

*Guía de implantación del marco de
normas de contabilidad para las EFS:
Exposición y Análisis de la Dirección
sobre información financiera, del
rendimiento y de otras clases*

Publicado por la Comisión de Normas de Contabilidad
Octubre de 2001

Publicado por la Comisión de Normas de Contabilidad
U.S. General Accounting Office, Presidencia
441 G Street, N.W., Room 7826
Washington, D.C. 20548, EE.UU.
Teléfono: +1-202-512-4707
Fax: +1-202-512-4021
E-mail: el@gao.gov

Scanned Address Page

PREFACIO

1. Como consecuencia de las recomendaciones efectuadas en el XVI Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI XVI) en 1998, la Comisión de Normas de Contabilidad (CNC) de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) se comprometió a ampliar la *Guía de Implantación del Marco de Normas de Contabilidad para las EFS: información financiera sobre los Ministerios y sobre el conjunto de la administración pública* (noviembre de 1998) con objeto de incluir una nueva sección dedicada a Exposición y Análisis de la Dirección (EAD). La presente publicación, *Guía de Implantación del Marco de Normas de Contabilidad para las EFS: Exposición y Análisis de la Dirección sobre información financiera, del rendimiento y de otras clases* (Guía de Implantación de la EAD), constituye dicha sección. Además, desarrolla nociones de información incluidas en publicaciones anteriores de la CNC.
2. El objetivo de la EAD es que los directivos de la Administración pública expongan qué significan las cifras de los estados financieros (información financiera), qué se hizo durante los períodos sometidos a información (información del rendimiento) y los sistemas, controles y cumplimiento de las leyes por parte de la organización (información de gobierno). Con el añadido de la sección de EAD la Guía contendrá los componentes básicos de un Informe de Rendición de Cuentas.
3. Un Informe de Rendición de Cuentas expone la información financiera, del rendimiento y de gobierno referente a una entidad de la Administración pública y representa gráficamente cómo avanza la entidad en el cumplimiento de sus objetivos. El informe proporciona información útil sobre la obligación de rendir cuentas de la entidad pública y sobre la gestión de los recursos que le han sido confiados, es decir, los resultados de las actividades de la Administración, los costes y beneficios de dichas actividades, y la manera en que dichas actividades ayudan a lograr los objetivos de la Administración. Vincula y unifica toda la información en un informe claro y conciso que ayude a los usuarios a emitir juicios fundamentados sobre la entidad cuentadante.
4. Al igual que las anteriores publicaciones de la CNC, esta Guía ha sido elaborada de conformidad con los procedimientos aprobados por la INTOSAI para el desarrollo y la publicación de productos. Una subcomisión de la CNC preparó un anteproyecto inicial de este producto, que fue revisado por la comisión en pleno, y sobre el que aportó valiosos comentarios. A continuación, se envió el proyecto -para su revisión y comentario- a todas las EFS, al Comité Directivo de la INTOSAI y a la red de asociados a la CNC. La red de asociados se constituyó en 1993, y está compuesta por encargados de elaborar informes de rendición de cuentas de la Administración pública, y por representantes de los órganos reguladores del sector público en los países representados en la CNC y en la Comisión de Sector Público (CSP) de la Federación Internacional de Expertos Contables (*International Federation of Accountants*, IFAC). La etapa final de este proceso es la publicación de la Guía para ser distribuida en el INCOSAI XVII que se celebrará en Seúl (Corea). De acuerdo

con la práctica de la INTOSAI, se considera que la Guía es un documento vivo que se modifica y perfecciona a lo largo del tiempo, a medida que cambian las circunstancias y las EFS. El presidente de la Comisión de Normas de Contabilidad recibirá con satisfacción, en cualquier momento, comentarios o sugerencias que propongan cambios en esta Guía.

5. Además de la orientación que se facilita en esta Guía, las EFS pueden consultar el Apéndice I, donde se enumeran diversas fuentes de información adicionales y ejemplos de informes sobre la Administración pública en los que se incluye la EAD.
6. La EFS de los Estados Unidos de América preside la CNC, que está integrada por las EFS de los siguientes países miembros: Austria, Canadá, Cuba, Ghana, Italia, Kenia, Libia, Malasia, Malta, Marruecos, Nueva Zelandia, Perú, Suecia y Trinidad y Tabago. La CNC desea manifestar su reconocimiento a los miembros de la INTOSAI que han apoyado su trabajo y han posibilitado la realización de estos productos. Se hace constar un reconocimiento especial a la EFS de Canadá que brindó su asesoramiento a lo largo del desarrollo de este producto, y a las EFS de Italia, Nueva Zelandia y Perú, que revisaron los borradores anteriores de este producto y aportaron valiosas contribuciones.

ÍNDICE

	Páginas
Prefacio	1-2
Introducción	4-5
Sección 1 - Propósito de la Exposición y Análisis de la Dirección	8-9
Sección 2 - Objetivos de la Exposición y el Análisis de la Dirección (con ejemplos ilustrativos)	
Introducción	12
Información sobre la misión y la estructura organizativa	13-17
Misión	13
Programas, funciones y actividades principales	14
Estructura organizativa	16
Entorno operativo	16
Información financiera	18-32
Aspectos financieros más destacados	18
Situación financiera	24
Fuentes de financiación: impuestos y otros ingresos	28
Financiación mediante emisión de deuda y actividades relacionadas con la gestión de la deuda	31
Información del rendimiento	32-40
El centro de atención en los resultados y logros	34
El presente en el contexto de las expectativas	37
Relación entre costes y resultados	39
Información de gobernanza	41-44
Sistemas y controles	41
Cumplimiento de los requisitos legales	42
Comparación entre el presupuesto y la realidad	43
Información de prospectiva	44-45
Apéndices I – Fuentes de información adicional y ejemplos	47-50
II – Modelo de Informe de Rendición de Cuentas	51

INTRODUCCIÓN

7. En 1995 la INTOSAI publicó su “Marco de Normas de Contabilidad” (Marco). El Marco incluye secciones sobre los usuarios, objetivos y características cualitativas de los informes financieros de la Administración. La información financiera, tal como se describe en el Marco, incluye informes sobre la Administración pública en su conjunto y sobre los ministerios, así como sobre el cumplimiento y el rendimiento.
8. En 1998 la INTOSAI publicó su “Guía de Implantación del Marco de Normas de Contabilidad para las EFS: información financiera sobre los Ministerios y sobre la Administración pública en su conjunto” (Guía de Implantación del Marco). La Guía de Implantación del Marco proporciona a las EFS orientaciones prácticas sobre cómo implantar el Marco de Normas de Contabilidad. La Guía expone cómo implantar los cinco objetivos de información incluidos en el Marco. Empleando los conceptos del Marco, la Guía de Implantación del Marco contiene secciones en las que se analizan y exponen ejemplos ilustrativos de información sobre ministerios y la Administración pública en su conjunto. Estos ejemplos tienen las secciones siguientes: Perspectiva general, Puntos más destacados, Estados financieros y Cumplimiento y Rendimiento.
9. La presente Guía de Implantación de la EAD se apoya en las publicaciones previas de la CNC, las complementa, y sustituye mediante la información que aparece en esta Guía la información contenida en las secciones sobre Puntos más destacados y Perspectiva general que figuran en la Guía de Implantación del Marco. .
10. En esta Guía de Implantación de la EAD existen dos secciones:
 - (1) Propósito de la EAD – Expone con carácter general los objetivos básicos de la EAD y cómo se relacionan con los estados financieros, informes de rendimiento e informes de gobierno.
 - (2) Objetivos de la EAD – Expone un análisis detallado de los objetivos de la EAD y sugiere el tipo de información que cumple dichos objetivos, junto con ejemplos ilustrativos.
11. Esta Guía incluye también un Apéndice en el que se enumeran fuentes de información adicionales y ejemplos de informes sobre la Administración pública en los que aparecen secciones de EAD.
12. Esta Guía ha sido elaborada como herramienta de auditoría que ayude a las EFS en la revisión y comentario de la EAD preparada por directivos de la Administración. En el caso de que no se hayan preparado ni publicado las EAD, se alienta a las EFS para que ayuden a sus Administraciones a hacerlo. En casos infrecuentes, si los directivos de la Administración no han preparado una EAD, las EFS pueden preparar un análisis financiero y/o del rendimiento. Sin embargo, debe indicarse con claridad que no ha sido preparado por la dirección y su título no debe incluir el término “dirección”. Esta Guía sirve de base para la creación de dicho documento.

13. La preparación de una EAD, y su posible inclusión en un Informe de Rendición de Cuentas más amplio, exige que las EFS y la Administración pública tomen en consideración las funciones de auditoría adecuadas para estos componentes. Como mínimo, el auditor deberá leer la EAD en su totalidad para determinar si la información expuesta coincide con la información verificada que se incluye en el Informe de Rendición de Cuentas. El Apéndice II de la presente Guía proporciona un modelo de índice de un Informe de Rendición de Cuentas.

14. La CNC reconoce que en el ámbito de la INTOSAI varían la naturaleza y el alcance del Informe de Rendición de Cuentas. Por consiguiente, la información ilustrativa sobre la EAD que se expone en esta Guía deberá considerarse como mero ejemplo, y no como una norma. Los encargados de preparar las EAD disponen de la flexibilidad necesaria para estructurarlas de la manera más adecuada para reflejar las prácticas administrativas y satisfacer sus necesidades. Con independencia del formato específico de informe que se elija, la Comisión cree firmemente que los ciudadanos y los legisladores de todos los países poseen expectativas cada vez mayores con respecto a la obligación de sus Administraciones públicas de rendir cuentas de una forma abierta y transparente. Una EAD de calidad constituye un componente clave de estos informes de rendición de cuentas.

SECCIÓN 1

PROPÓSITO DE LA EXPOSICIÓN Y EL ANÁLISIS DE LA DIRECCIÓN

PROPÓSITO DE LA EXPOSICIÓN Y EL ANÁLISIS DE LA DIRECCIÓN

15. Los objetivos de información identifican las metas y los propósitos de los informes de rendición de cuentas, y la naturaleza de la información que deben transmitir dichos informes. Los objetivos básicos de la información financiera y del rendimiento se describen en el Marco de Normas de Contabilidad. Estos mismos objetivos son aplicables a la EAD, y se incluyen en la exposición que aparece en la Sección siguiente de esta Guía. El objetivo global de información consiste, en la medida de lo posible, en proporcionar a los usuarios la información que necesiten. Cada vez más estos usuarios son organismos de financiación y calificación nacionales e internacionales que exigen una información de rendición de cuentas de alto nivel. La EAD ayuda a satisfacer esta expectativa.
16. El Marco expone los tipos de información, por ejemplo estados financieros e información del rendimiento, que sirven para satisfacer estas necesidades de los usuarios.
17. Los estados financieros deben proporcionar información sobre la situación financiera, los resultados de explotación y los flujos de caja de la entidad cuentadante (ministerio o Administración pública en su conjunto). La situación financiera global describe lo que en determinado momento posee una Administración (sus activos) y lo que debe (su pasivo). Los resultados de explotación informan en qué medida la situación financiera de una Administración pública ha mejorado o se ha deteriorado entre uno y otro período, e incluyen información sobre rentas (o ingresos) y gastos/costes (o desembolsos). Por lo general, los estados financieros incluyen también información sobre futuros compromisos y obligaciones.
18. Los informes del rendimiento proporcionan información sobre el grado en que los programas y actividades logran los objetivos propuestos (eficacia) y el coste correspondiente (economía y eficiencia) a la consecución de tales metas.
19. En muchos casos los informes financieros y del rendimiento explican lo que ha ocurrido, pero no necesariamente por qué ha ocurrido, o si es negativo o no. En tales circunstancias los informes financieros y del rendimiento pueden requerir la perspectiva propia de la dirección con objeto de ayudar a los usuarios a entender las respuestas a estas importantes preguntas. Una EAD plenamente desarrollada tiene que proporcionar tal perspectiva.
20. Además de los resultados de la información financiera y del rendimiento, es útil incluir en la EAD otros dos tipos de información: la información de gobierno y la información de prospectiva.

21. La información de gobierno es la que hace referencia a los sistemas de gestión e información, los controles internos y el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones por parte de una entidad. A menudo la información sobre el cumplimiento, que incluye el cumplimiento presupuestario, se facilita en relación con las excepciones. Este tipo de información resulta útil para establecer cuáles son los temas o preocupaciones existentes en las operaciones cotidianas de la entidad, y puede incluir un análisis de los planes o actividades de la dirección que se están poniendo en práctica para solucionar los problemas descubiertos.
22. La información de prospectiva que se presente puede incluir el análisis de las posibles consecuencias futuras de los riesgos, incertidumbres o tendencias que se hayan identificado en la actualidad, o de otros sucesos o condiciones importantes que puedan ejercer un influjo significativo sobre la entidad. Esto podría incluir, por ejemplo, información sobre compromisos futuros, entre ellos las obligaciones relacionadas con la seguridad social, del modo necesario para ayudar al lector a evaluar el futuro entorno financiero. Este tipo de información es especialmente importante durante las épocas de cambios demográficos, económicos o políticos significativos.
23. En resumen, la EAD es un suplemento a los informes financieros y del rendimiento tradicionales. Constituye un importante instrumento para que los directivos de alto nivel de la Administración pública se comuniquen entre sí sus perspectivas sobre la misión y las metas de la entidad de la Administración, las principales iniciativas de ésta y los resultados logrados durante el año. Le concede al lector la oportunidad de contemplar el organismo con la mirada propia de la dirección, mediante un análisis de la actividad de dicho organismo. Es una manera de comunicar información financiera, del rendimiento y de gobierno acerca de la entidad pública y de sus actividades a las personas que necesitan tal información. En resumen, proporciona una descripción de la organización, de lo que hace, de la forma en que cumple las metas que se ha fijado, y del coste de sus actividades.
24. Por consiguiente, una EAD eficaz deberá contener de manera general distintas secciones en las que se incluya información sobre los siguientes aspectos del organismo:
 - Misión y estructura organizativa
 - Resultados financieros
 - Resultados del rendimiento
 - Gobierno
 - Información de prospectiva
25. En la siguiente Sección 2 se incluyen explicaciones y ejemplos relacionados con estos cinco componentes. Sin embargo, en función de las circunstancias, quizás resulte conveniente incluir en la EAD nuevos y/o diferentes elementos informativos. En definitiva, cada entidad de la Administración pública deberá incluir información y organizar su EAD en la forma más útil para lograr sus objetivos informativos.

SECCIÓN 2

OBJETIVOS DE LA EXPOSICIÓN Y ANÁLISIS DE LA DIRECCIÓN (CON EJEMPLOS ILUSTRATIVOS)

OBJETIVOS DE LA EXPOSICIÓN Y ANÁLISIS DE LA DIRECCIÓN

Introducción

26. Esta parte de la Guía de Implantación describe e ilustra cada uno de los cinco tipos de información de la EAD que se han mencionado antes. El propósito de esta información consiste en satisfacer los objetivos de los informes financieros de la Administración pública que forman parte del Marco de Normas de Contabilidad de la Comisión. El primero de estos objetivos, de alcance general, es “proporcionar a los usuarios la información que necesitan”. Hay otros cuatro objetivos específicos que amplían el primer objetivo. En la siguiente matriz pueden apreciarse las interrelaciones entre los cinco tipos de información de la EAD y los objetivos del Marco de Normas de Contabilidad:

Objetivo 1 Proporcionar a los usuarios la información que necesitan para:	Información sobre la misión y la estructura organizativa	Información financiera	Información sobre el rendimiento	Información de gobierno	Información de prospectiva
Objetivo 2 Comprender el tamaño de la entidad de la Administración, la naturaleza y el ámbito de sus actividades, y su situación financiera.	X	X	X	X	X
Objetivo 3 Comprender y prever la forma en que la entidad de la Administración financia sus actividades.		X			X
Objetivo 4 Comprender y prever las consecuencias de las actividades de la entidad de la Administración.		X	X		X
Objetivo 5 Determinar si la entidad de la Administración ha hecho lo que dijo que haría, y los costes de sus actividades.	X	X	X	X	

Información sobre la misión y la estructura organizativa

27. Con objeto de proporcionar información general sobre la entidad de la Administración pública, la EAD contiene una breve descripción de los siguientes aspectos de la entidad:
- misión
 - programas, funciones y actividades principales
 - estructura organizativa
 - entorno operativo

Misión

28. Dentro de la Administración nacional, la exposición de la misión pública puede consistir en una declaración acerca de las responsabilidades jurisdiccionales de la Administración, o de lo que ésta espera lograr. Por su propia naturaleza, las declaraciones sobre la misión de la Administración nacional pueden ser muy amplias. Por ejemplo, algunas Administraciones nacionales poseen competencias definidas con exactitud por la Constitución del país, mientras que todas las demás competencias corresponden a unidades de nivel más reducido de la Administración, por ejemplo provincias o estados. Otras Administraciones nacionales tienen todas las competencias políticas, y las demás entidades de la Administración reciben sus competencias de la Administración central. En la EAD pueden analizarse estas diferencias.
29. A niveles administrativos inferiores al central, y para las unidades integrantes de la Administración central del país, la declaración referente a la misión puede ser más específica, porque a menudo estas unidades administrativas están organizadas y estructuradas con un propósito específico o con metas y objetivos específicos. Por ejemplo, ésta es la declaración sobre la misión de la Administración de Pequeñas Empresas de los Estados Unidos (*United States Small Business Administration, SBA*):

Administración de Pequeñas Empresas de los Estados Unidos
Misión

La SBA ayuda a mantener y fortalecer la economía nacional mediante el asesoramiento, asistencia y protección de los intereses de las pequeñas empresas, y ayuda a las empresas y las familias a recuperarse de catástrofes.

La SBA ayuda a crear oportunidades para el éxito de las pequeñas empresas a través de sus programas de crédito y asistencia empresarial. El factor crítico de éxito para la SBA es que el sector de la pequeña empresa sea más dinámico y saludable. La responsabilidad de lograr este resultado no es únicamente de la SBA, sino que la comparten muchos programas que a menudo corresponden a diversos niveles de la Administración, y las propias pequeñas empresas clientes de la Agencia. El grado de éxito de la SBA está directamente relacionado con el de las pequeñas empresas que se inician, amplían y mantienen gracias a la utilización de productos y servicios de la Agencia.

Programas, funciones y actividades principales

30. Un resumen de alto nivel de los programas, funciones y actividades de la Administración pública proporciona información al lector acerca de lo que hace la unidad administrativa. En algunos casos las políticas, estrategias o prioridades de la entidad de la Administración pueden afectar significativamente los programas de ésta. Cuando ocurra tal cosa, convendrá indicar qué programas se ven afectados y de qué modo. Por ejemplo, al afrontar el aumento de los costes de la seguridad social puede convertirse en prioridad nacional el reducir las prestaciones de los programas, en lugar de elevar los impuestos o las aportaciones a la Seguridad Social, o bien una combinación de ambas estrategias.
31. La EAD de la Administración de la Seguridad Social (ASS) de los EE.UU. describe de la manera siguiente los programas de la seguridad social:

Administración de la Seguridad Social (ASS, EE.UU.)

Programas de la Seguridad Social

La Ley de la Seguridad Social de 1934 instauró un programa de protección a los ciudadanos estadounidenses de edad avanzada contra la pérdida de renta causada por la jubilación. Las enmiendas de 1939 añadieron la protección a los familiares supervivientes de jubilados fallecidos, y crearon el Programa de Seguros de Vejez y Supervivientes. En 1956 la seguridad social se amplió de nuevo, con objeto de incluir el Programa de Seguro de Incapacidad, y en 1972 se creó el Programa de Renta de Seguridad Complementaria. Las responsabilidades de la ASS se centraron en 1998 en la administración de estos tres programas de bienestar social que abonan prestaciones en efectivo a unos 50 millones de beneficiarios todos los meses.

El Programa de Seguros de Vejez y Supervivientes y el Programa de Seguro de Incapacidad, denominados generalmente Seguridad Social, proporcionan un amplio paquete de protección contra la pérdida de ingresos causada por la jubilación, la incapacidad y el fallecimiento. Las prestaciones mensuales en efectivo se financian mediante impuestos pagados por los trabajadores en nómina y por los empresarios, y por los trabajadores autónomos.

32. Esta descripción muestra los tipos de servicios que proporciona la ASS y pone de manifiesto la manera en que estos servicios se han ido incrementando a lo largo del tiempo.

33. La EAD de la Administración de Veteranos (VA) de los EE.UU. resume así sus programas principales:

Programas del Departamento de Asuntos relacionados con los Veteranos (EE.UU.)	
-	Atención Médica: proporciona atención primaria, atención especializada y servicios afines médicos y de apoyo social a través de sus 172 hospitales, 131 residencias, 439 clínicas y otros servicios de apoyo.
-	Enseñanza Médica: ayuda a garantizar una oferta adecuada de proveedores de atención clínica a los veteranos.
-	Investigación Médica: contribuye a aumentar los conocimientos de la nación acerca de la enfermedad y la incapacidad.
-	Educación: proporciona asistencia educativa a hombres y mujeres de las fuerzas armadas para adaptarse a la vida civil después de abandonar el servicio.
-	Seguro: proporciona prestaciones y servicios de seguros de vida a los veteranos y sus beneficiarios.
-	Servicios Funerarios: se encarga de honrar el servicio militar prestado por los veteranos mediante tumbas y monumentos.

34. Para ayudar a comprender la dimensión relativa de los programas, la EAD de la VA también ha expuesto datos comparativos del número de veteranos y beneficiarios a los que presta servicio:

Departamento de Asuntos relacionados con los Veteranos (EE.UU.)		
Programas Médicos, Prestaciones y Gastos Administrativos correspondientes a los ejercicios fiscales 1997 y 1998		
Prestaciones o servicios	Veteranos y dependientes atendidos	
	Ejercicio 1997	Ejercicio 1998
Atención médica	3.431.400	3.142.000
Enseñanza e investigación médicas	2.269.700	2.256.700
Educación	299.400	294.800
Seguros	2.408.700	2.300.100
Servicios funerarios	76.700	73.000

Estructura organizativa

35. En muchos casos resulta útil describir la estructura organizativa de la entidad. Esto ofrecerá al usuario el contexto del resto de la información expuesta, incluida la forma en que está organizada para llevar a cabo su misión a través de programas, funciones y actividades. La estructura organizativa puede describirse mediante un gráfico, un texto narrativo o de otra forma.
36. La Administración de la Seguridad Social (ASS) describe del siguiente modo su estructura organizativa, de acuerdo con la forma en que satisface sus necesidades de prestación de servicios al público:

Administración de la Seguridad Social (ASS, EE.UU.)

Estructura organizativa

La estructura organizativa de la ASS ha sido diseñada con el propósito de prestar al público un servicio responsable y minucioso, de clase internacional. La organización de la ASS abarca la gestión centralizada de los programas nacionales de la Seguridad Social, y una red nacional descentralizada compuesta por 10 Oficinas Regionales que supervisan 6 Centros de Servicio de Programa, 1.348 Oficinas locales, 1 Centro Operativo de Datos, 36 Centros de Teleservicio y 132 Oficinas de Tramitación de Asuntos.

Las Oficinas locales se encuentran en poblaciones y en comunidades rurales de todo el país, y constituyen el principal punto de contacto físico con los beneficiarios y el público en general.

Entorno operativo

37. Una descripción del entorno operativo de la entidad de la Administración proporciona importante información que ayudará al lector a comprender mejor sus resultados financieros y de rendimiento. El entorno operativo incluye factores o condiciones importantes que afectan a la entidad. Algunos países manifiestan una notable vulnerabilidad ante las variables externas, incluidas las condiciones económicas mundiales o el precio de determinadas materias primas. En esos casos convendría poner de relieve dichas variables.

38. El ejemplo siguiente, que ha sido modificado para exponerlo en esta Guía, procede de la EAD de la Memoria Anual 1998-1999 de la *Farm Credit Corporation* (FCC) de Canadá, entidad pública que concede créditos al sector agrícola de la economía, y describe del modo siguiente su entorno operativo:

Farm Credit Corporation (Canadá)

El mercado global afecta a la agricultura canadiense

El sector agrícola de Canadá está transformándose con rapidez para competir eficazmente en un mercado cada vez más global. Esta transformación afecta a todo el ámbito agrícola: desde los factores de producción y la producción primaria hasta el valor añadido y los consumidores. Los agricultores, los proveedores de factores de producción, los representantes de equipamientos, los procesadores y los fabricantes están trabajando unidos para crear nuevos mercados y ampliar los ya existentes.

Se prevé que en los próximos años habrá un crecimiento enorme en el sector agrícola y agroalimentario. El sector ha establecido el objetivo de aumentar las exportaciones agroalimentarias hasta alcanzar el cuatro por ciento del total del comercio mundial en el año 2005, duplicando en la práctica nuestras exportaciones actuales de 22 millardos de \$ con objeto de llegar a aproximadamente 40 millardos de \$.

Los productores y las empresas agrícolas canadienses son la fuerza impulsora que permitirá alcanzar estas metas. Su capacidad para prever las necesidades, producir artículos de alta calidad y adoptar las tecnologías y procesos más avanzados determinarán la participación del Canadá en la agricultura global y el mercado agroalimentario del próximo milenio. El empuje para ser competitivos requiere capital. Los productores están realizando las inversiones de capital necesarias para aumentar la productividad y los beneficios. En su condición de principal proveedor de créditos agrícolas a plazo, la FCC está trabajando junto con los productores y los operadores agroalimentarios para que éstos hagan las inversiones necesarias con objeto de lograr una financiación a la medida de las necesidades específicas del sector.

39. A continuación, la EAD de la FCC analiza su entorno operativo desde el punto de vista de:

- las consecuencias de los cambios demográficos sobre los mercados y la propiedad de las explotaciones agrícolas
- las presiones para la diversificación de los productos
- el desplazamiento del sector hacia productos con valor añadido
- los cambios en las opciones financieras de los productores
- las ventajas de las asociaciones y alianzas entre productores.

Información financiera

40. La EAD de un organismo público tiene que resumir la información financiera más importante para dicha entidad. Esto implica incorporar un resumen de la información más amplia que aparece en los estados financieros de la entidad, y en su caso, la información financiera acerca de la entidad que figura en otros informes. Los cuatro tipos siguientes de información son útiles para ayudar a los usuarios de la EAD a comprender los aspectos financieros claves de la entidad:
- aspectos financieros más destacados
 - situación financiera
 - fuentes de financiación: impuestos y otros ingresos
 - financiación mediante emisión de deuda, y gestión de la deuda.

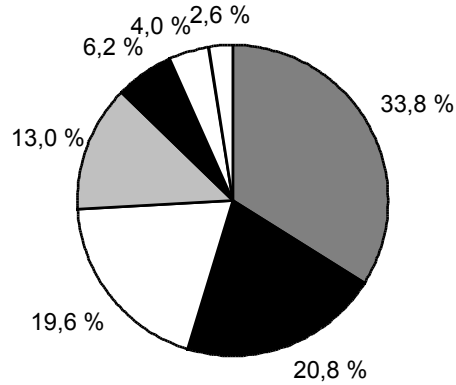
Aspectos financieros más destacados

41. La información sobre los aspectos financieros más destacados resume la situación financiera de la entidad pública y los resultados de explotación. La situación financiera global incluye lo que en determinado momento posee la entidad (sus activos) y lo que adeuda (su pasivo). Los resultados de explotación informan en qué medida la situación financiera de la entidad ha mejorado o se ha deteriorado de uno a otro período, e incluyen información sobre rentas (o ingresos) y gastos/costes (o desembolsos).

42. Los siguientes gráficos procedentes del Informe Financiero de 1999 de los Estados Unidos muestran con claridad la importancia relativa de las grandes categorías de activos, pasivos, ingresos y coste neto¹

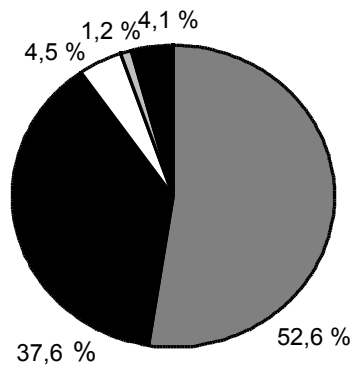
Grandes categorías de activos

- Inmuebles, fábricas y equipos - 33,8 %
- Cuentas a cobrar - 20,8 %
- Existencias y bienes afines - 19,6 %
- Efectivo y otros activos líquidos - 13,0 %
- Otros - 6,2 %
- Cuentas a cobrar - 4,0 %
- Impuestos a devolver - 2,6 %



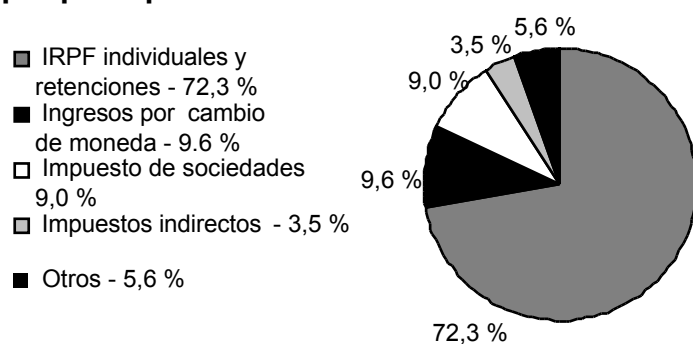
Grandes categorías de pasivos

- Deuda federal en poder del público - 52,6 %
- Prestaciones de empleados federales y veteranos - 37,6 %
- Pasivos medioambientales y de residuos - 4,5 %
- Cuentas a pagar - 1,2 %
- Otros - 4,1 %

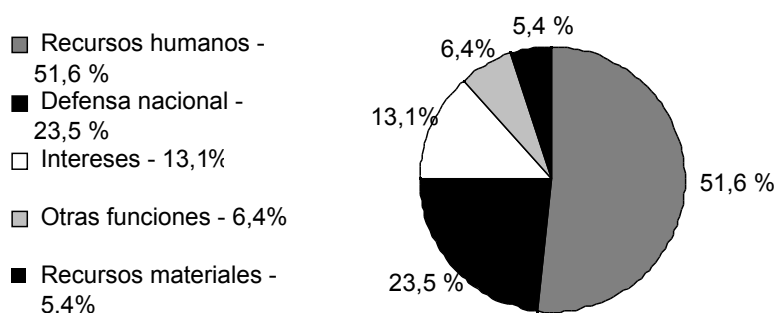


¹ Debe señalarse que los importes que aparecen en esta presentación se encuentran afectados de modo significativo por los principios contables de los EE.UU, que no asignan valor a determinados activos de defensa nacional y administración, aunque sean muy elevados.

Componentes de ingresos por principales fuentes



Coste neto por principales funciones



43. La sección de aspectos financieros más destacados de la EAD puede ayudar al lector a comprender los resultados financieros y la situación financiera de la entidad proporcionando (1) información general, por ejemplo el presupuesto total de la entidad, (2) información más específica, por ejemplo un resumen de los activos, pasivos, ingresos y gastos, y (3) diversos ratios financieros, por ejemplo el porcentaje del producto interior bruto (PIB) representado por los ingresos o los costes. A menudo la información se hace constar en formato de tabla o de gráfico, y es de la máxima utilidad cuando va acompañada de un análisis de los cambios que se producen entre uno y otro año, y/o de una comparación con los importes presupuestados.

44. El informe financiero de la Administración pública de Nueva Zelanda incluye secciones de exposición y análisis del Rendimiento Financiero, la Situación Financiera, las Comparaciones con el Ejercicio Anterior, y una tabla quinquenal de información histórica. Por ejemplo, la sección de Información Financiera -que fue modificada para exponerla en esta Guía- es la siguiente:

Informe financiero 1999 del Gobierno de Nueva Zelanda

Resultados financieros

Esta sección compara el resultado financiero real del ejercicio 1998/99 con la previsión presupuestaria de 1999.

El saldo de explotación correspondiente al ejercicio finalizado el 30 de junio de 1999 estaba constituido de este modo:

Saldo de explotación	Real \$ m	Previsión \$ m	Variación \$ m
Ingresos	36.357	36.462	(105)
Gastos	35.825	35.256	(569)
Superávit SOE y entidades de la Corona	1.245	958	287
Saldo de explotación	1.777	2.164	(387)

El superávit de explotación fue de \$ 387 millones menos que la previsión real estimada para 1998/99. Las principales variaciones fueron las siguientes:

- Importante aumento en la valoración del pasivo de pensiones del GSF sin dotación financiera (\$ 646 millones) que en parte tiene su origen en un cambio de la metodología del tipo de descuento, y
- Reducción de \$ 200 millones en los ingresos fiscales en comparación con la previsión, debido básicamente a:
 - Fiscalidad sobre nuevas empresas inferior a la prevista (\$ 194 millones), debido principalmente a un incremento superior al previsto en el pago del impuesto de sociedades en la primera parte del ejercicio 1998/99, lo cual provocó una corrección a la baja en el trimestre de junio, y
 - Reducción en las tasas de timbre (\$ 134 millones), debido en parte a devoluciones más elevadas de los previsto como consecuencia de la abolición de las tasas de transmisiones y arrendamiento.

Estos factores se vieron compensados en parte por:

- El beneficio en la venta de acciones de Clear Communications y Sky Network TV propiedad de TVNZ (\$ 140 millones) y la venta de la central hidroeléctrica de Cobb (\$ 80 millones) por parte de Meridan Energy Limited, que contribuyeron a los superávits netos más elevados de los SOE y las entidades de la Corona (\$ 287 millones); y
- El reconocimiento de las reservas del Trust Público (\$ 86 millones) por parte de la Corona por primera vez.

Por criterios políticos no se efectuaron previsiones con respecto a estas partidas.

45. Véanse a continuación los aspectos financieros más destacados y un texto de análisis que se incluye en el Informe Financiero 1999 de la Administración pública de Nueva Zelanda, que también se han modificado para esta presentación:

Informe financiero 1999 del Gobierno de Nueva Zelanda

Visión general

Los estados financieros de la Corona ponen de manifiesto:

- Un superávit de \$ 1.800 millones, a pesar de una fase de crecimiento económico más lento, debido a diversas partidas positivas extraordinarias;
- Una disminución significativa en el activo neto, que refleja el reconocimiento de un pasivo de \$ 3,1 millardos correspondientes a futuros costes actuariales de las pensiones;
- Una caída en la deuda neta, debido a los ingresos por la venta de Contract Energy Limited y otros activos.

30 de junio de 1999 Real	30 de junio de 1999 Previsión	30 de junio de 1998 Real
--------------------------------	-------------------------------------	--------------------------------

Resumen financiero	Real \$ m	Ratio PIB %	Previsión \$ m	Ratio PIB %	Real \$ m	Ratio PIB %
Superávit saldo operativo	1.777	1,8%	2.164	2,2%	2.534	2,6%
Activo neto	6.022	6,1%	5.456	5,5%	9.921	10,1%
Deuda neta de la Corona	21.701	22,0%	22.369	22,5%	24.069	24,6%

El superávit del saldo operativo de 1998/99 contenía diversas partidas extraordinarias, tanto positivas como negativas. Una vez ajustadas estas partidas extraordinarias, el superávit de explotación será de unos \$ 150 millones.

Las partidas positivas que elevaron el superávit consistían esencialmente en ventas de activos: Contact Energy Limited, las empresas de los aeropuertos de Auckland y Wellington, y centrales hidroeléctricas más pequeñas.

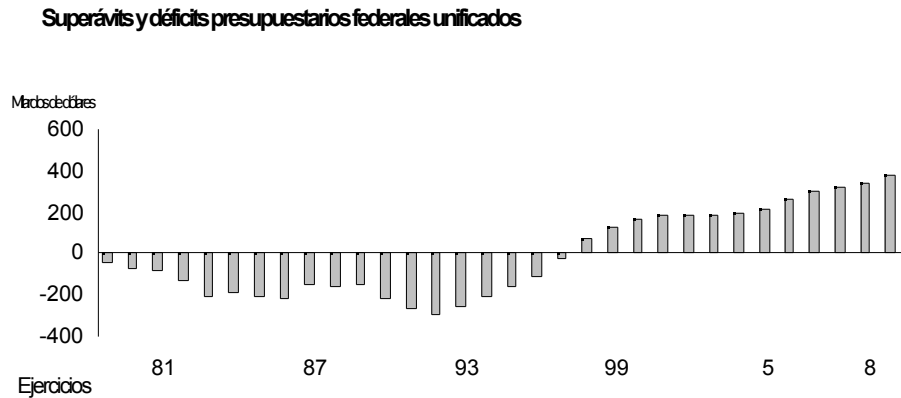
Estos beneficios se vieron moderados en cierta medida por las reducciones fiscales a partir del 1 de julio de 1998 y el menor crecimiento económico, que tuvo como consecuencia unos ingresos fiscales más bajos. Los gastos crecieron en un 4,7% con incrementos en sanidad (9,5 %) y enseñanza (3,2 %), compensados en parte por una reducción en costes financieros. Un aumento en la valoración del pasivo correspondiente a pensiones en el Fondo de Jubilaciones de la Administración (GSF) también contribuyó al aumento de los gastos.

46. Los aspectos financieros más destacados también pueden incluir un examen del déficit o del superávit presupuestario correspondiente al ejercicio. La exposición y el análisis siguiente, tal como han sido modificados para esta exposición, fueron incluidos en el Informe Financiero 1999 de los Estados Unidos², y hacen constar dicho examen:

Informe financiero 1999 de los EE.UU.
Mejora continuada en el rendimiento fiscal

Hace siete años estalló el déficit presupuestario federal. Superó a la capacidad del Gobierno para implantar políticas e impuso una carga insidiosa sobre nuestra economía. En 1992 el déficit de \$ 290 millardos fue el mayor en la historia de los EE.UU. y se efectuaron proyecciones que indicaban que continuaría la espiral ascendente sin ninguna limitación. La economía se veía afectada, los tipos de interés eran elevados y se frenó la creación de empleo. El capital que debía utilizarse para inversiones productivas con objeto de crear nuevos puestos de trabajo se dedicaba a financiar los empréstitos contraídos por el Gobierno, provocados por el enorme déficit.

En 1993 se aprobó la Ley de Conciliación Presupuestaria General. La reducción del déficit propuesta consistía en reducir en 5 años el déficit a la mitad de su porcentaje sobre la economía. Dicho objetivo se cumplió en sólo tres años. La Ley de Presupuesto Equilibrado de 1997 propuso eliminar el déficit federal en el ejercicio fiscal 2002. De hecho, alcanzó ese objetivo 4 años antes de lo programado, permitiendo el primer superávit presupuestario (\$ 69 millardos) en 1998.



Ahora podemos mirar hacia atrás con satisfacción nuestros avances, y seguir adelante con confianza cuando contemplamos el éxito de nuestra disciplina fiscal y la oportunidad de edificar sobre esta base. Hoy tenemos tipos de interés más bajos, un nivel más elevado de inversión y una prosperidad sin precedentes. Nuestra economía ha creado más de 20 millones de nuevos puestos de trabajo. La tasa de paro es la más baja de los últimos 30 años; los pensionistas de la asistencia social han bajado en más del 50 % desde 1993; la inflación básica es la más reducida de los últimos 35 años, y hay más estadounidenses propietarios de sus viviendas que en ningún otro momento de nuestra historia. El notable crecimiento económico y la aprobación de programas de reducción del déficit han permitido que el presupuesto inicie el camino hacia el superávit.

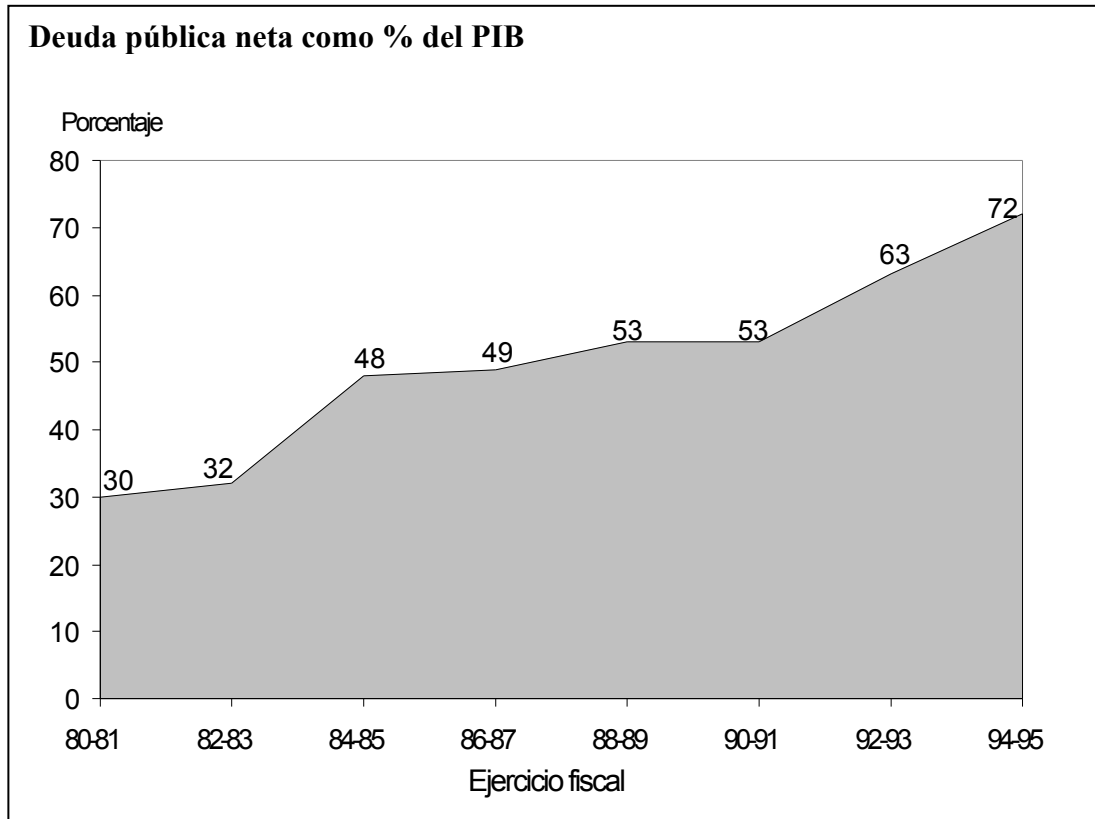
², Es preciso advertir que los cálculos correspondientes al superávit presupuestario unificado de los EE.UU. incluye la seguridad social e ingresos similares.

Situación financiera

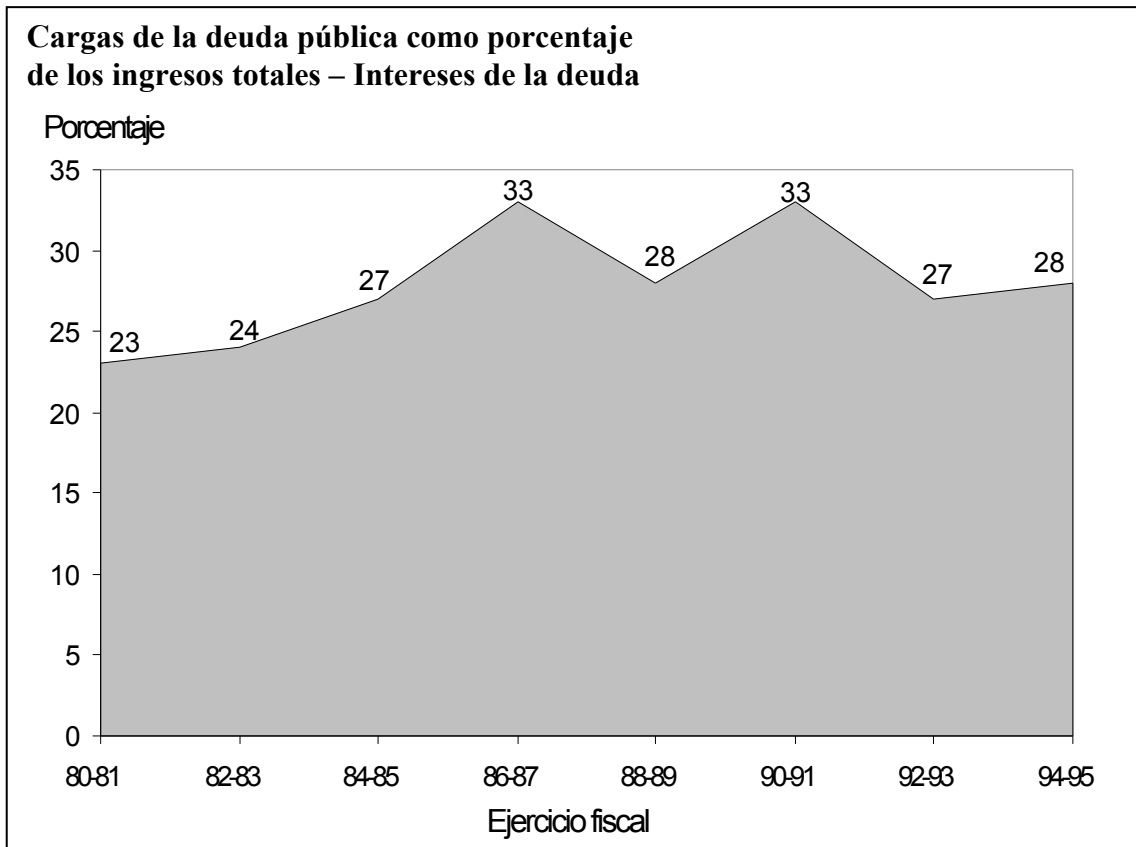
47. Al describir en la EAD la situación financiera de la entidad de la Administración conviene exponer la forma en que se ve influida por situaciones e instituciones sometidos o no al control de la entidad pública. En algunos casos convendrá ajustar los datos financieros al influjo de la inflación con objeto de suministrar información y comparaciones significativas.
48. Para informar sobre la Administración en su conjunto la EAD puede analizar la situación financiera de la Administración desde el punto de vista de diversos indicadores, por ejemplo la sostenibilidad, la flexibilidad y la vulnerabilidad. Estos indicadores se exponen y definen en un informe de investigación elaborado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Canadá titulado *Indicators of Government Financial Condition*³. Dada su naturaleza, este tipo de indicadores son aplicables a las Administraciones nacionales más que a sus subdivisiones. Sin embargo, en caso necesario los ministerios de la Administración pública pueden considerar que estos conceptos son adecuados para la exposición, de un modo especial -por ejemplo- cuando existen ingresos o deudas de carácter específico.

³ *Research Report of the Canadian Institute of Chartered Accountants*, Canadá, 1997.

49. El informe define la *sostenibilidad* como el grado en el que una Administración pública puede mantener los programas actuales y cumplir los requisitos actuales de los acreedores sin incrementar las cargas sobre la economía. El indicador primario de la sostenibilidad de una Administración es el ratio entre su deuda neta (pasivo menos activos financieros) y su producto interior bruto (PIB). El siguiente ejemplo modificado procedente del informe de investigación canadiense ilustra los cambios en el ratio Deuda/PIB en el caso de la Administración pública canadiense:

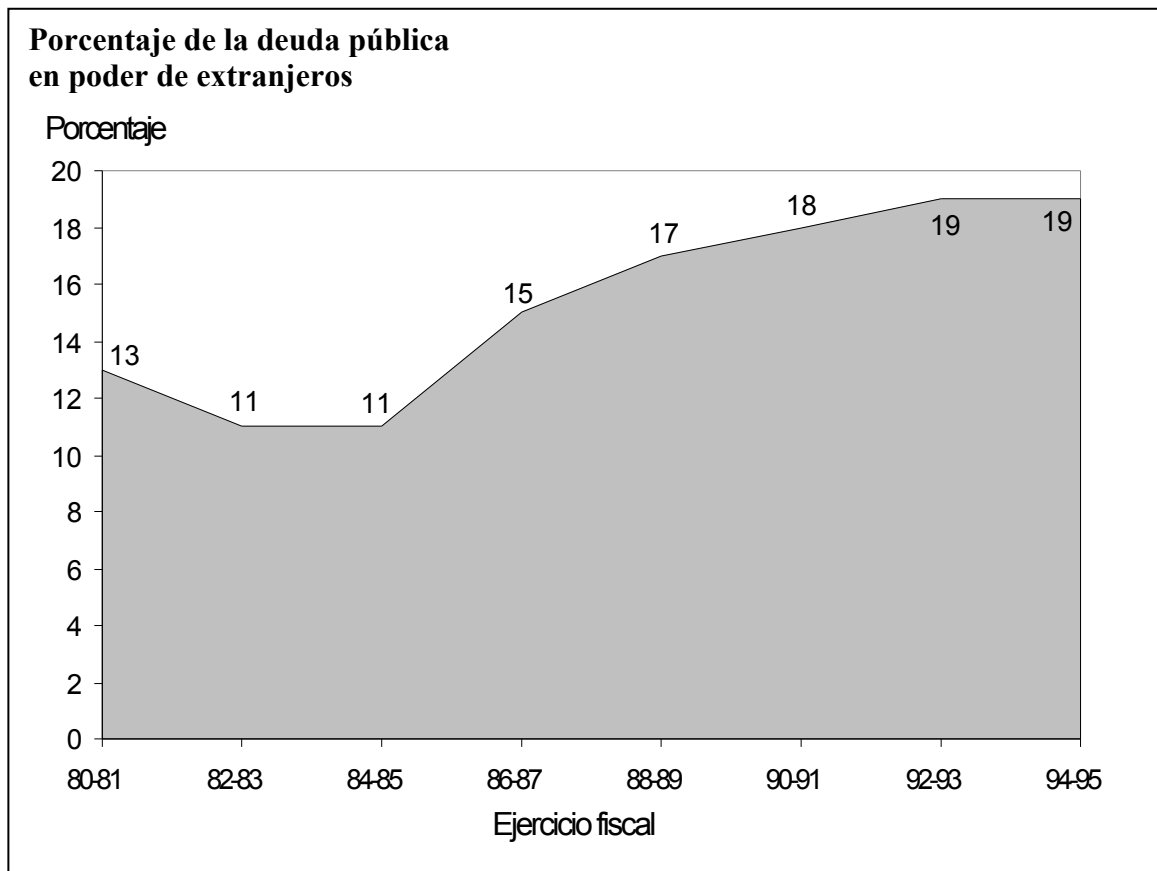


50. El informe de investigación canadiense define la *flexibilidad* como el grado en que una Administración pública puede incrementar sus recursos financieros para responder a los compromisos crecientes mediante un aumento de sus ingresos o un incremento de su carga deudora. Una manera de enfocar la flexibilidad de una Administración consiste en expresar las cargas de la deuda como porcentaje de los ingresos totales a lo largo de determinado período de años. El ejemplo siguiente, procedente del informe de investigación canadiense, expone las cargas de la deuda pública como porcentaje de los ingresos totales a lo largo de determinado período de tiempo en el caso de la Administración pública de Canadá.



51. El informe de investigación canadiense define la *vulnerabilidad* como el grado en que una Administración se transforma en dependiente de fuentes de financiación que se encuentran fuera de su control o su influencia, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, y por lo tanto, se convierte en vulnerable. Una manera de retratar este tipo de vulnerabilidad consiste en comparar a lo largo de varios años el porcentaje que representa la deuda externa de la Administración sobre la deuda total de ésta.

52. El siguiente ejemplo de deuda exterior como porcentaje de la deuda pública procede del informe de investigación canadiense. El diagrama muestra que los titulares extranjeros de deuda pública canadiense han aumentado de manera significativa. Esto aumenta la vulnerabilidad ante las presiones económicas exteriores.



53. Además, la composición de la deuda (a corto, medio o largo plazo) así como la capacidad de modificar sus términos afectan la vulnerabilidad de la entidad de la Administración ante factores exteriores como por ejemplo los cambios en los tipos de interés nacionales o internacionales.
54. Otros indicadores de la situación financiera podría incluir una comparación entre los activos corrientes y las obligaciones corrientes (un indicador de liquidez) y entre los ingresos netos y los requisitos del servicio de la deuda.

Fuentes de financiación: impuestos y otros ingresos

55. La EAD también puede incluir información sobre la forma en que la entidad de la Administración ha financiado y prevé financiar sus actividades. La financiación de la Administración incluye las fuentes externas de financiación de la entidad, por ejemplo los impuestos y demás ingresos, la financiación de la deuda y la venta de activos de la Administración. Los datos de financiación que aparezcan en la EAD no se limitarán a repetir los datos de los estados financieros, sino que tendrán que incluir asimismo un análisis y exposición de los cambios en las fuentes de financiación de un año para otro, y otras informaciones que permitan comprender las actividades de financiación. El Informe Financiero 1998 del Ministerio del Interior de los EE.UU. describe de este modo su financiación:

Ministerio del Interior de los EE.UU.

Informe financiero 1998

Ingresos

De manera general, está previsto que las misiones de Interior se financien con cargo a los fondos generales de la Administración, procedentes de los ingresos fiscales y de otras fuentes. Sin embargo, un número creciente de actividades del Ministerio están siendo financiadas por otros ingresos y cobros.

Los ingresos de la Administración federal se clasifican como Ingresos por Intercambio o Ingresos sin Intercambio. Los Ingresos por Intercambio son aquellos en los que reciben un valor ambas partes de la transacción (p. ej. la Administración vende mapas al público, y recibe el pago correspondiente).

Los ingresos de Interior procedentes del público tienen su origen en la venta de energía hidroeléctrica, el precio de las entradas a parques y refugios naturales, las ventas de mapas y otros productos y servicios directamente relacionados con las responsabilidades operativas del Ministerio. (Véase el gráfico siguiente.) Se percibieron del público aproximadamente \$ 853 millones de ingresos, importe que el Ministerio retuvo después de que el Congreso de los EE.UU. lo asignase a otras misiones de Interior, o que se ingresó en el Fondo General del Tesoro. Esto representa una disminución del 25 % con respecto al ejercicio anterior. Estos ingresos compensan las inversiones de los contribuyentes en el Ministerio. Además, Interior ingresó \$ 721 millones procedentes de otros organismos federales, la mayoría de los cuales son consecuencia de acuerdos de intercambio de servicios o de servicios reembolsables a otros organismos. Estos esfuerzos ayudan a reducir el coste total de las actividades de la Administración compartiendo los conocimientos técnicos entre los distintos organismos.

Ingresos por Intercambio

Millardos de dólares	1998	1997	% de cambio
Ingresos por venta de bienes y servicios al público	\$ 0,85	\$ 1,13	-24,8
Ingresos por venta de bienes y servicios a organismos federales	\$ 0,72	\$ 0,67	7,5%
Otros ingresos	\$ 0,32	\$ 0,55	-41,8%

Además, durante 1998 el Ministerio percibió más de \$5,9 millardos de ingresos procedentes de arrendamientos, ventas y royalties de petróleo, gas y minerales que se originan fuera de la plataforma continental y de las costas, lo cual convierte a Interior en uno de los perceptores de ingresos más elevados de la Administración federal. Esto representó una disminución de \$335 millones en comparación con el año anterior. Estas percepciones se exponen en la Declaración de Actividades de Custodia del Ministerio, ya que estos cobros son ingresos de la Administración en conjunto, y no exclusivamente del Ministerio. Estos ingresos se ingresan primordialmente en las tesorerías federal y estatales, las Tribus Indias y los cesionarios, el Fondo de Conservación de la Tierra y el Agua, y el Fondo de Preservación Histórica.

56. Una exposición de datos históricos y previsiones por fuente de financiación a lo largo de varios años proporciona una cantidad de información significativamente mayor que la que se incluye en los propios estados financieros. La inclusión de los datos previstos junto con un análisis de los puntos de vista económicos que afectan la financiación de la entidad de la Administración proporcionan a los usuarios de los estados financieros una perspectiva acerca de las futuras fuentes de financiación y una base para la previsión de los importes correspondientes.
57. El ejemplo siguiente de fuentes de financiación sobre las que se informa, y las previstas para el futuro, junto con la exposición y el análisis correspondientes, fue elaborado para la Administración pública en su conjunto, a partir de la información resumida que se ha publicado en el Informe Financiero 1999 de los EE.UU. y los Presupuestos Presidenciales de 2000.

Informe financiero 1998 de los EE.UU.

(en millardos de \$)

Crecen los ingresos de la Administración

Los ingresos de la Administración crecieron en 1998 de una forma significativa en comparación con 1997 y, con base en los supuestos actuales, se prevé que continúen aumentando en el futuro, tal como se muestra en la tabla siguiente:

Origen de las percepciones	1997 Real	1998 Real	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	737,5	828,6	868,9	899,7	912,5	942,8	970,7	1017,7
Impuesto de sociedades	182,3	188,7	182,2	189,4	196,6	203,4	212,3	221,5
Seguridad social/jubilaciones	539,4	571,8	608,8	636,5	660,3	686,3	712,0	739,2
Impuestos indirectos	56,9	57,7	68,1	69,9	70,8	72,3	73,8	75,4
Impuestos sobre el patrimonio y las donaciones	19,8	24,1	25,9	27,0	28,4	30,5	31,6	33,9
Aranceles aduaneros	17,9	18,3	17,7	18,4	20,0	21,4	23,0	24,9
Otras percepciones	25,5	32,7	34,7	42,1	44,9	50,3	51,7	53,0
Total de percepciones	1.579,3	1.721,8	1.806,3	1.883,0	1.933,3	2.007,1	2.075,0	2.165,5

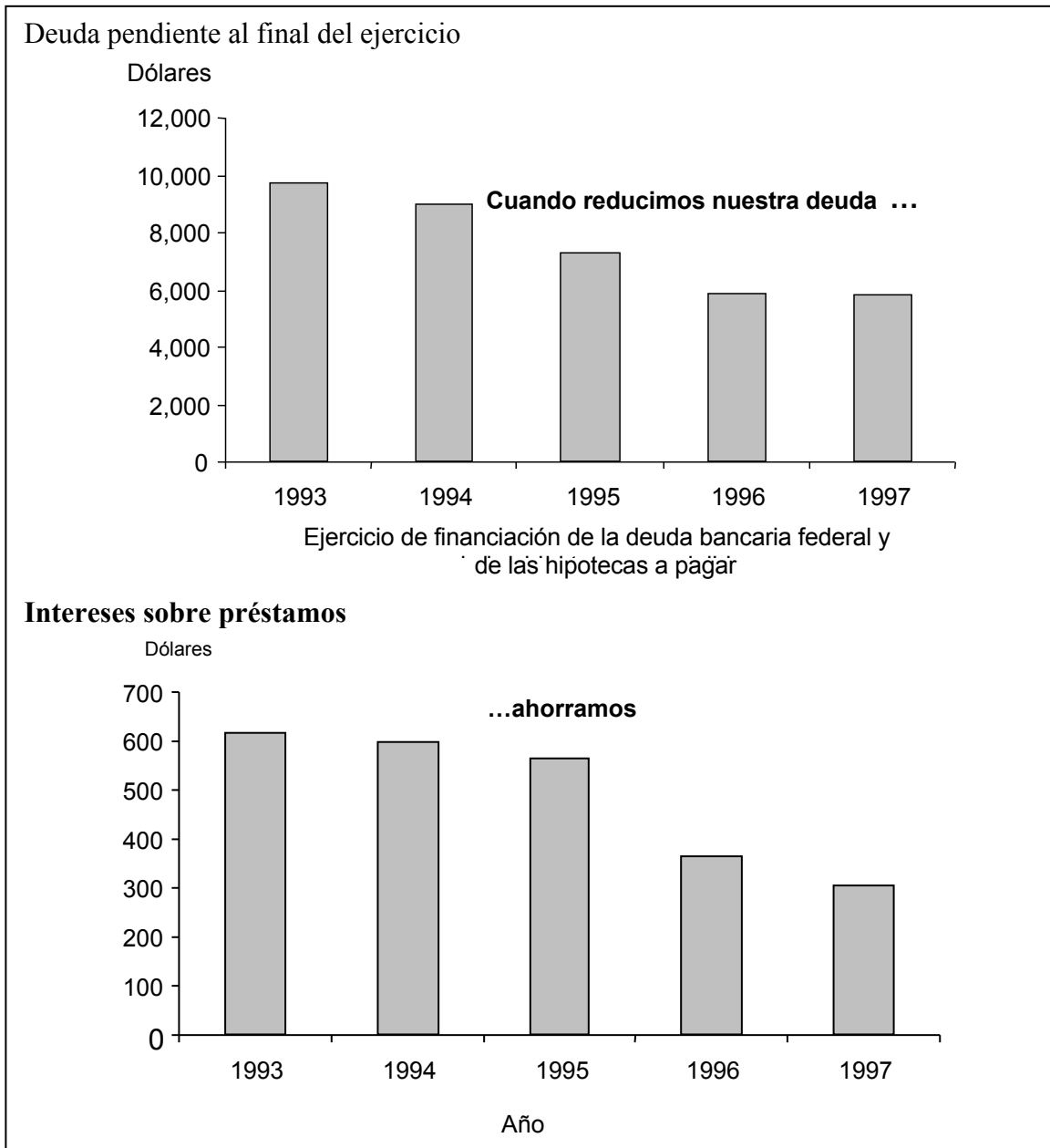
Comparación entre 1997 y 1998 – La economía en expansión durante 1998 provocó un incremento de los ingresos fiscales. Las percepciones crecieron un 9,0 % con respecto a 1997, llegando a \$ 1.722 millardos de dólares, con más rapidez que en los años anteriores. El crecimiento más notable fue un aumento de más del 12 % en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que refleja el rápido crecimiento de los puestos de trabajo y las rentas, y asimismo, los altos niveles de los beneficios del capital procedentes del mercado de valores en alza. Dicho aumento fue más que suficiente para compensar una reducción en los ingresos del impuesto de sociedades, que en 1998 creció en un 3 _ % en comparación con el 6 % de aumento en 1997. Los beneficios empresariales se debilitaron en 1998, debido principalmente al impacto de la situación global sobre las ganancias, en particular en el caso de las empresas industriales.

Ingresos estimados – Los ingresos totales de 2000 se estiman en \$ 1.883 millardos, con un aumento de \$ 76,7 millardos o el 4,2 % con respecto a 1999. Este aumento se debe principalmente a los incrementos previstos de los ingresos procedentes del crecimiento económico real y de la inflación. La proyección de los ingresos crece a una tasa anual media del 3,6 % entre 2000 y 2004. Como parte del producto interior bruto, se proyecta que los ingresos disminuyan desde el 20,6 % en 1999 hasta el 20,0 % en 2004. Además, en 1999 se promulgaron varias leyes nuevas que tendrán efectos futuros sobre los ingresos de la Administración.

58. La EAD también puede proporcionar información acerca de los principales supuestos económicos utilizados para elaborar previsiones de ingresos (y gastos). Por ejemplo, en el Presupuesto Presidencial de los Estados Unidos para el ejercicio 2000 aparecen tablas detalladas, así como exposiciones y análisis acerca de futuros supuestos del producto interior bruto, los beneficios empresariales, jornales y salarios, índice de precios al consumo, tasas de desempleo y tipos de interés, entre otros factores. De forma resumida, puede ser de utilidad incluir tal información en la EAD. Esto facilita información de prospectiva para el usuario, tal como se expone más adelante en esta Sección 2, párrafos 91 – 95.

Financiación mediante emisión de deuda y actividades relacionadas con la gestión de la deuda

59. En la EAD puede hacerse constar de distintas maneras la deuda y la gestión de la deuda de un organismo. Una forma de hacerlo es mostrar cuáles son los componentes de la deuda, y las consecuencias que tiene o podría tener para el organismo una variación en la cuantía de la deuda. Los gráficos siguientes, que figuran en la memoria anual 1997 del Servicio de Correos de los Estados Unidos, ponen de manifiesto la relación existente entre la deuda pendiente y el tipo de interés.



60. Otra manera de describir la deuda y la gestión de la deuda de un organismo es analizar la actividad deudora durante el ejercicio, incluida la información sobre los préstamos contraídos y la deuda amortizada durante el ejercicio. El informe anual del Estado de Texas correspondiente al ejercicio fiscal 1998 expuso de este modo su situación deudora:

Estado de Texas

Informe anual del ejercicio 1998

Durante el ejercicio fiscal 1998 los organismos estatales y las universidades de Texas emitieron \$ 2,5 millardos en bonos estatales con objeto de financiar nuevas construcciones, viviendas, conservación y tratamiento del agua, otros proyectos. La deuda general en obligaciones representó \$ 1,2 millardos de los bonos estatales. Los 1,3 millardos restantes corresponden a nuevas emisiones de bonos de renta. Los bonos amortizados durante el ejercicio estaban compuestos por \$224,5 millones en obligaciones generales y \$1,1 millardos en bonos de renta. También había \$887,5 millones en bonos obligacionistas generales y \$410,5 millones en bonos de renta refinanciados.

61. La deuda también puede describirse desde el punto de vista de su objetivo. Por ejemplo, los préstamos contraídos para financiar gastos corrientes pueden exigir un debate sobre si la situación se debe o no a condiciones económicas temporales, o a factores de financiación estructurales a largo plazo. Esta última situación, en particular, puede tener implicaciones importantes con respecto a la capacidad de la Administración para mantener sus programas o continuarlos.

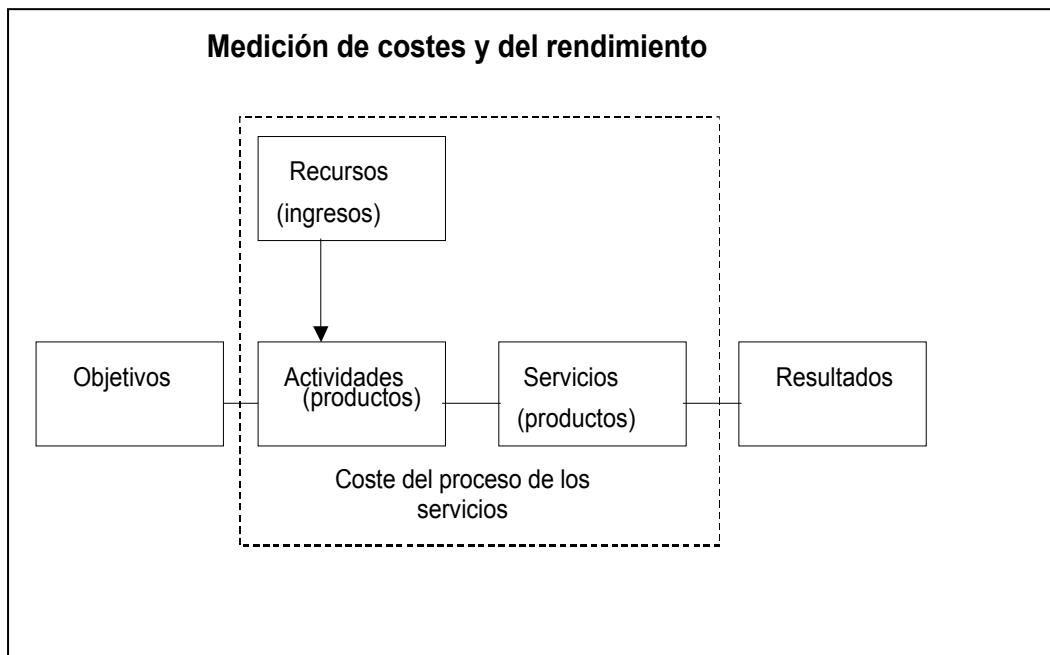
Información del rendimiento

62. La información sobre el rendimiento ayuda a los usuarios de los informes de rendición de cuentas de la Administración pública a comprender los resultados o consecuencias de las actividades de la entidad. La información sobre el rendimiento también ayuda a los lectores a determinar cuáles son los productos y los costes correspondientes, y si se han logrado los resultados esperados o previstos.
63. La EAD de una entidad de la Administración pública debe resumir los indicadores del rendimiento más importantes para dicha entidad. Esto podría implicar la incorporación de un resumen de la información más amplia expuesta en otros informes más detallados sobre el rendimiento.

64. Los informes del rendimiento de la Administración pública y la información resumida en las EAD adquieren el máximo de utilidad cuando -como mínimo- contienen información que:⁴

- se centra en los resultados y en los logros
- se expone en el contexto de las expectativas
- relaciona los costes con los resultados.

65. Una representación gráfica del proceso de medición del rendimiento, extraída del estudio de investigación canadiense, podría tener el aspecto siguiente:



66. La mayoría de las Administraciones públicas deberían estar en condiciones de proporcionar información básica sobre el rendimiento en los informes de rendición de cuentas que se publiquen, y perfeccionar y ampliar tal información a lo largo del tiempo. Al principio podría comunicarse información sobre ingresos y actividades; más adelante podrían añadirse los costes, las salidas y -en su caso- los posibles resultados.

⁴ Al analizar la medición e información acerca del rendimiento de la Administración pública, debe señalarse que, si bien los conceptos y las técnicas se encuentran relativamente adelantados en lo que se refiere a los ministerios, no ocurre lo mismo en el caso de la Administración en su conjunto. Existen relativamente pocos ejemplos de información acerca del rendimiento de la Administración en su conjunto, aunque algunas Administraciones están experimentando diversos enfoques al respecto. Una parte de la dificultad conceptual consiste en que, a diferencia de la información financiera, la información sobre el rendimiento con carácter detallado por lo general no resulta fácil de exponer de manera resumida.

El centro de atención en los resultados y logros

67. Desde el punto de vista histórico, la información del rendimiento de las entidades de la Administración pública se ha centrado en las entradas de recursos, las actividades y los procesos, y no en los resultados o logros efectivos. En época reciente el centro de atención se ha ampliado con objeto de abarcar también los resultados y logros, manifestados en términos de productos y, a veces, de resultados.
68. Los productos son los bienes entregados y los servicios efectuados para lograr los resultados deseados, y con frecuencia son más fáciles de identificar y de medir que los resultados. Sin embargo, en sí mismos los productos no constituyen una medición totalmente satisfactoria del logro de objetivos. Entre los aspectos relacionados con los productos que pueden medirse y ser objeto de información se encuentran el coste, la eficiencia, la calidad y la satisfacción de los clientes.
69. La Memoria Anual del Departamento de Servicios Correccionales de Nueva Zelandia contiene mediciones de diversos niveles de realización de productos. El ejemplo siguiente, extraído de esa memoria, mide diversos niveles de rendimiento en los servicios de tratamiento clínico:

Departamento de Servicios Correccionales de Nueva Zelandia			
Informe anual 1997/1998			
Productos – Servicios de tratamiento clínico – Prisiones estatales			
Norma del rendimiento	Presu- puesto	Real	Variación
Número programado de horas de consulta psicológica	19.000	18.619	-381 (-2 %)
Número programado de informes psicológicos	1.700	1.481	-219 (-12,9 %)
Tratamiento psicológico procedente de consultas efectuadas según las normas establecidas en el Manual de Servicios Psicológicos	95 %	96,9 %	1,9 %
Informes psicológicos efectuados según las normas establecidas en el Manual de Servicios Psicológicos	95 %	92,5 %	-2,5 %

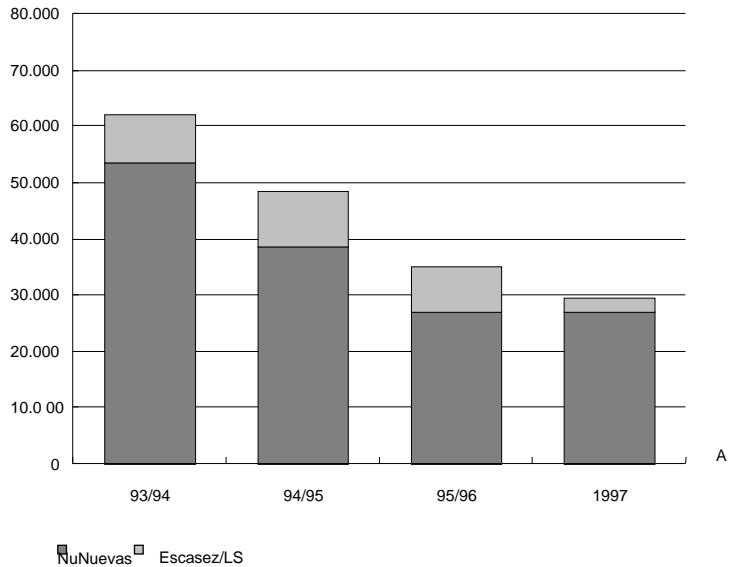
Comentario: Las mediciones del rendimiento correspondientes a los Servicios de Tratamiento Clínico se introdujeron por primera vez en el ejercicio financiero 1997/1998. La prestación de estos servicios está impulsada por la demanda, y las previsiones iniciales no se ajustaron al nivel de la demanda. Como consecuencia, se han revisado las previsiones para el ejercicio financiero 1998/1999.

70. Los resultados son las consecuencias mensurables de una política, un programa o una iniciativa de la Administración pública. A veces los resultados pueden medirse fácilmente o con un coste reducido, pero en otros casos su medición puede ser difícil o cara. Como los resultados pueden tener su origen en múltiples factores, para que un resultado determinado constituya una medición válida del rendimiento tendrán que demostrarse las relaciones causales, siempre que sea posible. Asimismo, como los resultados a menudo se retrasan o surgen a largo plazo, es probable que haya que informar acerca de ellos durante un período más prolongado que en el caso de los productos.

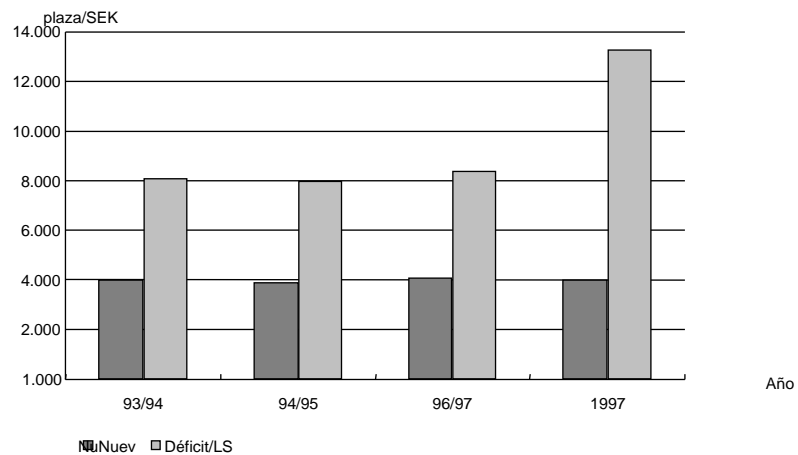
71. En el ejemplo de la Agencia Sueca de Servicios de Rescate también se comparan gráficamente las cantidades de nuevas plazas de refugio y las carencias no satisfechas durante un período de cuatro años, al igual que el coste de cada espacio de refugio.

Agencia Sueca de Servicios de Rescate
Memoria anual 1997

Número de plazas de refugio preparadas, junto con instalaciones nuevas, ampliadas y reconstruidas, y refugios en relación con la escasez de plazas y grandes refugios.



Coste (en coronas suecas) de cada plaza de refugio junto con instalaciones nuevas, ampliadas y reconstruidas, incluidos los refugios en relación con la escasez de plazas y grandes refugios.



72. En otro ejemplo, la Corporación de la Seguridad Social del Reino de Jordania muestra su avance hacia uno de los objetivos de su misión, "establecer un mecanismo de ahorro para contribuir a la financiación de proyectos de inversión en Jordania." La tabla siguiente muestra la inversión en proyectos realizada por la Corporación como porcentaje del PIB.

Corporación de la Seguridad Social del Reino de Jordania Contribuciones a la economía jordana durante los años 1995-1999.					
Años	1995	1996	1997	1998	1999
Tasa de inversión con respecto al PIB	16,3 %	18,29 %	19,98 %	20,89 %	24 %

El presente en el contexto de las expectativas

73. Un aspecto importante de la evaluación del rendimiento es la posibilidad de comparar los logros con las expectativas. Conocer las intenciones o los planes de las entidades de la Administración pública constituye una parte decisiva del ciclo de rendición de cuentas. Ofrece a los usuarios de los informes de rendición de cuentas una base para evaluar los resultados que se logren posteriormente. Por consiguiente, los lectores del informe deberán recibir información sobre el rendimiento real y sobre el rendimiento programado. No obstante, las expectativas no necesariamente habrán sido establecidas por la propia entidad de la Administración. Pueden haber sido estipuladas por el proceso legislativo que proporciona a la entidad los recursos que necesita para operar, o al menos junto con dicho proceso.
74. Además de informar acerca de los resultados reales del rendimiento, las entidades de la Administración deberán explicar las variaciones significativas del rendimiento, e informar sobre las acciones que vayan a emprenderse cuando el rendimiento no se ha ajustado a las expectativas.

75. A continuación se extracta un ejemplo de información sobre objetivos y resultados del rendimiento en forma narrativa y en formato de tabla tomando como base la EAD de la memoria anual 1998 de la *Export Development Corporation* (EDC) de Canadá.

Export Development Corporation (EDC) (Canadá)

Informe financiero 1998

Los objetos sociales de EDC –realizar más actividades empresariales con más clientes, y asumir más riesgos en representación de dichos clientes, de manera financieramente correcta- se evalúan a través de diversas mediciones del rendimiento.

Cientes atendidos – El número de empresas a las que EDC presta servicio directa o indirectamente ha aumentado en un 13 %, cerca del objetivo de 16,5 % que se había marcado la Empresa. EDC no cumplió el objetivo, en parte, debido a que una nueva campaña de telemarketing, realizada en 1998, no generó el número previsto de nuevos clientes. El 88 % de los clientes atendidos eran pequeñas y medianas empresas, segmento de clientes prioritario para EDC. En 1999 el núcleo estratégico de EDC consistirá en aumentar el conocimiento acerca de los servicios de la Empresa entre las empresas canadienses, lo cual permitirá incrementar la base de clientes de EDC.

	Objetivo 1999	Real 1998	Objetivo 1998	Real 1997
Cientes atendidos	5.100	4.183	4.325	3.711

Volumen de negocio – Una medida del éxito de la Empresa en la satisfacción de las necesidades financieras de sus clientes es el volumen de negocios efectuados durante el ejercicio. En 1998 aumentó el volumen correspondiente a cada programa de la Empresa, con un aumento total del 21 % en comparación con 1997 y del 6 % por encima del objetivo de 1998. En el volumen de 1998 se incluyeron \$ 8,9 millardos en mercados de riesgo más elevado. Esto se ajustó al objetivo de 1998 y representó un 14 % más que el volumen del mercado de riesgo más elevado en 1997. Como consecuencia de las actuales turbulencias económicas y de la incertidumbre de los mercados, EDC proyecta para 1999 un volumen de incremento global más modesto, el 6 %, con una previsión de \$ 8,5 millardos en mercados de riesgo más elevado.

(millardos de \$)	Objetivo 1999	Real 1998	Objetivo 1998	Real 1997
Corto plazo	26,0	24,0	23,3	20,3
Medio y largo plazo	11,0	10,8	9,4	8,3
Total	\$ 37,0	\$ 34,8	\$ 32,7	\$ 28,6

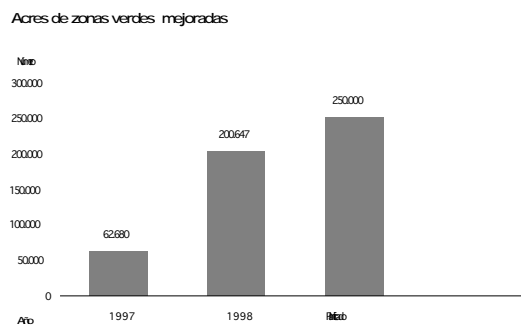
76. Además, el siguiente ejemplo del Informe de Rendición de Cuentas 1998 del Ministerio del Interior de los EE.UU. muestra la forma en que se enlazan los objetivos de la misión, los objetivos de rendimiento y las mediciones del rendimiento:

Ministerio del Interior de los EE.UU.
Informe de Rendición de Cuentas 1988
Oficina de Gestión de Tierras (BLM)

Objetivos y mediciones del rendimiento

Objetivo de la misión de la BLM: En 1999 se mejorarán 250.000 acres de zonas verde, mediante la utilización de tierras sin cultivar, fuegos controlados y otras herramientas de tratamiento del terreno.

Medición del rendimiento de la BLM: Acres de zonas verdes mejoradas.



Relación entre costes y resultados

77. La eficiencia y la eficacia son elementos importantes de la medición del rendimiento, y la medición del coste es parte integrante de la evaluación de la eficiencia de los programas.
78. La información sobre los costes es importante para que los usuarios de los informes de rendición de cuentas comprendan si las entidades están logrando resultados a un coste razonable. Muchas entidades de la Administración pública, si bien comunican información periódica sobre el rendimiento, no tienen capacidad para establecer un vínculo entre el rendimiento y la correspondiente información sobre los costes. Esta vinculación será más fácil de lograr a medida que se desarrolle una mayor capacidad de contabilidad de costes.

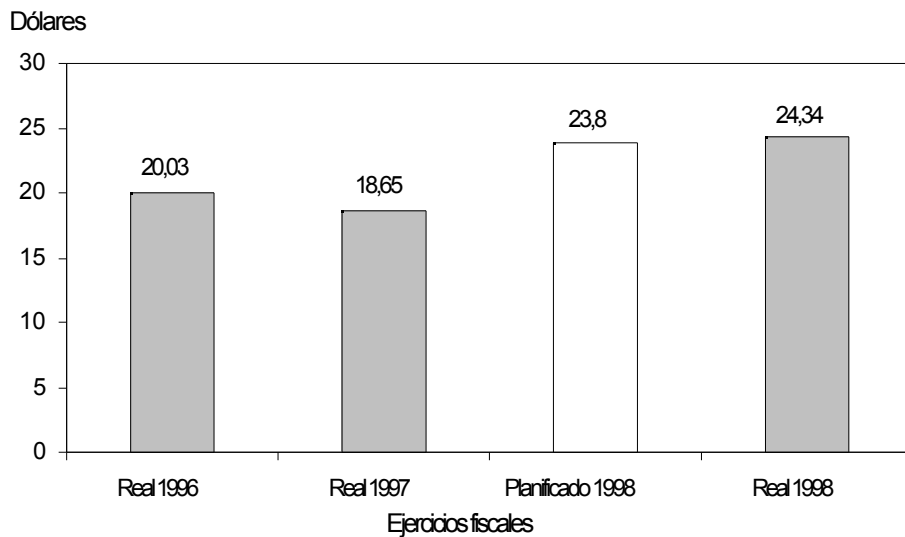
79. Tal como se muestra en el siguiente ejemplo, la utilización de información sobre los costes programados en comparación con los costes reales ayuda a poner de manifiesto la eficiencia con que un organismo cumple su programa y gestiona sus recursos:

Ministerio de Hacienda (EE.UU.)
Oficina de Grabado e Impresión
Informe de Rendición de Cuentas del Ejercicio Fiscal 1998

Objetivo: Mejorar la eficiencia de las operaciones de producción

La siguiente medición del rendimiento de un programa, que refleja la eficiencia del rendimiento organizativo, se utiliza para supervisar el avance hacia determinados objetivos:

Coste de fabricación de papel moneda (por 1.000 billetes)



En 1998 el deterioro del papel moneda fue superior a lo planificado, como consecuencia de unos tipos de rechazo más elevado de lo previsto durante la transición hacia nuevos equipos de inspección electrónica. Este deterioro superior, al igual que los incrementos salariales imprevistos provocados por los acuerdos aprobados en las negociaciones laborales, contribuyeron a que los costes de fabricación fuesen más elevados que lo planificado.

Información de gobernanza

80. La EAD también puede incluir información de gobierno para otorgar un contexto a la información financiera y de rendimiento incluida en otras secciones de la EAD.⁵ Éstos son ejemplos de tipos de información de gobierno que puede incluirse:
- una exposición de alto nivel sobre los sistemas y controles de la entidad
 - información y exposición sobre el cumplimiento de leyes y reglamentaciones (a menudo expuesta en relación con las excepciones)
 - análisis y comparación entre los importes presupuestados y los reales.
81. La EAD debe expresar con claridad cuáles son las fuentes de la información expuesta. Por ejemplo, la información de gobierno puede incluir resultados procedentes de un informe de auditoría, y acciones realizadas por la dirección para corregir deficiencias. Sin embargo, la exposición debe distinguir claramente entre los resultados de una auditoría y la correspondiente exposición sobre la gestión.

Sistemas y controles

82. Una sección de la EAD sobre sistemas y controles expone los controles contables y administrativos internos, a veces denominados controles de gestión, y establece si son adecuados para garantizar que:
- los activos se han adquirido y protegido en la forma adecuada para impedir el robo, las pérdidas accidentales o su enajenación no autorizada, así como el fraude,
 - las transacciones se han ejecutado de conformidad con las leyes presupuestarias y financieras, y otros requisitos, de forma coherente con los propósitos autorizados, y se han registrado de conformidad con las normas contables aceptadas, y
 - la información sobre el rendimiento se basa en datos fiables.
83. La capacidad de una entidad de la Administración pública para elaborar estados financieros verificables y otros informes fiables de gestión a partir de los libros y registros de la entidad es una señal positiva acerca de los sistemas y controles de dicha entidad que están relacionados con la financiación. Para transmitir este mensaje la EAD puede incluir información como por ejemplo un resumen de los informes de auditoría sobre los controles (y los puntos débiles acerca de los que se ha informado) y el cumplimiento, y las acciones correctoras que se hayan tomado o programado de conformidad con los requisitos legales.

⁵ Aunque la inclusión de información de gobierno en la EAD no constituye una práctica universal, de todas formas ayuda a que los usuarios de informes de rendición de cuentas adquieran una perspectiva adicional acerca del contexto de análisis de la información financiera y del rendimiento que se expone.

84. El siguiente análisis de sistemas y controles procedente del Informe de Rendición de Cuentas de la ASS correspondiente al ejercicio fiscal 1999 incluye una certificación de control efectuada por el Comisario de la ASS y comentarios sobre un resultado de auditoría de control.

Administración de la Seguridad Social [ASS] (EE.UU.)

Sistemas y controles

Declaración de garantía de conformidad con la FMFIA correspondiente al ejercicio fiscal 1999

Tomando como base un amplio programa de control de gestión de la ASS, tengo la satisfacción de certificar, con una garantía razonable, que los sistemas de contabilidad y control interno de la ASS cumplen los objetivos de control interno que figuran en el Boletín de la OMB número 98-08, tal como se hayan modificado. Creo también que estos mismos sistemas de contabilidad y controles internos proporcionan una garantía razonable de que la Agencia cumple las disposiciones de la Ley de Integridad Financiera de los Directores Federales.

Kenneth S. Apfel, Comisario de la Seguridad Social

Resultado 1: La ASS necesita reforzar más los controles de protección de su información

En el informe de auditoría correspondiente al ejercicio fiscal [EF] 1998, el contratista señaló que la ASS había avanzado de forma significativa para reforzar los controles con objeto de proteger su información en el entorno automatizado del sistema informático principal, y recomendó que se prestase una atención adicional al entorno distributivo. La ASS trató total o parcialmente 15 de las 26 recomendaciones formuladas en dicho resultado de auditoría, y continúa trabajando en el resto.

En el informe de auditoría correspondiente al EF 1999 el auditor declaró que la ASS ha continuado realizando “notables” avances en el tratamiento de los temas de protección de información planteados en los años anteriores, pero es preciso mejorar la estructura de control de las informaciones. Puesto que muchas de las recomendaciones del informe correspondiente al EF 1999 son variantes de recomendaciones existentes en los informes de verificación efectuados anteriormente por el auditor, la ASS ha tratado estas cuestiones con continuidad, y seguirá trabajando sobre ellos hasta que hayan finalizado.

Cumplimiento de los requisitos legales

85. La información sobre el cumplimiento proporciona a la dirección la oportunidad de comentar la forma en que la entidad de la Administración pública cumple (1) su facultad legal de gastar, contraer préstamos y percibir ingresos, y (2) las leyes y reglamentaciones correspondientes. Por ejemplo, en muchos países el poder legislativo ha decidido que determinados impuestos pagados por los ciudadanos tienen que dedicarse únicamente a unos propósitos específicos. El incumplimiento de tal disposición puede requerir que la dirección de la entidad dé las explicaciones pertinentes.

86. A menudo la información de cumplimiento sólo se hace constar en la EAD en caso de que se produzcan excepciones. Esto significa que no es necesario mencionar específicamente las facultades, por ejemplo, un empleo determinado de las asignaciones de fondos, que se han utilizado de conformidad con los requisitos legales. Sin embargo, deberá informarse en la EAD acerca de las excepciones en el cumplimiento de los requisitos legales cuando se hayan excedido los límites establecidos o cuando se haya producido una infracción importante de las reglas. La descripción de las excepciones puede incluir explicaciones narrativas de las facultades específicas otorgadas y de los motivos de las diferencias significativas con las facultades.
87. Además, el informe de rendimiento en la EAD puede restringirse a aquellas leyes y reglamentaciones que sean aplicables a asuntos financieros. En algunas Administraciones la legislación puede exigir que se informe sobre el cumplimiento de las leyes de restricciones presupuestarias y de otras reglamentaciones y condiciones, lo cual puede provocar una extensa información sobre el cumplimiento de la legislación.

Comparación entre el presupuesto y la realidad

88. La EAD puede incluir un análisis comparativo entre los resultados reales de la entidad cuentadante y las correspondientes proyecciones presupuestarias. Dicho análisis puede exponerse en forma de ingresos totales y desglosados por orígenes, gastos totales y desglosados por programas o funciones, y superávit o déficit global. Pueden explicarse en forma narrativa las diferencias significativas entre las cantidades que figuran en los presupuestos y los importes reales. Sin embargo, si las comparaciones presupuestarias se presentan en la parte de información financiera de la EAD, por lo general no habrá que repetirlas nuevamente.

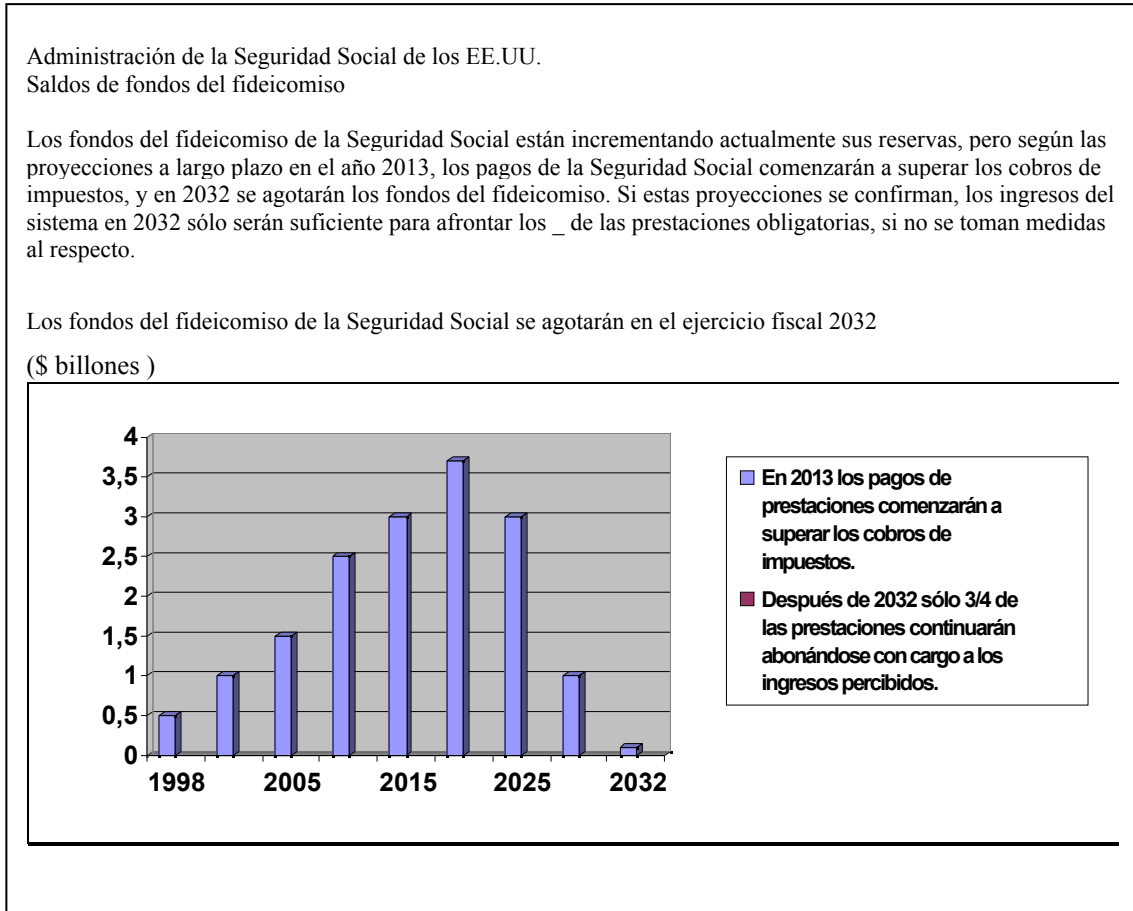
89. El siguiente ejemplo resumido de comparación entre ingresos y costes presupuestados y reales se ha extractado de la Memoria Anual 1997/1998 del Departamento de Servicios Correccionales de Nueva Zelanda. Esta clase de costes es una de las ocho con respecto a las cuales se efectuó ese tipo de comparaciones.

Departamento de Servicios Correccionales de Nueva Zelanda			
Informe Anual 1997/1998			
Esta clase de productos contribuye a los objetivos de la Administración en el ámbito de las comunidades más seguras a través de programas rehabilitadores que incluyen la prestación de servicios de tratamiento clínico en Prisiones Estatales.			
Producto: Programas de rehabilitación para el ejercicio finalizado a 30 de junio de 1998			
	Real \$ 000	Presupuesto \$ 000	Variación \$ 000
Ingresos:			
Corona	35.570	35.570	0
Otros	14.404	13.018	1.386
Ingresos totales	49.974	48.588	1.386
Gastos totales	48.411	48.588	177
Superávit (déficit) neto	1.563	0	1.563

Información de prospectiva

90. Para ayudar a los usuarios a prever las consecuencias de las actividades de la Administración pública, la EAD también debe incluir información de prospectiva sobre el estado de las demandas, los riesgos, los sucesos, las condiciones y las tendencias que se conozcan actualmente, y sobre sus posibles efectos futuros. Por ejemplo, el análisis de los futuros efectos de programas de seguridad social o de garantía de empréstitos a la Administración pública -en el que se incluyan factores tales como tendencias, riesgos y supuestos- proporcionará a los usuarios una base para comprender las incertidumbres significativas relacionadas con dichos programas en el futuro. La información relacionada con estos factores podrá incluir una descripción de las condiciones actuales, por ejemplo las características demográficas, y las condiciones futuras previstas.
91. En muchos casos la información de prospectiva podrá integrarse con otras informaciones de la EAD. Por ejemplo, una exposición acerca de los costes históricos en la sección de aspectos financieros más destacados de la EAD también podrá incluir los costes futuros previstos. Dicha información no suele repetirse de nuevo en esta sección.

92. La información de prospectiva también puede incluir información acerca de los principales supuestos económicos y de otras clases, así como sobre sus fuentes, que se hayan utilizado para elaborar las previsiones expuestas.
93. El siguiente ejemplo procedente del informe de rendición de cuentas del *Social Security Trust* de los Estados Unidos correspondiente a 1998 describe en términos tanto narrativos como gráficos la futura situación que puede encontrarse:



94. Por lo general, si existe una perspectiva razonable de una consecuencia importante para la entidad cuentadante debido a una situación futura prevista, conviene exponer dicha información en la EAD.

Fuentes de información adicionales y ejemplos de informes de la Administración, en los que se incluyen las EAD

Australia

1. Punto de contacto de la Administración pública del Estado

www.fed.gov.au

2. Publicaciones del Ministerio de Hacienda y Administración de Australia

www.dofa.gov.au/scripts/pubs.asp

3. Memoria Anual 1998-99 del Ministerio de Hacienda y Administración de Australia

www.dofa.gov.au/scripts/annual_report98-99.asp

Canadá

1. Informes de cumplimiento ministeriales correspondientes al período finalizado a 31 de marzo de 1999

www.tbs-sct.gc.ca/rma/dpr/98-9899dpre.html

2. Informes de rendimiento ministeriales - 1997-1998, III parte

www.tbs-sct.gc.ca/tb/estimate/p3b9798e.html

3. Cuentas públicas de Canadá correspondientes a 1999

www.pwgsc.gc.ca/text/pubacc-e.html

4. Secretaría del Consejo del Tesoro de Canadá – Informes y previsiones

www.tbs-sct.gc.ca/repproj_e.html

Japón

1. Organización del Gobierno central del Japón (enlaces con oficinas de la Administración japonés)
<http://www.kantei.go.jp/foreign/server-e.html>
2. Informe de auditoría (Consejo de auditoría: Instituto Superior de Auditoría del Japón)
<http://www.jbaudit.go.jp/engl/engl1/index.htm>
(<http://www.jbaudit.go.jp/engl/index.htm>)
3. El Presupuesto japonés resumido 2000 (Ministerio de Hacienda)
<http://www.mof.go.jp/english/budget/brief/2000/brief01.htm>
(<http://www.mof.go.jp/english/index.htm>)
4. Reforma del Gobierno central del Japón en 2001
http://www.kantei.go.jp/foreign/central_government/index.html
5. Revisión anual 2000 del Banco del Japón (Banco Central)
http://www.boj.or.jp/en/seisaku/01/seisak_f.htm
(<http://www.boj.or.jp/en/index.htm>)
6. Evaluación e inspección administrativas
<http://www.sumu.go.jp/kansatu/index.htm> (sólo en japonés)

Estados Unidos de América

1. Consejo Federal de Asesoramiento sobre Normas de Contabilidad - Declaración sobre Conceptos (SFFAC) y Normas (SFFAS) Federales de Contabilidad

SFFAC 3 – Exposición y Análisis de la Dirección – conceptos

SFFAS 15 – Exposición y Análisis de la Dirección – normas

www.financenet.gov/financenet/fed/fasab/concepts.htm
2. *General Accounting Office* de los EE.UU.

<http://www.gao.gov/acreport.pdf>

3. Informe financiero sobre la Administración en conjunto
<http://www.fms.treas.gov/cfs>
4. Estados Financieros del Ministerio de Agricultura
<http://www.usda.gov/oig/auditrpt/50401-30-FM.pdf>
5. Estados Financieros del Ministerio de Comercio
<http://www.oig.doc.gov/reports/1999-3/1999-3-10899-01.pdf>
6. Índice del Informe de Rendición de Cuentas del Ministerio de Energía
<http://www.cfo.doe.gov/ficor/index.htm>
7. Índice del Informe de Rendición de Cuentas de los Servicios de Salud y Bienestar Humano
<http://www.hhs.gov/of/reports/account>
8. Informe de Rendición de Cuentas de la Vivienda y el Desarrollo Urbano
<http://www.hud.gov/cfo/cfoacct.html>
9. Índice del Informe de Rendición de Cuentas del Ministerio del Interior
<http://www.doi.gov/pfm/deptrept.html>
10. Índice del Informe de Rendición de Cuentas del Ministerio de Trabajo
<http://www.dol.gov/dol/ocfo/public/publications/main.htm>
11. Informe de Rendición de Cuentas de la Administración Nacional de la Aeronáutica y el Espacio (NASA)
<http://ifmp.nasa.gov/codeb/about/excellence.htm>
12. Informe de Rendición de Cuentas de la Comisión Reguladora Nuclear
<http://www.nrc.gov/NRC/planning.html>
13. Índice del Informe de Rendición de Cuentas de la Administración de la Seguridad Social
http://www.ssa.gov/finance/finance_intro.html

14. Informe de Rendición de Cuentas del Ministerio de Hacienda

<http://www.ustreas.gov/tcfoc/finrep.htm>

15. Informe anual de la Tennessee Valley Authority

http://www.tva.gov/finance/reports/annualreport_99/index.htm

16. Índice del Informe de Rendición de Cuentas de la Administración de Veteranos

<http://www.va.gov/cfo/pubs.htm>

Modelo de Informe de Rendición de Cuentas

Índice

	Páginas
Mensaje del Director de Explotación	
Mensaje del Director Financiero	
Exposición y análisis de la dirección	
Información sobre la misión y la estructura organizativa	
Misión	
Programas, funciones y actividades principales	
Estructura organizativa	
Entorno operativo	
Información financiera	
Aspectos financieros más destacados	
Situación financiera	
Fuentes de financiación: impuestos y otros ingresos	
Financiación mediante emisión de deuda y actividades relacionadas con la gestión de la deuda	
Información sobre el rendimiento	
El centro de atención en los resultados y logros	
El presente en el contexto de las expectativas	
Relación entre costes y resultados	
Información de gobierno	
Sistemas y controles	
Cumplimiento de los requisitos legales	
Comparación entre el presupuesto y la realidad	
Información de prospectiva ⁶	
Informe de un Auditor independiente ⁷	
Estados financieros	
Información de cumplimiento ⁸	
Información de rendimiento	

⁶ Quizás no se haga necesaria una sección aparte dedicada a Información de Prospectiva. En cambio, es posible que dicha información sea más significativa si se hace constar en otras secciones apropiadas.

⁷ El Informe del Auditor Independiente podrá incluir secciones aparte para los distintos tipos de informe. Por ejemplo, además de la información financiera, otras secciones pueden informar sobre el cumplimiento y los controles.

⁸ Como se hace constar en la Guía de Implantación del Marco de Normas de Contabilidad para las EFS, la dirección puede elaborar un informe aparte sobre la Información de Cumplimiento. La información de cumplimiento de la dirección suele incluir comparaciones entre los presupuestos y los datos reales para demostrar si ha habido o no cumplimiento, junto con los importes autorizados.