tema al ser tan amplio y complejo, escapa a los alcances de este trabajo, por lo que en él, abordaremos al menos, la parte inicial del análisis, que constituye evaluar los resultados obtenidos con la reformas fiscales recientemente implementadas a la luz de las previsiones que las justificaron.

Por lo anterior, es que este trabajo cobra relevancia, puesto con él se trata de tener una mejor comprensión de los ingresos tributarios de nuestro país y la pertinencia de las recientes reformas fiscales.

## **Planteamiento del entorno financiero de las finanzas públicas de México**

El balance público incluyendo inversión de Pemex, registró un déficit de 2.5% del PIB en promedio durante el periodo que comprende desde el 2009 hasta el 2013, en tales resultados se toman en cuenta: la estrategia para enfrentar el efecto económico de la crisis financiera de 2009, así como diversas acciones para hacer frente al faltante de ingresos como resultado de la desaceleración económica. (Criterios Generales de Política Económica, 2015, p. 189). Para explicar la evolución negativa observada en las finanzas públicas presentamos los siguientes factores, que en distintas medidas, son incidentes en el fenómeno descrito:

- Deuda pública
- Ingresos del sector público
- Gasto público
- Requerimientos Financieros del Sector Público (RFSP)

### **Deuda pública**

La deuda pública neta entre 2008 y 2013 pasó de 21.2% a 36.9% del PIB anual como resultado fundamentalmente de dos factores:

- a) El reconocimiento en 2008 de las pensiones derivadas de la Reforma de la Ley del ISSSTE.
- b) El registro contable y presupuestario en 2009 de las obligaciones Pidiregas<sup>1</sup> de Pemex. (Criterios Generales de Política Económica, 2015, p. 189).

De manera anualizada para este periodo, las cifras específicas para las obligaciones mencionadas, sí como el total del incremento de la deuda son los siguientes:

---

1 Proyecto de Inversión de Infraestructura Productiva con Registro Diferido en el Gasto Público: denominación con la cual se refieren proyectos de obra pública financiada por el sector privado o social y construidos por un privado o un tercero. <http://www.apartados.hacienda.gob.mx/pipp/pidiregas/glosario.pdf>

### Deuda pública neta (Porcentaje del PIB)

Concepto /año	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Obligaciones ISSSTE	2.4	2.4	2.2	2.0	1.9	1.8
Obligaciones Pidiregas	-	8.0	7.3	6.7	6.2	6.0
Total	21.2	31.3	31.7	33.3	34.3	36.9

Elaboración propia con datos obtenidos de: Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2015.

En efecto, en la tabla anterior podemos observar que gran medida del incremento de la deuda se debe al comportamiento de las obligaciones referidas. Simplemente, observamos que en 2009, del 31.3% de la deuda total, 10.4%, es decir, alrededor de una tercera parte del total, se debe a estas obligaciones. El resto de la diferencia puede explicarse por la diferencia del tipo cambiario y el desempeño económico del país.

### Ingresos públicos

A diferencia del comportamiento de la deuda, con tendencia al crecimiento, los ingresos públicos se mantuvieron relativamente estables a lo largo del periodo mencionado, de manera tal que sólo se incrementaron de 23.3% del PIB en 2008, a 23.6% con respecto al mismo indicador en 2013. Este pobre crecimiento se debe a los siguientes factores principales: a la disminución de los ingresos no tributarios del Gobierno Federal, así como al estancamiento de la recaudación petrolera, debido a la disminución la producción durante el periodo y adicionalmente disminución del precio del gas natural. (Criterios Generales de Política Económica, 2015, p.p. 190 192).

### Ingresos Presupuestarios del Sector Público (Porcentaje del PIB)

Concepto /año	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Total</b>	<b>23.3</b>	<b>23.3</b>	<b>23.3</b>	<b>22.5</b>	<b>22.5</b>	<b>23.6</b>
Petroleros	10.3	7.2	7.7	8.6	8.9	8.3
Gobierno Federal	7.4	4.0	4.8	5.8	5.9	5.3
Ingresos propios de PEMEX	3.0	3.2	2.9	2.7	3.0	3.0
No petroleros	13.0	16.1	14.6	13.9	13.6	15.3
Tributarios	8.1	9.3	9.5	8.9	8.4	9.7
ISR-IETU-IDE	5.1	4.9	5.1	5.2	5.2	5.9
IVA	3.7	3.4	3.8	3.7	3.7	3.5
IEPS	-1.4	0.4	0.0	-0.5	-0.8	0.0
Importación	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Otros	0.3	0.4	0.3	0.3	0.2	0.2
No tributarios	4.9	6.8	5.1	5.0	5.2	5.6
Gobierno Federal	1.2	3.2	1.3	1.2	1.4	1.7
Organismos y empresas distintas de PEMEX	3.7	3.6	3.7	3.8	3.8	3.8
Ingresos tributarios totales	8.1	9.3	9.5	8.9	8.4	9.7
Ingresos no tributarios totales	15.2	14.0	12.8	13.6	14.1	13.9

Elaboración propia con datos obtenidos de: Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2015.

En la tabla anterior, en que se presentan las cifras observadas de manera anualizada, encontramos que efectivamente, los ingresos propios de PEMEX se estancan en aproximadamente en 3.0% del PIB, y los no tributarios disminuyen en un 1.3%, si bien, los ingresos tributarios se incrementan en 1.6% en el periodo comprendido de 2008 a 2013. Cabe la observación, al interior de los ingresos tributarios, el comportamiento disímil entre los diferentes conceptos, así, si bien el sistema RENTA se incrementa, el IEPS resulta errático y la importación se estanca.

### **Gasto público**

El gasto público observado, por su parte, también tiende al alza, en un total de 2.6% en el periodo analizado. Es importante mencionar que, proporcionalmente, el gasto de capital disminuye en relación al gasto público total, situación criticable en un entorno de estancamiento económico, tal cual se describe en los dos apartados anteriores. (Criterios Generales de Política Económica, 2015, p.p. 192 - 194).

#### Gasto Programable Devengado del Sector Público Presupuestario (Porcentaje del PIB)

<b>Concepto /año</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Total</b>	<b>18.2</b>	<b>20.3</b>	<b>19.9</b>	<b>19.8</b>	<b>20.0</b>	<b>20.8</b>
Gasto corriente	13.8	15.3	14.9	14.9	15.2	15.3
Servicios personales	5.8	6.3	6.0	5.9	5.9	6.0
Pensiones y otros gastos de seguridad social	2.1	2.4	2.6	2.7	2.7	2.9



Subsidios y transferencias	2.6	3.0	2.9	3.1	3.2	3.4
Gastos de operación	3.3	3.6	3.3	3.3	3.3	3.0
Gasto de capital	4.4	5.1	5.0	4.9	4.8	5.5
Inversión física	3.1	4.6	4.7	4.5	4.4	4.6
Inversión financiera y otros	1.3	0.5	0.3	0.4	0.4	0.9

Elaboración propia con datos obtenidos de: Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2015.

En efecto, ante las circunstancias descritas, bajo las cuales la deuda aumenta en un 15.7%, mientras que los ingresos se mantienen estables en alrededor de un 22.5%, la falta de inversiones físicas y/o financieras pudiera resultar pernicioso con vistas a futuro. Precisamente en torno a esta reflexión se da el siguiente apartado.

### **Los Requerimientos Financieros del Sector Público (RFSP)**

El comportamiento del RFSP se explica por lo siguiente: los RFSP que han servido para cubrir la inversión de Pemex y CFE, las necesidades de financiamiento del Instituto para la protección al ahorro bancario, de los programas de apoyo a deudores y del rescate carretero, y el déficit presupuestal derivado de la política contra cíclica. (Criterios Generales de Política Económica, 2015, p. 195).

Requerimientos Financieros del Sector Público Federal: Ingresos, gastos y financiamiento  
(Porcentaje del PIB).

Concepto / año	2008	2009	2010	2011	2012	2013
----------------	------	------	------	------	------	------

Total de ingresos	36.7	30.2	31.9	33.4	33.0	32.5
Ingresos corrientes	36.6	30.1	31.8	33.4	32.9	32.5
Ingresos de capital	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0
Gastos totales	37.4	35.1	35.8	36.8	36.8	36.3
Gastos corrientes	34.9	32.0	32.6	33.8	33.7	33.3
Gastos de capital	2.6	3.2	3.2	3.0	3.1	3.0
Requerimientos financieros del sector público federal	-0.8	-5.0	-4.0	-3.4	-3.8	-3.7

Elaboración propia con datos obtenidos de: Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2015.

A la luz de los elementos analizados, sea, el comportamiento de la deuda, el ingreso, el gasto y los requerimientos financieros, resulta indudable la necesidad de cambios estructurales tendientes al saneamiento de las finanzas públicas en México.

### **Aspectos generales de la reforma fiscal 2014**

Mediante diversas iniciativas enviadas por el poder ejecutivo federal, a finales del año 2013, se llevó a cabo toda una reestructura del sistema tributario mexicano, aunque si bien, hay quien la juzgue de incompleta o asistemática, como se ha señalado, no es el objeto de este trabajo problematizar, ni mucho menos demostrar tales valoraciones, sino que en él se trata de abordar datos más objetivos del desempeño financiero de dicha reforma, en este breve periodo de su implementación material.

La referida reestructura se efectuó, en términos legislativos, haciendo uso de mecanismos legales tanto positivos como negativos, es decir, expidiendo nuevas leyes, modificando otras existentes, derogando disposiciones específicas de algunas de ellas, e incluso, abrogando otras. A continuación se hace el recuento de las reformas en atención a dichos mecanismos legislativos.

### **Abrogación de leyes e impuestos**

El diccionario razonado de legislación y jurisprudencia de Joaquín Escriche, define la abrogación “como la anulación o revocación de lo que por ley o privilegio se haya establecido” (Escriche, 1851), y aclara, que se diferencia de la derogación, en que ésta es parcial, mientras que aquella constituye la abolición total de una ley.

Este concepto clásico de la teoría del derecho, fue aplicado en respecto de las leyes que establecían el Impuesto Empresarial a Tasa Única así como el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, así como la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la que nos referiremos más adelante.

### **Impuesto Empresarial a Tasa Única**

Este impuesto creado en el año 2007, en términos de lo que disponía su respectiva ley en el artículo 1º, era aquel que debían pagar las personas físicas o morales que obtuvieran ingresos por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes (H. Cámara de Diputados a, 2006).

La tasa de este impuesto en términos del citado artículo, era del 17.5% sobre los ingresos gravados, menos las pocas deducciones autorizadas.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única fue severamente criticado por el sector empresarial mexicano, no obstante que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, falló a favor de su constitucionalidad a principios de 2010 (CNN Expansión, 2010).

Finalmente, mediante el artículo DÉCIMO PRIMERO, del decreto del Congreso de la Unión publicado en fecha 11 de diciembre de 2013, se abrogó la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, perdiendo su vigencia hasta el 1º de enero de 2014, en términos del artículo primero transitorio del mismo decreto.

En cuanto a la exposición de motivos del ejecutivo federal para la abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en ella sostuvo que iba encaminada a la simplificación del sistema impositivo y a reducir el costo de cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como a fortalecer la base del Impuesto Sobre la Renta, lo que según dicho poder, permitiría a los contribuyentes reasignar su tiempo y reorientar sus recursos para lograr mayor productividad (Reyes Tepach, 2013). Con esta exposición de motivos se hacía patente, que el Estado mexicano era consciente de que el Impuesto Empresarial a Tasa Única era obstáculo para la productividad de las empresas.

### **Impuesto a los Depósitos en Efectivo**

Fue creado mediante la expedición de la ley homónima, publicada el 1º de Octubre de 2007. En términos generales, de acuerdo a lo que disponían los artículos 1 y 2 de su ley, es impuesto tenía por objeto gravar todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realizaran en cualquier tipo de cuenta que tuviera una persona (física o moral) a su nombre en las instituciones del sistema financiero, que excedieran la cantidad de 15 mil pesos acumulados en un mes del ejercicio fiscal. La tasa aplicable era del 3% sobre la base (H. Cámara de Diputados b, 2006).

Al igual que el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo fue abrogado mediante el decreto del Congreso de la Unión publicado en fecha

11 de diciembre de 2013, de acuerdo a su artículo DÉCIMO TERCERO, y perdiendo definitivamente su vigencia el día 1º de enero de 2014.

En cuanto a la exposición de motivos para la abrogación de este impuesto, fue la misma que la expresada en líneas anteriores respecto de aquella que justificó la iniciativa de abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

### **Modificación de leyes**

Asimismo, mediante el paquete de reformas legislativas enviadas al Congreso de la Unión por el ejecutivo federal, en el aspecto tributario se incluyó la modificación de diversas disposiciones de las leyes a los impuestos al valor agregado y especial de sobre producción y servicios. Es importante señalar que también se modificaron otras normas fiscales como el Código Fiscal de la Federación, pero siguiendo la tónica general de este trabajo, dicho ordenamiento al contener normas procedimentales, no tiene un impacto directo en los impuestos que ha de percibir el fisco mexicano, en cambio, las leyes mencionadas sí tienen una incidencia directa en el ámbito de las finanzas públicas. A continuación se hace una breve relación de los cambios más significativos éstas últimas disposiciones.

### **Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Este impuesto lo deben pagar las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o importen bienes o servicios. El cálculo del impuesto se realiza aplicando la tasa del 16% al valor de dichos bienes o servicios. Ahora, al tratarse de un impuesto indirecto, los sujetos obligados a su pago lo deben trasladar, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios (H. Cámara de Diputados c, 2006).

Mediante el decreto legislativo publicado el 11 de diciembre de 2013, se efectuaron los siguientes cambios:

- Se eliminó la tasa preferencial del 11% vigente en la región fronteriza, homologándose con la del resto del territorio nacional.
- Se grava con la tasa general del 16% la venta de mascotas y su alimento.
- Los arrendadores de bienes inmuebles que obtengan ingresos de hasta 10 salarios mínimos del Distrito Federal elevados al mes, pueden optar por hacer sus pagos de este impuesto manera trimestral, con carácter definitivo.
- La prestación de los servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al territorio nacional por breves periodos de tiempo (por ejemplo: para participar en congresos, convenciones, exposiciones o ferias), quedan gravados a la tasa de 16%.
- Se homologa el tratamiento aplicable al transporte aéreo internacional de carga con el de pasajeros, con lo cual se permite que en el transporte internacional de bienes también se pueda considerar como prestación de servicios el 25% y como exportación el 75% y así aplicar la tasa de 0% por esta última actividad (Servicio de Administración Tributaria, 2010).

No es difícil imaginar los motivos que impulsaron a la administración pública actual a promover las reformas a la ley del Impuesto al Valor Agregado de las que hemos hablado, así en términos generales, las principales motivaciones fueron elevar potencial recaudatorio de este impuesto, eliminando los regímenes especiales, como la exención o la tasa del 0% de algunos bienes y servicios, para aumentar la base del impuesto (Reyes Tepach, 2013, pág. 41). Lo anterior, con la finalidad de recaudar aproximadamente 54 mil millones de pesos, aunque dicha previsión se hizo en términos de la iniciativa presentada por el ejecutivo federal, es decir, incluyendo algunas otras modificaciones que no fueron aprobadas por el Congreso de la Unión – por citar algunos ejemplos controvertidos: gravar la compra, arrendamiento e hipotecas de casas habitación, y colegiaturas- (Reyes Tepach, 2013, pág. 54)

### **Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.**

Dispone esta ley en su artículo 1º, que están obligadas al pago del impuesto que la misma regula, aquellas personas físicas o morales que enajenen en territorio nacional o, en su caso, importen los bienes señalados en la misma ley, o que presten los servicios señalados en ella. Este impuesto se calcula aplicando a los valores (monetarios, de peso, calóricos, etc.) de los bienes o servicios, la tasa o la cuota establecida en la misma ley (H. Cámara de Diputados d, 2006).

Este impuesto tuvo diversas reformas a finales de 2013, tanto en el establecimiento o modificación de contribuciones, como en ámbito adjetivo, sin embargo, para determinar los efectos en la recaudación nos centraremos en reseñar aquellas reformas que modifican el aspecto sustantivo fiscal, siendo las más importantes las siguientes (Servicio de Administración Tributaria, 2010):

- Se gravan con una cuota de 1 peso por litro, a los productores e importadores que vendan o importen bebidas saborizadas o endulzantes para bebidas, cuando tengan azúcares añadidos. Se excluyen aquellas bebidas con contenido alimenticio o medicinal, o las que se expendan en restaurantes y bares, o lugares donde se proporcione alimentos y bebidas.
- Se establece un gravamen del 8% por cada 100 gramos, a los alimentos no básicos con alta densidad calórica cuyo contenido energético es de 275 kilocalorías o mayor.
- Se establece un impuesto a la enajenación e importación de combustibles fósiles de acuerdo con su contenido de carbono, mismo que debe ser pagado por los fabricantes, productores o importadores, en numerario o contra la entrega bonos de carbono (avalados por la Organización de la Naciones Unidas, en términos de lo pactado en el protocolo Kioto). Este impuesto deberá ser pagado conforme a las cuotas detalladas en la siguiente tabla:

<b>Combustibles fósiles</b>	<b>Cuota Unidad de medida*</b>
<b>1. Propano</b>	5.91 centavos por millar de metros cúbicos.

<b>2. Butano</b>	7.66 centavos por litro.
<b>3. Gasolinas y gasavi3n</b>	10.38 centavos por litro.
<b>4. Turbosina y otros kerosenos</b>	12.40 centavos por litro.
<b>5. Diesel</b>	12.59 centavos por litro.
<b>6. Combust3leo</b>	13.45 centavos por litro.
<b>7. Coque de petr3leo</b>	15.60 centavos por litro.
<b>8. Coque de carb3n</b>	36.57 pesos por tonelada.
<b>9. Carb3n mineral</b>	27.54 pesos por tonelada.
<b>10. Otros combustibles f3siles.</b>	39.80 pesos por tonelada.

\*Las cuotas est3n expresadas en pesos mexicanos.

- Se grava la enajenaci3n de plaguicidas de acuerdo a la categor3a de peligro de toxicidad aguda y seg3n lo dispuesto por la Norma Oficial Mexicana "NOM-232-SSA1-2009. Adem3s, pagar3n este impuesto los que presten servicios de omisi3n, mediaci3n, agencia, representaci3n, corredur3a, consignaci3n y distribuci3n, que se realicen con motivo de la enajenaci3n de los plaguicidas. El impuesto a pagar seg3n los criterios anteriores, ser3 el que se determine conforme a las siguientes tasas:

<b>Categor3a</b>	<b>Tasa</b>
<b>1. Categor3as 1 y 2</b>	4.5%
<b>2. Categor3a 3</b>	3.5%
<b>3. Categor3a 4</b>	3.0%

Este cuerpo normativo se caracteriza por contener un buen n3mero de impuestos establecidos con fines extra fiscales, y la reforma que se analiza siguiendo ese camino, aument3 las cargas impositivas para, seg3n los motivos expresados por el poder ejecutivo federal, inhibir el consumo de bebidas azucaradas y alimentos de alto contenido cal3rico, y as3 prevenir el sobre peso y la obesidad de la poblaci3n mexicana; para reducir el uso de combustibles f3siles, esperando que con ello se contribuya a limpiar el aire de las ciudades, a reducir las enfermedades respiratorias, los gastos en salud p3blica y, por lo



tanto, generar mayor productividad; para desalentar la utilización de plaguicidas que representen un fuerte riesgo para el ambiente o la salud de las personas. En caso de haberse aprobado la iniciativa original del poder ejecutivo federal, éste estimó que se recaudaría aproximadamente 33.8 mil millones de pesos con este impuesto (Reyes Tepach, 2013, pág. 65).

### **Expedición de nuevas leyes**

Finalmente, como parte de la reforma fiscal que estamos analizando, el Congreso de la Unión expidió una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, que derogó a la anterior vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. Esta nueva ley trajo consigo la desaparición de diversos regímenes tributarios y la creación de otro más de carácter temporal, con miras a unificar en la medida de lo posible, los diversos regímenes fiscales establecidos en dicho cuerpo normativo.

A continuación se reseñan brevemente algunos de los aspectos más importantes y novedosos para efectos recaudatorios, que se incluyeron en esta nueva ley, vigente a partir del 1º de enero de 2014.

### **Ley del Impuesto sobre la renta**

Esta ley contiene la regulación del impuesto homónimo, el cual se trata de un impuesto directo, es decir, que grava los ingresos (ganancias) de las personas físicas o morales, que residan en México, sin importar su fuente; que residan en el extranjero y tengan establecimiento permanente en nuestro país, respecto de los ingresos obtenidos por éste, o por aquellos ingresos con fuente en territorio nacional aunque no sean atribuibles a un establecimiento permanente situado en México (Comisión Fiscal 2013-2015, 2014, pág. 23).

En la reforma fiscal que entró en vigor el 1º de enero de 2014, como ya se dijo, se emitió una nueva ley relativa a este impuesto, ello, como es de esperar, implicó una gran

cantidad de cambios respecto a la ley anterior, aunque si bien, se conservó su esencia y conceptos generales. A continuación se esbozan algunos de los cambios más significativos que presentó la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta (Servicio de Administración Tributaria, 2010):

- Cambios en los requisitos y límites de deducciones autorizadas relativas a: aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones; vales de despensa; donación de bienes que han perdido su valor; donativos a la Federación, entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados; deducción de pagos por prestaciones exentas de los trabajadores; cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por los patrones; gastos en periodos preoperativos para el sector minero; deducción lineal de inversiones al 100%; inversiones y gastos en automóviles; consumo en restaurantes, etc.
- Creación del Régimen Opcional para Grupos de Sociedades, al que podían optar sociedades que tributaban en el anterior Régimen de Consolidación Fiscal (cumpliendo los nuevos requisitos en un plazo de un ejercicio fiscal), y aquellas que cuenten con una participación accionaria mínima del 80%. El beneficio otorgado en este régimen es el diferimiento en el pago del impuesto hasta por tres años.
- Reestructuración y sistematización de los estímulos fiscales (regímenes), relativos a coordinados de autotransporte, personas morales dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Estas personas morales se consideran sociedades transparentes en términos fiscales. Los anteriores regímenes sustituyen al anterior Régimen Simplificado.
- Incorporación al Régimen General de asociaciones y sociedades civiles dedicadas a la enseñanza que no obtengan autorización del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles; así como aquellas con fines deportivos.
- Reducción de la exención de la casa habitación; y se gravan las utilidades obtenidas por personas físicas por enajenación de acciones mediante la bolsa de valores.
- Modificación de las tarifas anual y mensual de personas físicas.
- Creación del Régimen de Incorporación Fiscal, para personas físicas con actividades profesionales que no requieran título profesional para su ejercicio, así como asimilados a salarios, y no obtengan ingresos anuales superiores a los 2 millones de pesos. Este régimen tiene la característica de ser temporal y haber gozado durante el ejercicio fiscal 2014 de exención del 100% en el Impuesto Sobre la Renta, así como

otros estímulos fiscales y facilidades administrativas. Con dicho régimen se sustituyó el anterior Régimen de Pequeños Contribuyentes y en parte, el Régimen Intermedio.

- Establecimiento del impuesto sobre dividendos, equivalente al 10% sobre las utilidades que reciban las personas físicas por concepto de reparto de dividendos, distribuidos por personas morales.
- Cambios en los requisitos y límites de deducciones personales autorizadas relativas a: créditos hipotecarios para casa habitación, donativos, etc.
- Adecuaciones al régimen de la industria maquiladora y de las empresas maquiladoras de albergue para garantizar que sólo pueden aplicarlo aquellas empresas dedicadas exclusivamente a la exportación.

Con estas reformas, según la exposición de motivos de la iniciativa del titular del Poder Ejecutivo federal presentada ante la cámara de diputados el 8 de septiembre de 2013, en términos generales se pretendía “...fortalecer los ingresos públicos y... simplificar el sistema tributario” (DOFISCAL Thomson Reuters, 2014). Así, según el poder promotor de la iniciativa, si se hubiesen aprobado en conjunto las medidas propuestas en materia empresarial, se esperaba que generaran recursos adicionales por 131 mil millones de pesos brutos correspondientes a Impuesto Sobre la Renta de personas morales, sin embargo, al eliminarse el Impuesto Empresarial a Tasa Única la recaudación de impuestos indirectos se vio afectada, por lo que se estimó, que los impuestos netos adicionales que ingresarían a las arcas del Estado, equivaldrían aproximadamente a 16 mil millones de pesos en 2014. Por su parte, se estimó que aumentaría la recaudación del Impuesto Sobre la Renta pagado por personas físicas en 2014, hasta por 59 mil millones de pesos aproximadamente. Con base en lo anterior, el aumento total neto en la recaudación de Impuesto Sobre la Renta que se esperaba en 2014, era de cerca de 75 mil millones de pesos (Reyes Tepach, 2013, pág. 40).

### **Resultados de la recaudación correspondientes a los ejercicios 2013-2014 reportados por el Servicio de Administración Tributaria**

A continuación presentamos algunos de los efectos atribuidos por el propio Servicio de Administración Tributaria a la reforma fiscal recientemente aprobada, para comodidad del

lector, dichos efectos se exponen a manera de cuadros bajo dos criterios básicos, el primero, atiende a los efectos estrictamente recaudatorios percibidos por el propio SAT luego de la parcial aplicación de la reforma fiscal. El segundo cuadro hace referencia a los efectos operacionales percibidos por el SAT, en consecuencia a la reforma en cuestión.

<b>Efectos recaudatorios de la reforma fiscal</b>	
<b>Concepto</b>	<b>Incremento / decremento de la recaudación por diversos conceptos en la relación anual 2013 - 2014</b>
<b>Sistema ISR, IETU e IDE</b>	- 2.5% con relación al periodo Enero-diciembre de 2013
	La disminución se explica por la desaparición IETU y el IDE.
	Además, en 2013 se obtuvieron recursos por el programa Ponte al corriente, así que, al ajustar el cálculo dados los efectos de dicho programa, se obtiene que el incremento real por este concepto es de 0.4%.
	La recaudación por concepto de ISR por sí solo, aumentó en un 7.7%
<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	Se observa un incremento del 15.2%
	El incremento ocurre a causa de la ampliación de la base dada por la reforma hacendaria.
<b>El Impuesto Especial a la Producción y Servicios</b>	El incremento del IVA no petrolero es del 18%
	Debido a que el precio promedio de venta al público de las gasolinas y el diesel fue menor al precio productor de Pemex los ingresos petroleros de este impuesto fueron negativos.
	No obstante la recaudación negativa tuvo una reducción anual de casi 700%
	Así mismo, los ingresos no petroleros por este concepto presentaron un incremento del 51.7%

Tal resultado está respaldado por los impuestos a la cerveza así como las bebidas refrescantes y por la ampliación de la base a bebidas saborizadas y los llamados alimentos chatarra.

Elaboración propia con datos obtenidos de: SAT, Informe tributario y de gestión 2014, cuarto trimestre, 2014.

Como se muestra en el cuadro anterior, la recaudación en 2014 fue en general superior a la de 2013, tanto por concepto de Renta como por IVA e IEPS, si bien, el incremento observado es marginal, especialmente en el caso del ISR, pues sólo se incrementó en un 7.7%, o 0.4% si en éste se absorben las entradas que se dejaron de percibir por los conceptos del IDE y el IETU. La tasa de incremento más notoria, resulta ser el IEPS, que se incrementa en un contundente 51.7%, en su sector no petrolero. No obstante estos resultados, relativamente alentadores, habría que esperar a ejercicios posteriores para dar un diagnóstico más completo sobre los efectos de la reforma, pues por ahora no se conoce de manera clara el impacto que estas medidas han tenido en el contribuyente, por lo que el factor de la sustentabilidad a largo plazo de estas medidas aún nos resulta desconocido. Aunado a lo anterior pueden observarse otros fenómenos de suma importancia, relacionados con la reforma mencionada:

<b>Efectos administrativos de la reforma fiscal</b>	
<b>Concepto</b>	<b>Efecto observado</b>
Los ingresos tributarios administrados por el SAT ascendieron a 1,808,523 millones de pesos.	Aumento real anual de 6.2%
	8.8% una vez que se ajusta por el efecto del mencionado programa Ponte al corriente, llevado a cabo en 2013.
En 2014, el padrón de contribuyentes estuvo conformado por 46.3	Aumento de 4.6 millones de contribuyentes: 11.1% respecto a 2013
	Ello se debe a la 92,423 Personas Morales

millones de contribuyentes.	incorporación de	1.4 millones de Personas Físicas  3.2 millones de asalariados
El SAT ha continuado con el esfuerzo por realizar sus operaciones de forma ágil.	<p>En 2014 el monto devuelto a los contribuyentes por concepto de ISR aumentó en 25.5%, equivalente a 8,609 millones de pesos</p> <p>Sin embargo, respecto al IVA el monto devuelto a los contribuyentes fue de -13.0%, equivalente a -25,172 millones de pesos</p>	
En lo relativo a la evasión fiscal	En 2014, se recaudaron 156,398.5 millones de pesos derivados de actos de fiscalización.	
En cuanto a la eficiencia del organismo	Por cada peso erogado en acciones de fiscalización, se logró recuperar la cifra de 55.2 pesos.	

Elaboración propia con datos obtenidos de: SAT, Informe tributario y de gestión 2014, cuarto trimestre, 2014.

Inclusive con un aumento de 8.8% de los ingresos administrados por el SAT, así como 11.1% de incremento de los contribuyentes registrados, entre otros resultados tendientes hacia una mayor eficiencia de dicho organismo, la reflexión sigue en torno a lo prematuro que resultaría una evaluación integral de la reforma, en congruencia con ello, a continuación presentamos los ingresos esperados por La secretaría de Hacienda y Crédito Público para el año 2015, si bien estos datos deben tomarse con precaución, tomando en cuenta, precisamente, que son sólo los ingresos proyectados para el año en cuestión, por lo que representan en el mejor de los casos, una mera aproximación con base en los propios cálculos de la SHCP.

**Pronóstico de los ingresos del sector público para el año 2015**

(millones de pesos)

Concepto	Enero – Diciembre 2015
<b>• Total</b>	<b>4,022,082.4</b>
◦ Ingresos del gobierno federal	2,904,011.8
▪ Impuestos	1,978,980.6
• Impuesto sobre la renta	1,059,206.2
• Impuesto al valor agregado	703,848.5
• Impuesto especial sobre producción y servicios	159,970.6
• Impuesto general de importación	27,875.9
• Otros impuestos	28,079.4
▪ Derechos	39,211.9
▪ Aprovechamientos	134,626.8
• Desincorporaciones	0.0
• No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios	0.0
• Otros	134,626.8
▪ Transferencias del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo	745,099.3
• Otros	6,093.2

◦ Ingresos de Organismos y Empresas	1,118,070.6
▪ Ingresos Propios de Organismos y Empresas	874,587.8
• Petróleos Mexicanos	439,706.9
• Comisión Federal de Electricidad	356,816.7
• Instituto Mexicano del Seguro Social	30,129.6
• Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado	47,934.6
◦ Aportaciones de Seguridad Social	243,482.8

Elaboración propia con datos obtenidos de: SHCP, acuerdo por el que se da a conocer el calendario mensual del pronóstico de los ingresos contenidos en el artículo 1° de la Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2015 y la metodología utilizada para realizar dicho pronóstico, DOF, 5 de diciembre de 2014.

A continuación, finalmente, presentaremos la comparación, propiamente dicha, entre los objetivos planteados por la administración, frente a los reportados por la autoridad fiscal.

## Conclusión

A manera de resumen de toda la información hasta ahora revisada, ofrecemos el siguiente cuadro, en el cual se observan los principales rubros afectados por la reforma que aquí nos ocupa, sus cifras en millones de pesos, así como su incremento o decremento relativo, a manera de porcentaje:

Concepto	Enero-Diciembre		
	2013	2014	Crec. real %
<b>Total</b>	2,703,575.2	2,888,059.7	2.7
Ingresos tributarios	1,561,751.6	1,807,813.8	11.3
Sistema ISR, IETU, IDE.	946,740.3	959,837.1	-2.5
Renta	905,523.5	985,866.1	4.7



Valor agregado	556,793.9	667,085.1	15.2
Gasolina	90,892.8	95,448.2	1.0
Otros	465,901.1	571,636.9	18.0
Producción y servicios	-7,423.8	111,646.8	n.s.
Ingresos no tributarios	1,141,823.6	1,080,245.9	-9.0

n.s.: No significativo.

Elaboración propia con datos obtenidos de: SHCP, Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal Año actual vs año anterior, Enero-Diciembre (2013-2014), Millones de pesos. Consulta Actual: 23/9/2015.

Así, tanto de los datos en la tabla anterior, así como del desarrollo del trabajo en su totalidad, podemos llegar al siguiente cuadro concentrador de resultados:

Concepto	2013	2014	Resultado esperado	Resultado reportado
Renta	905,523.50	985,866.10	75000	80,343
Valor agregado	556,793.90	667,085.10	54000	110,291
Producción y servicios	-7,423.80	111,646.80	33800	119,071

Elaboración propia con datos obtenidos de: SHCP, Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal Año actual vs año anterior, Enero-Diciembre (2013-2014), Millones de pesos. Consulta Actual: 23/9/2015.

De este cuadro concentrador podemos concluir que en general, los objetivos expuestos en la motivación para la reforma fiscal se cumplen de manera satisfactoria, ya que dado el incremento en los principales impuestos fue inclusive mayor al supuesto por la propia administración, si bien, por supuesto, no podemos dejar de lado el crecimiento natural de dichas cifras relacionado con el aumento poblacional, así como económico del país. No obstante esta consideración, definitivamente la reforma disminuye la dependencia financiera del país para con sus bienes naturales, incrementando la proporción de los ingresos tributarios en sus finanzas públicas, uno de los postulados principales de la propia reforma.

Nuevos estudios, de carácter cuantitativo, y con un mayor marco temporal, en términos de ejercicios fiscales, son necesarios para determinar de manera precisa, en qué medida la reforma ha contribuido a los cambios observados.

### Trabajos citados

CNN Expansión. (2 de Febrero de 2010). *El IETU es constitucional: Suprema Corte - Economía - CNNExpansion.com*. Recuperado el 15 de Agosto de 2015, de <http://www.cnnexpansion.com/actualidad/2010/02/02/el-ietu-es-constitucional-suprema-corte>

Comisión Fiscal 2013-2015. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta, Texco y Comentarios*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2015.

DOFISCAL Thomson Reuters. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta, Confronta 2013 vs 2014. Compilación Fiscal Correlacionada y Actualizable 2014*. México: DOFISCAL Editores, S.A. de C.V.

Escriche, J. (1851). *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*. Paris: Librería de la Rosa, Bouret y Cía.

H. Cámara de Diputados a. (2006). *Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*. Recuperado el 15 de 08 de 2015, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lietu/LIETU\\_abro.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lietu/LIETU_abro.pdf)

H. Cámara de Diputados b. (2006). *Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*. Recuperado el 12 de Agosto de 2015, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lide/LIDE\\_abro.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lide/LIDE_abro.pdf)

H. Cámara de Diputados c. (2006). *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Recuperado el 2 de Septiembre de 2015, de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77.pdf>

H. Cámara de Diputados d. (2006). *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*. Recuperado el 30 de Agosto de 2015, de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78\\_010115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_010115.pdf)

Ingresos Presupuestarios del Gobierno Federal Año actual vs año anterior, Enero-Diciembre (2013-2014), Millones de pesos. Consulta Actual: 23/9/2015  
[presto.hacienda.gob.mx/EstopotLayout.jps](http://presto.hacienda.gob.mx/EstopotLayout.jps)

Reyes Tepach, M. (2013). *Los ejes de la reforma hacendaria propuesta por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión para el ejercicio fiscal 2014*. México: Dirección General de Servicios de Documentación, Información y Análisis, Cámara de Diputados.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO ACUERDO por el que se da a conocer el calendario mensual del pronóstico de los ingresos contenidos en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015 y la metodología utilizada para realizar dicho pronóstico. DIARIO OFICIAL Viernes 5 de diciembre de 2014, <http://www.apartados.hacienda.gob.mx/pipp/pidiregas/glosario.pdf> consultada el 08 de septiembre de 2015.

Servicio de Administración Tributaria. (2010). Recuperado el 25 de agosto de 2015, de Reforma Fiscal 2014:  
[http://www.sat.gob.mx/fichas\\_tematicas/reforma\\_fiscal/Paginas/reforma\\_fiscal\\_2014.aspx](http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/reforma_fiscal_2014.aspx)