

Contabilidad gubernamental: de la opacidad compartida a la armonización financiera en los gobiernos estatales

21

Cuadernos de
transparencia

LAURA SOUR VARGAS



Contabilidad Gubernamental: de la opacidad compartida a la armonización financiera en los gobiernos estatales

LAURA SOUR VARGAS

DIRECTORIO

Ximena Puente de la Mora
Comisionada Presidente

Francisco Javier Acuña Llamas
Comisionado

Areli Cano Guadiana
Comisionada

Oscar Mauricio Guerra Ford
Comisionado

María Patricia Kurczyn Villalobos
Comisionada

Rosendoevgueni Monterrey Chepov
Comisionado

Joel Salas Suárez
Comisionado

José de Jesús Ramírez Sánchez
Coordinador Ejecutivo

Adrián Alcalá Méndez
Coordinador de Acceso a la Información

Luis Gustavo Parra Noriega
Coordinador de Protección de Datos

Yuri Zuckermann Pérez
Coordinador Técnico del Pleno

Federico Guzmán Tamayo
Coordinador del Secretariado Ejecutivo del
Sistema Nacional de Transparencia

Comité Editorial

Areli Cano Guadiana
Oscar Mauricio Guerra Ford
Joel Salas Suárez
Jesús Rodríguez Zepeda
José Roldán Xopa
Javier Solórzano Zinser
Gerardo Villadelángel Viñas

Cristóbal Robles López
Secretario Técnico del Comité Editorial

ÍNDICE

La autora	4
Presentación	5
Introducción	8
I. Contabilidad: elemento indispensable para construir presupuestos	14
II. Características de la contabilidad y el presupuesto público	20
III. Transparentar para todos	28
Conclusiones	44
Anexos	47
Notas	61
Bibliografía	63

LA AUTORA

LAURA
SOUR
VARGAS

Profesora e investigadora en la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Anáhuac México Norte. Realizó sus estudios de Licenciatura y Maestría en Economía en el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). Posteriormente obtuvo su maestría y doctorado en la Escuela Irving B. Harris School de Políticas Públicas de la Universidad de Chicago. Coordinó el Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE). Es investigador nivel I en el Sistema Nacional de Investigadores (SNI) desde el año 2006.

Ha destacado como consultora en proyectos para diversos organismos internacionales (CEPAL, BID y PNUD Oficina México). También ha colaborado como profesora e investigadora del CIDE y el ITAM. Su última publicación se titula "Gender Tax Compliance in Mexico", aparece en la Revista Estudios Demográficos y Urbanos, Vol. 30 No. 1 (88), Enero-abril 2015, pp.135-157. Dentro de sus líneas de investigación destacan los temas de presupuesto, gasto público, contabilidad gubernamental, finanzas públicas, descentralización, cumplimiento del pago de impuestos y economía experimental.

21

PRESENTACIÓN

Cuadernos de
transparencia

Es incuestionable que la solidez de los estados democráticos modernos descansa sobre los pilares de la transparencia y la rendición de cuentas a la ciudadanía. Por ello, no resulta novedad que uno de los asuntos que más interés colectivo despierta es el escrutinio de las finanzas públicas en todas sus etapas: la recaudación, el presupuesto y el gasto de los recursos.

En México, desde 2002 contamos con un marco normativo que ha evolucionado y ha permitido que la demanda social por esclarecer los recursos públicos cuente con ordenamientos jurídicos e instituciones garantes del derecho de acceso a la información como herramientas para su ejercicio. Por ello, la promulgación de la Reforma Constitucional en materia de Transparencia el 7 de febrero de 2014 significa un cambio fundamental para el fortalecimiento del régimen democrático de transparencia de nuestro país que, entre otras, incluye la modificación del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI) en organismo constitucional autónomo.

Con la presente edición el IFAI, ahora transformado, refrenda su compromiso institucional de dar una amplia difusión para contribuir a la comprensión de los temas de transparencia pública gubernamental. Es así que, presenta este nuevo elemento que enriquece la serie de *Cuadernos de Transparencia: Contabilidad gubernamental: de la opacidad compartida a la armonización financiera en los gobiernos estatales*.

En esta publicación prevalece el espíritu que le dio origen a esta valiosa colección, poniendo al alcance del público una obra de gran calidad que logra transmitir, con un lenguaje ciudadano, la compleja relación contable de los gobiernos estatales con el gobierno federal; la implícita coordinación que se requiere entre los mismos; al tiempo que propone la homologación del sistema de contabilidad gubernamental como instrumento para armonizar el contenido y la presentación de la información. En el Estado mexicano la transparencia ha quedado instituida normativamente en la actuación de los servidores pú-

blicos; ellos tienen la obligación de poner a disposición de los ciudadanos información que les permita conocer las políticas públicas, su implementación y los resultados para valoración. En este sentido, la información contable constituye un factor preponderante para la toma de decisiones, la gestión pública eficaz y la correspondiente evaluación del desempeño.

El trinomio virtuoso que propone el esquema de Gobierno Abierto de transparencia, participación y cooperación para romper las estructuras piramidales, obliga al trabajo en transversalidad; invita a los diversos actores del Estado a vincularse para establecer una nueva relación entre gobernantes y gobernados, en la que los ciudadanos quieren conocer y exigen información sobre la gestión pública para ejercer un control social mediante la vigilancia continua de la actuación gubernamental en la implementación de las políticas públicas y en el ejercicio del presupuesto federal y estatal.

En este esquema, la transparencia y el acceso a la información no son un acto unilateral del aparato burocrático; por el contrario, propone el establecimiento de diálogo con responsabilidad compartida entre las autoridades y una sociedad fuerte y activa que exija el cumplimiento y apego absoluto a la ley.

Sin duda, la presente publicación brindará a sus lectores elementos en

materia de contabilidad gubernamental para el fomento de la transparencia fiscal. Laura Sour, su autora, es una especialista en la materia que dedicó nueve años a traducir investigaciones académicas a un lenguaje sencillo y accesible para la sociedad no familiarizada con los temas de presupuesto, gasto público y transparencia; asimismo formuló una propuesta de sistema de contabilidad gubernamental para mejorar la rendición de cuentas en México y ha realizado diversas investigaciones sobre los reportes financieros de los gobiernos federal y estatal con el objeto de analizar las posibilidades de homologación de la información contable derivada de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

El texto contribuye significativamente a dar respuesta a la demanda creciente por información desagregada y simplificada para evaluar el quehacer gubernamental. Desde la perspectiva de la autora, la implementación del sistema de contabilidad gubernamental único permite armonizar el contenido y la presentación de la información contable entre la Federación, estados y municipios, lo que significa un gran paso en materia de transparencia y acceso a la información de los tres órdenes de gobierno que mucho aporta a la discusión constructiva sobre federalismo fiscal en México.

Los componentes que se abordan en este trabajo incitan a la reflexión

sobre las identidades complejas y cambiantes de la medición contable en el ámbito gubernamental y el desempeño del sector público; así como también a la deliberación sobre las interacciones entre democracia, buen gobierno y rendición de cuentas entre gobiernos estatales que integran el sistema federal, cuando se sabe que su contribución es diferenciada y existen brechas significativas entre unos y otros.

En un lenguaje accesible a todos postula que, un aumento en la cantidad y calidad de la información contable de las entidades federativas redundará en una mejor evaluación financiera a favor de la toma de decisiones de los funcionarios públicos. Desde la perspectiva del usuario de la información homologada es decir, de la ciudadanía, la autora considera que, conocer sobre lo que está pasando con los recursos públicos brinda a las personas la posibilidad de evaluar con más elementos el desempeño de las unidades constitutivas de la Federación mexicana. Queda así abierta la invitación a los ciudadanos para vigilar con mayor detalle a quienes han elegido para ser los ejecutores de las políticas públicas en México, tanto a nivel federal como estatal.

**Instituto Federal de Acceso
a la Información Pública (IFAI) ***

* En virtud de la reforma al artículo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de febrero de 2014, y de la publicación de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, el IFAI cambió su denominación por el de Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI).

INTRODUCCIÓN

LA MAYOR PLURALIDAD POLÍTICA ACOMPAÑADA DE MEDIOS DE COMUNICACIÓN MÁS ABIERTOS HA DESPERTADO A LA CIUDADANÍA MEXICANA EN LOS ÚLTIMOS QUINCE AÑOS. La práctica de la democracia en México ha iniciado el cuestionamiento sobre el verdadero significado del servicio público, su desempeño y la manera de rendir cuentas de los diferentes niveles de gobierno en el país. Estos cambios son los pilares de una sociedad civil mejor organizada y vibrante cuya mentalidad genera discusiones más fuertes y fundamentales día con día.

De manera incipiente, el escrutinio de la ciudadanía ha impactado algunas estructuras de gobierno. Así es como hoy tenemos una imagen más nítida del gobierno federal en comparación con la época de la hegemonía de un solo partido político en este país. Pero todavía resulta una tarea irrealizable conocer la organización y el trabajo interno que se desarrolla en el sector público estatal y municipal. Datos básicos como la cantidad de recursos humanos que laboran en estos niveles de gobier-

no o las prácticas de gestión financiera no son fáciles de encontrar y de comparar para períodos largos. Esta escasez de información limita la elaboración de diagnósticos certeros y replicables por los interesados en el tema, pero también es un freno grave a todo intento de reforma basado en un diagnóstico mesurable y que abra la puerta a la discusión constructiva y productiva para favorecer la toma de decisiones más acertada sobre el futuro del sector público en México.

Y sin embargo, la demanda por información más simplificada –o bien más desagregada– para evaluar el quehacer gubernamental sigue en aumento. Así crece el escrutinio de la ciudadanía sobre el quehacer de los servidores públicos en el país. Por ello, cada vez más parecería que en México solo aquellos funcionarios que opten por la transparencia en el ejercicio de sus funciones y por una clara rendición de cuentas serán los que sobrevivan en este nuevo ambiente político más plural y competitivo. La transparencia se posiciona

cada vez más en el concepto de gobierno abierto para enfatizar su relación con la participación de la ciudadanía y colaboración en el ejercicio de las funciones de los trabajadores públicos. Se podría decir que es en el interés de los representantes electos construir el testimonio de sus funciones para que el electorado conozca, delibere y califique su desempeño en las urnas. De inmediato la generación de información sobre el servicio público pasa a formar parte del interés de los propios funcionarios para sustentar, legitimizar y justificar su desempeño. En la medida en que la ciudadanía interesada y participativa acceda a estos registros se cerrará el círculo entre el gobernado y el gobernante, mejorará la rendición de cuentas y se nutrirá el debate político en el país.

Sin embargo, para seguir avanzando en el camino de la rendición de cuentas es hora de difundir un dilema clave que enfrenta México como sistema político federado. Reconciliar el valor de contabilizar los ingresos de las unidades constitutivas de la Federación con el valor de respetar la autonomía de las mismas no es empresa fácil. Esto es, el poder federal cuenta con los recursos que se recaudan tanto en los estados más productivos como en las regiones más desfavorecidas del país. Sin embargo, la asignación del ejercicio de estos recursos no corresponde con el

esfuerzo fiscal de las regiones que los reciben. Una manera de aliviar este problema sería tomar en cuenta el esfuerzo fiscal de cada estado y empatarlo con sus responsabilidades fiscales de tal forma, que cada nivel de gobierno sea responsable de rendir cuentas a sus respectivos contribuyentes. Esta alternativa ya está fuera del alcance de México, pues la construcción de la hacienda pública nacional se fincó en un pacto político que concede al gobierno federal la facultad de recaudar la mayor parte de los ingresos en el país, pero que sustancialmente ha incrementado el monto de recursos transferidos a los gobiernos estatales en los últimos años.

Así, un individuo que reside en un estado poco favorecido pagará impuestos federales igual que un ciudadano residente en una localidad con mayor capacidad fiscal. Si bien estas inequidades horizontales entre los ciudadanos son inevitables por el acuerdo político que formó la hacienda pública en el país, éstas se han tratado de aliviar mediante las transferencias intergubernamentales. Entonces, los estados que más recursos han recibido tienen la responsabilidad de mostrar el uso que le han dado a este financiamiento para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos, así como los estados que más han contribuido están interesados en esta información para rendir

cuentas a sus contribuyentes. Es en este sentido que los estados favorecidos por transferencias intergubernamentales se convierten en obligados ante los miembros de la Federación que más han contribuido con los impuestos de sus contribuyentes. Desgraciadamente, en México los estados son usuarios poco interesados en el seguimiento y la rendición de cuentas de sus pares. Éste es el camino que falta por recorrer.

Las asimetrías fiscales entre entidades generadoras de recursos públicos y aquellas receptoras de los mismos requieren un cambio en los sistemas de contabilidad (incluyendo presupuestos, contabilidad, presentación de informes y medición de desempeño) que permita compararlos entre sí. La contabilidad es al mismo tiempo un medio importante de política, una herramienta del gobierno y un canal central para la rendición de cuentas. Puede proporcionar un lenguaje común en el que las interacciones y las intersecciones de gobernanza, rendición de cuentas y democracia están en juego.

La demanda de esta información contable no solo es competencia de la sociedad, ya también forma parte del mismo sector público. Es tiempo de que la discusión sobre la rendición de cuentas forme parte del diálogo entre entidades federativas y el uso que los funcionarios públicos han hecho de los recursos que se recaudan en las diferentes loca-

lidades del país. La información sobre el desempeño de los gobiernos estatales importa como nunca antes, dado que el monto de recursos que la Federación les transfiere aumenta anualmente en términos reales, y la escasez de recursos petroleros es cada vez mayor. Son los servidores públicos los responsables de crear la información básica que permita construir una panorámica de los niveles de gobierno estatales a lo largo de toda la república, pero que a su vez matice en las particularidades de cada una de las entidades.

No existe una fuente de información consolidada sobre los recursos que manejan las entidades federativas y los gobiernos locales. En este sentido, la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) apunta precisamente a la creación de un sistema de información contable sistemático en los tres niveles de gobierno, incluyendo el Distrito Federal. Éste fue un primer esfuerzo por incorporar información desagregada para generar indicadores de mayor solidez conceptual, replicabilidad y consistencia horizontal. El segundo esfuerzo provendrá de que la ciudadanía concientice a los funcionarios de que -además de generar los datos de sus recursos públicos- es también parte de su responsabilidad que esta información sea suficiente, confiable y oportuna. El tercer esfuerzo reside en que los gobiernos estatales inicien una discusión

LAS ASIMETRÍAS FISCALES ENTRE ENTIDADES GENERADORAS DE RECURSOS PÚBLICOS Y AQUELLAS RECEPTORAS DE LOS MISMOS REQUIEREN UN CAMBIO EN LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD (INCLUYENDO PRESUPUESTOS, CONTABILIDAD, PRESENTACIÓN DE INFORMES Y MEDICIÓN DE DESEMPEÑO) QUE PERMITA COMPARAR-LOS ENTRE SÍ.

que enriquezca el sistema de coordinación fiscal vigente en el país.

El propósito de este documento es guiar al lector interesado en la elaboración de los registros contables, financieros y presupuestales del sector público que permitan enriquecer la discusión en el espacio público sobre el seguimiento, el monitoreo y la evaluación de los servidores públicos en las entidades federativas y los municipios del país. En las siguientes páginas se da testimonio sobre cuál es el avance alcanzado por las entidades federativas para erigir un sistema de información contable capaz de mejorar la información sobre el cumplimiento de las funciones del sector público.

Con este objetivo en mente, se revisa la presencia, o ausencia, de diversos elementos contables en los reportes financieros del gobierno federal y de los estatales. Dichos elementos provienen de las disposiciones implementadas por el CONAC (Consejo Nacional de Armonización Contable) cuyo objetivo es lograr una homologación de la información contable y presupuestal. Es decir, con la homologación se busca que todas las entidades publiquen los mismos elementos financieros para que éstos puedan ser comparados entre sí. En el análisis también se considera a las NICSP (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público) para establecer cuáles son los elemen-

tos contables que deberían incluirse en estos reportes, a causa de su aportación a la transparencia y al acceso a la información contable, presupuestal y financiera del sector público.

A manera de ejemplo baste decir que 14 entidades federativas han adoptado el *Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado General* para los municipios con población de entre 5 mil a 25 mil habitantes, mientras que 13 estados optaron por el *Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado Básico* para los municipios con menos de 5 mil habitantes. Baste decir que la información contable y financiera a nivel municipal no será comparable mientras el sistema de registro que utilizan difiera.

Para mostrar cuantitativamente el grado de homologación o armonización de la información financiera alcanzado por el gobierno federal y los estatales se emplea el índice Herfindahl-Hirschman (H). Este índice señala el nivel con el que las entidades federativas publican la misma información entre sí. Piénsese que se trata de medir si las entidades federativas y el gobierno federal visten el mismo "guardarropa financiero".

Si éste consistiera en un pantalón y un suéter, el ejercicio consistiría en calcular un H para el pantalón y otro para el sweater. Debido a su construcción matemática, la interpretación de H indica el grado de armonización que falta por al-

canzar. Entre más grande sea el valor de H, menor es el grado de armonización que alcanzan tanto las entidades como el gobierno federal al vestir cada una de las "prendas" financieras analizadas.

En el discurso, la LGCG se aprecia como una reforma complementaria a los avances que en México se han realizado en términos de la transparencia y la rendición de cuentas. A primera vista, parecería que con su implementación se suplirían las carencias de información que limitan la generación de diagnósticos y las propuestas documentadas para mejorar el desempeño del gobierno. Los elementos que se presentan en este trabajo permitirán reflexionar sobre las identidades complejas y cambiantes de la medición contable y el desempeño del sector público; pero también sobre las intersecciones entre democracia, buen gobierno y rendición de cuentas entre entidades que pertenecen, pero que no contribuyen de igual manera, a la Federación.

La ciudadanía mexicana está despertando para definir con mayor énfasis la agenda del debate público. La transparencia plantea una nueva línea de comunicación enmarcada en el tema de federalismo fiscal en México, tema que cruza los caminos de la gobernabilidad, la democracia y la rendición de cuentas. Día a día se suman las voces de más y más ciudadanos a esta conversación. Este documento está esperan-

do ser leído por todo aquel que quiera vigilar con más detalle a quienes ha elegido para ser los ejecutores del poder en México tanto a nivel federal como estatal.

CONTABILIDAD: ELEMENTO INDISPENSABLE PARA CONSTRUIR PRESUPUESTOS

LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL ES LA HERRAMIENTA QUE REGISTRA DE MANERA SISTEMÁTICA LAS OPERACIONES QUE REALIZAN LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. Sirve para dar testimonio de los sucesos económicos identificables y cuantificables que afectan, por ejemplo, las fuentes de financiamiento utilizadas para las erogaciones públicas. De esta manera, el registro y evaluación de la gestión pública impulsados por la contabilidad gubernamental pueden dejar testimonio del alcance de la acción del gobierno, y de la forma y eficiencia con la que se emplean los recursos públicos (financieros y no financieros). Sin embargo, para que esta información aumente la transparencia y la rendición de cuentas del sector público con relación al manejo de los recursos financieros (e incluso no financieros) se deben crear imágenes nítidas sobre cómo la autoridad moviliza recursos públicos para obtener ciertos productos y resultados.

Solo así resaltarán las áreas de oportunidad dentro de la gestión pú-

blica que permitirían aumentar el desarrollo económico y social del país.

La primera lección que la contabilidad enlista para la evaluación de la gestión gubernamental es la generación de un listado detallado de todos los recursos -materiales, humanos y financieros- involucrados en la elaboración de bienes y servicios públicos. Es decir, la evaluación del desempeño de los servidores públicos solo es posible si se cuenta con un registro cuidadoso de los materiales y servicios que contribuya a que los funcionarios logren el cumplimiento de sus labores. La construcción de un catálogo general de cuentas que agote las posibles opciones para el registro contable de todos los recursos empleados por los servidores públicos es el primer paso para la evaluación del desempeño de la gestión pública.

Por la misma razón, se necesita generar un catálogo de resultados o productos. Un último aspecto por definir antes de la elaboración de estos catálogos es la unidad de análisis que se empleará para la evaluación guberna-

mental. El desempeño se puede medir en términos del costo por hora trabajada (productividad), o con base en el empleo de criterios de eficiencia como puede ser el costo por unidad producida (Shah y Shen, 2009). Una vez que ambos catálogos existen, el siguiente paso es alinear cada uno de los insumos que intervienen en la generación de cada uno de los resultados o productos. Si la información sobre insumos no está vinculada a los resultados obtenidos, incluso la sola presencia de los catálogos será suficiente para construir una evaluación sobre la efectividad de los funcionarios públicos. Se requiere de un análisis fino que dé vida al entramado que existe entre recursos y resultados en cada una de las dependencias gubernamentales.

El llenado de estos catálogos variará en cada una de las oficinas públicas, dependiendo de la naturaleza de sus facultades y responsabilidades, pero el objetivo no debe perderse de vista. El establecimiento de un catálogo aplicable a todas las actividades, que agote el proceso de la gestación de las políticas públicas, permitirá la construcción de un mismo objeto de estudio, capaz de ser evaluado por terceros, generando certeza respecto al desempeño y los resultados alcanzados por el gobierno. Se requiere de un esfuerzo de negociación que consiga un común acuerdo sobre lo que debe registrarse –tanto como

insumo, como resultado o meta–. En ese momento se podrá evaluar de una manera objetiva y organizada a la administración pública. Esta información servirá para alimentar la discusión sobre el desempeño del gobierno, pero también para mejorar la presupuestación de los recursos, la presentación de los reportes anuales, el registro de las operaciones financieras y el control del aparato gubernamental entre los diferentes órdenes de gobierno (Sevic, 2004).¹

La información contable es la materia prima para la toma de decisiones, la gestión eficaz de los recursos y la evaluación de los resultados. Sin embargo, los datos contables no son perfectos y deben depurarse para que sean útiles y confiables. Por ello, deben contener ciertos criterios de adecuación para que su uso y análisis permita llegar a resultados apropiados, ya que de ellos se despliega la evidencia necesaria para construir razones financieras útiles a los usuarios de la información contable. Los criterios de adecuación para los datos son la confiabilidad, la reproducibilidad y la credibilidad, mientras que en la información se buscan la suficiencia, la relevancia y la robustez (Majone, 1997). Las normas de observancia general deben considerar la integración de principios y criterios que garanticen la generación y presentación de información financiera

y contable confiable, veraz, oportuna, relevante y suficiente. También la información debe ser verificable para facilitar la fiscalización y una adecuada rendición de cuentas.

La generación de la información contable y financiera debe ser suficiente, es decir, muestra los aspectos significativos de las transacciones económicas del ente público. Esto implica que se debe identificar y seleccionar los conceptos y transacciones que deberán registrarse y formar parte de la información financiera y contable. Lo anterior también incluye la determinación de la forma en la que deben ser reconocidos estos conceptos y transacciones. La información suficiente es una característica que debe ser incorporada en los estados financieros, pues la información que se refleja en estos informes influye en la toma de decisiones de los usuarios, así como en la evaluación y fiscalización de la situación financiera del ente público. Es importante señalar que el volumen de la información considerada como suficiente no debe actuar en detrimento de su utilidad, pues la sobreinformación (integrada de datos muy detallados) puede provocar que información importante sea difícil de detectar y pase de manera inadvertida para el usuario.

Un principio que sirve de base para determinar qué concepto o transacción debe formar parte de la infor-

mación financiera y contable o de los reportes financieros es la relevancia. Para que la información sea relevante, ésta debe ser capaz de influir en las decisiones de los usuarios. También, la información es relevante si permite predecir consecuencias futuras con base en eventos pasados. Por otro lado, la representatividad es otro principio que sirve de base para la integración de información suficiente y relevante. Se considera como información representativa aquella cuyo contenido concuerda con las transacciones y eventos que afectan económicamente al ente público.

La confiabilidad le confiere a la información financiera, contable y presupuestal la aceptación y confianza por parte de los usuarios. Cuando se considera que la información contable y financiera es confiable, significa que ha sido registrada y capturada de manera imparcial, y en forma razonablemente correcta. La imparcialidad le da objetividad a la información al no estar manipulada o distorsionada por los juicios de quien la genera y la publica. De esta manera, se infiere que los informes y estados financieros representan la realidad del ente público.

La información es veraz cuando ésta se genera a partir de los eventos y transacciones que realmente han sucedido, además, dichos eventos y transacciones han sido medidos o evaluados

correcta y rigurosamente con base en los postulados y normas establecidos. Asimismo, todos los eventos registrados deberán contar con un respaldo de documentos comprobatorios de la administración, manejo, custodia, y aplicación de los recursos públicos en la realización de los programas y actividades gubernamentales. De esta forma, la información también puede ser verificable en cualquier momento, es decir, la información de cualquier año y de cualquier entidad pública puede ser validada y comprobada.

Finalmente, aunque la información sea confiable debido a su veracidad y objetividad, puede dejar de ser útil cuando se genera y publica de manera inoportuna. La información es oportuna cuando se encuentra disponible en el momento en que se requiere y cuando las circunstancias así lo exigen. Cuando la información no es oportuna, los usuarios se encuentran imposibilitados de utilizarla y ésta pierde su relevancia.

La comparabilidad es una característica de la información financiera y contable que permite compararla tanto a lo largo del tiempo como entre entes públicos de manera transversal por los tres órdenes de gobierno. Para lograr la comparabilidad, todos los entes públicos federales, estatales y municipales deben generar la información y emitir los informes contables, financieros y presupuestales con base en un conjunto

de criterios comunes de identificación, valuación, registro y presentación. Por ello es importante la publicación y el seguimiento de normas de observancia general.

La comparabilidad se relaciona en gran medida con la consistencia en la aplicación de los métodos de valuación e identificación de las operaciones y transacciones económicas de los entes públicos. En suma, la contabilidad gubernamental debe cumplir con ciertos criterios de adecuación para asegurar su veracidad, confiabilidad y oportunidad, pues de otra forma la información contable carece de utilidad y pierde su valor para una efectiva toma de decisiones y rendición de cuentas. Estos atributos abrirán la puerta para transparentar la gestión gubernamental y permitirán una efectiva rendición de cuentas por parte de los funcionarios públicos.

DE LOS REGISTROS CONTABLES A LA ELABORACIÓN DE PRESUPUESTOS PÚBLICOS

La contabilidad gubernamental se define como "la técnica que se utiliza para el registro de las transacciones que llevan a cabo los entes públicos, expresados en términos monetarios, captando los diversos eventos económicos, identificables y cuantificables que afectan los bienes e inversiones, las obliga-

LA COMPARABILIDAD SE RELACIONA EN GRAN MEDIDA CON LA CONSISTENCIA EN LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS DE VALUACIÓN E IDENTIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES Y TRANSACCIONES ECONÓMICAS DE LOS ENTES PÚBLICOS. EN SUMA, LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DEBE CUMPLIR CON CIERTOS CRITERIOS DE ADECUACIÓN PARA ASEGURAR SU VERACIDAD, CONFIABILIDAD Y OPORTUNIDAD, PUES DE OTRA FORMA LA INFORMACIÓN CONTABLE CARECE DE UTILIDAD Y PIERDE SU VALOR PARA UNA EFECTIVA TOMA DE DECISIONES Y RENDICIÓN DE CUENTAS.

ciones y pasivos así como el patrimonio; con el fin de generar información financiera que facilite la toma de decisiones y sea un apoyo confiable en la administración de los recursos públicos" (DOF, 2009:3).² Esta definición se aplica a los tres niveles de gobierno (IMCP y CCG, 2001).

La contabilidad gubernamental interviene en las etapas del ciclo presupuestal y hacendario, específicamente en la formulación del Presupuesto de Egresos, en la creación de la cuenta pública y en la formulación de la Ley de Ingresos. Al momento de que el presupuesto se construye en conformidad con la información contable, significa que ésta también influye en la formulación de la Ley de Ingresos, pues es a través de esta ley donde se determina la cantidad de dinero que cada entidad pública recibirá para llevar a cabo sus operaciones.

Así, la contabilidad se constituye en un instrumento neutral que conecta la gestión interna de la administración pública con sus resultados y, consecuentemente, con la evaluación de la ejecución de las políticas y programas públicos. Por ello, el análisis de costos que permite la contabilidad es una pieza clave para identificar aquellas áreas con mayor potencial para aumentar el desarrollo económico del país.

La formulación del presupuesto se debe basar en la información contable,

ya que ésta es la que permite conocer el monto de los ingresos, egresos, costos, activos, pasivos y deudas. La información histórica de estos conceptos es la base para realizar proyecciones de acuerdo con las necesidades y la capacidad del ente gubernamental para cumplir con los objetivos que se le han planteado para el año fiscal y para el Plan Nacional de Desarrollo (PND).

Con esto, se entiende que en cada una de las etapas del presupuesto (formulación, aprobación y ejecución) se requiere analizar la información contable de años anteriores con el objetivo de establecer tendencias y proyecciones. Esto implica que la información sea comparable a través del tiempo y de los diferentes entes del sector público, es decir, los métodos de registro y las cuentas deben ser consistentes a través de los años y homologados entre las distintas dependencias gubernamentales, sin importar a qué nivel de gobierno pertenezcan.

Así también, se requiere que la información contable disponible esté ligada con la eficacia de cada organismo público; esto implica que cada movimiento del recurso público (sea de índole material, financiera o humana) debe estar ligado a un resultado. Por lo que debe ser muy claro el camino que existe entre el origen del recurso público y el destino al que se aplica. Esto es importante tanto para la ejecución

del gasto en el ejercicio como para la asignación del presupuesto en el ejercicio subsiguiente, pues es precisamente esta información la que permitirá tomar las decisiones en aras de obtener los objetivos trazados durante el año y plantear los que han de conseguirse en el siguiente ejercicio.

En cuanto a la eficiencia (hacer más con menos) ésta requiere también de información contable, tal como que los costos de operación permanezcan ligados a los resultados obtenidos. Estos datos también resultan importantes tanto para la asignación como para la aprobación y ejecución del presupuesto. Ya que los costos permiten conocer la eficiencia con la que llevó sus operaciones cada entidad gubernamental, éstos influyen en la asignación presupuestal del próximo año y en la creación de estrategias administrativas para mejorar el desempeño de la gestión. Es decir, con esta información se podrá tomar decisiones durante la ejecución del presupuesto, que permitan mejorar su eficiencia durante el ejercicio del gasto, y los resultados obtenidos permitirán tomar decisiones en cuanto a la forma en que se asignará el presupuesto para el siguiente año con el propósito de obtener mejores resultados.

De esta forma, dado que la información contable puede influir en las decisiones que se toman dentro de cada una de las etapas del ciclo presupuestario, es claro que también influye

en los procesos tanto operativos como de gestión de cada dependencia gubernamental. Sin embargo, es importante hacer notar que la información contable es una herramienta que bien puede ayudar a tomar buenas decisiones en cuanto dicha información cumple con los requerimientos mínimos de calidad.

Las relaciones cambiantes entre los sectores público y privado están diversificando a los agentes que se involucran en el quehacer público y que exigen la puesta en práctica de nuevos enfoques para una supervisión eficaz. Al mismo tiempo, la demanda ciudadana de participación más significativa y una mayor disponibilidad de nuevos canales para obtenerla sigue en aumento. Estas exigencias, sin duda se relacionan con los problemas de la democracia y de la rendición de cuentas. En esta intersección concurrida, hay pocas respuestas fáciles, y el desafío de la contabilidad pública es hoy para formular nuevas maneras de navegar por estas presiones.

Contabilidad
Gubernamental

CAPÍTULO
II

CARACTERÍSTICAS DE LA CONTABILIDAD Y EL PRESUPUESTO PÚBLICO

EN 2009, ENTRÓ EN VIGOR LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (LGCG) Y SU ASPIRACIÓN ES QUE SE CONSTRUYA UN VÍNCULO ENTRE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y EL PRESUPUESTO PÚBLICO PARA ALIMENTAR LA TOMA DE DECISIONES DESDE LA ETAPA DE PLANEACIÓN HASTA LA EVALUACIÓN DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS. La LGCG tiene como principal objetivo establecer los criterios y principios para la generación y emisión de la información financiera y contable en los tres órdenes de gobierno, de tal manera que se homogeneice la información de las finanzas públicas, se facilite la comparación de la información financiera bajo criterios comunes, y se abra la puerta al escrutinio público y a las tareas de fiscalización.

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE FACILITARÁ LA GENERACIÓN DE PROPUESTAS PARA LA ACCIÓN PÚBLICA, TODA VEZ QUE LA INTERPRETACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN PÚBLICA SERÁ POSIBLE EN LOS TRES NIVELES DE GOBIERNO.

La presencia de registros contables que retraten nítidamente al pasado y que puedan ser contrastados entre diferentes dependencias gubernamentales facilitará las proyecciones requeridas para sustentar la toma de decisiones. La armonización contable facilitará la generación de propuestas para la acción pública, toda vez que la interpretación y eva-

luación de la gestión pública será posible en los tres niveles de gobierno. Si los datos son comparables, suficientes y oportunos, entonces la contabilidad gubernamental podrá ayudar efectivamente a la rendición de cuentas y brindará apoyo a las tareas de fiscalización en el país.

A raíz de la LGCG, en 2009 se establece el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), órgano encargado de la coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental en los tres órdenes de gobierno. El CONAC emite las normas contables y los lineamientos que las entidades federativas deben adoptar para generar la información financiera publicable en sus respectivos portales o medios oficiales. En 2012, el CONAC emitió 28 disposiciones que fueron acatadas en su totalidad por 24 entidades federativas (Anexo 1). Los estados que no cumplieron a cabalidad fueron Tabasco (64 por ciento), Tlaxcala (68 por ciento), Sonora (68 por ciento), Puebla (68 por ciento), Coahuila (71 por ciento), Campeche

(82 por ciento), San Luis Potosí (93 por ciento) e Hidalgo (96 por ciento).³

En la Tabla 1 llama la atención que Tabasco fue la única entidad que no presentó plan anual de trabajo. Por otro lado, el menor cumplimiento se

observa en los lineamientos relacionados con la definición de patrimonio público y la armonización de los sistemas de contabilidad estatal y municipal.

El CONAC emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental

Tabla 1. Entidades Federativas Sin Cumplimiento Total de la Publicación en Medios Oficiales de las Disposiciones Emitidas por el CONAC

Normas del CONAC	Campesche	Coahuila	Hidalgo	Puebla	San Luis Potosí	Sonora	Tabasco	Tlaxcala
Plan Anual de Trabajo del CONAC para 2013	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓
Lineamientos para la construcción y diseño de indicadores de desempeño mediante la Metodología de Marco Lógico	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓
Acuerdo 1 aprobado por el CONAC en reunión del 3 de mayo de 2013	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓
Acuerdo que reforma las Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio (Elementos Generales) publicado el 27 de diciembre de 2010	✓	✓	✓	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo que reforma las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos	☒	☒	✓	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo por el que se modifica el acuerdo del 27 de febrero de 2013 sobre los Términos y condiciones para la distribución del fondo previsto en el PEF 2013, para el otorgamiento de subsidios a las entidades federativas y a los municipios para la capacitación	☒	☒	✓	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado General (SSG) para los municipios con población entre cinco mil a veinticinco mil habitantes	✓	☒	✓	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo en el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado Básico (SSB) para los municipios con menos de cinco mil habitantes	✓	☒	✓	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo por el que se determina la norma para establecer la estructura del formato de la relación de bienes que componen el patrimonio del ente público	☒	☒	☒	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo por el que se emite la clasificación programática (tipología general)	☒	☒	✓	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo por el que se aprueba que el Presidente y el Secretario Técnico del CONAC, conjunta o separadamente, celebren los convenios necesarios, con autoridades estatales, consejos estatales de armonización contable, entidades de fiscalización locales	☒	☒	✓	☒	✓	☒	☒	☒
Acuerdo por el que se determina la norma de información financiera para precisar los alcances del Acuerdo 1 aprobado por el CONAC, en reunión del 3 de mayo de 2013 y publicado el 16 de mayo de 2013	✓	☒	✓	☒	✓	☒	☒	☒

Fuente: CONAC, Cuadro de avance en la publicación en medios oficiales de las Normas emitidas por el CONAC, consultado en octubre de 2013, <http://www.shcp.gob.mx/conac/Paginas/Adopcion.aspx>

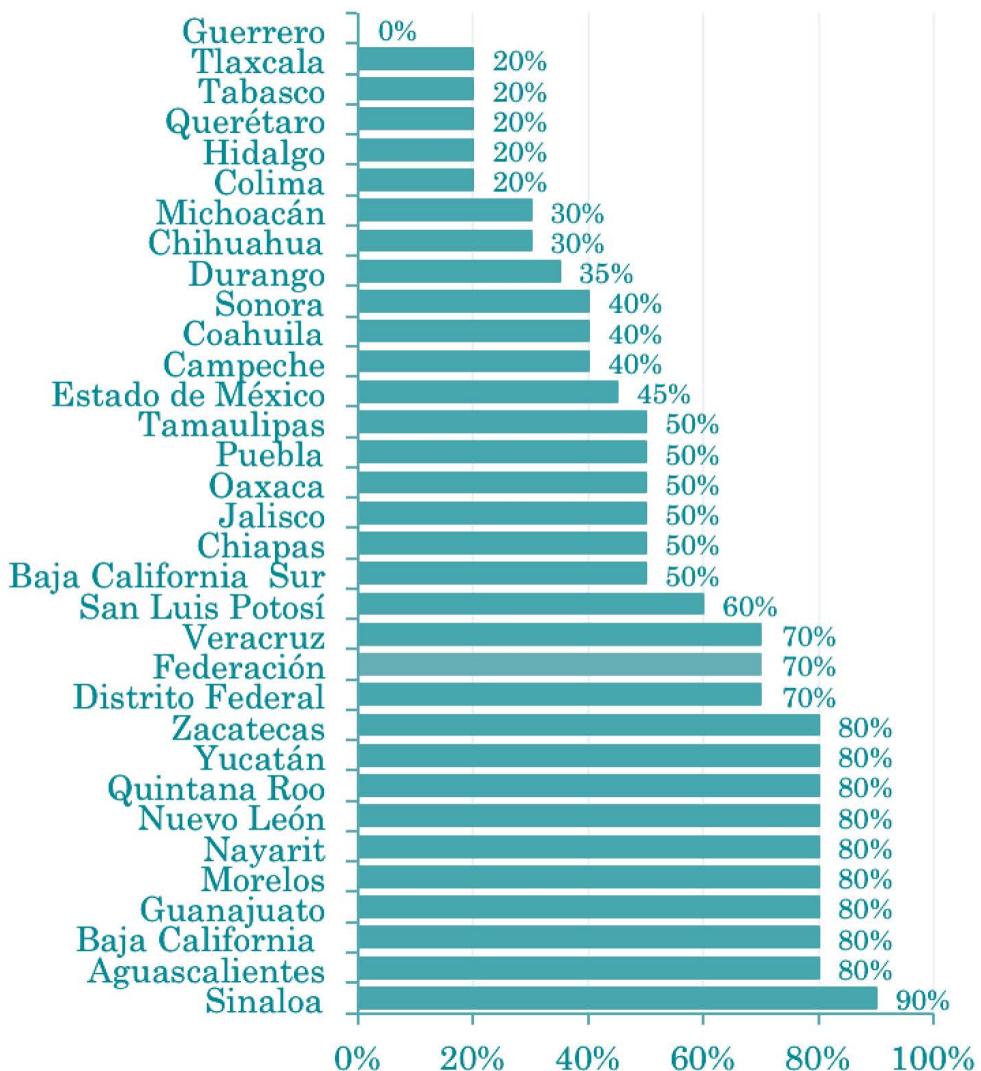
(MCCG) donde señala las prácticas, métodos, procedimientos y disposiciones legales que deben observarse para que la información contenida en los informes y estados financieros sea considerada como válida, relevante, confiable y comparable. De esta manera, el contenido y la forma en que se publican estos documentos constituyen adecuaciones específicas que los estados deberán cumplir para lograr la armonización contable. El MCCG señala que los entes públicos obligados (federales, estatales, y municipales) deberán generar 10 reportes con información contable (Anexo 3). Asimismo, el MCCG requiere la publicación de dos reportes generados con base en información presupuestal: i) Estado Analítico de Ingresos (refleja la comparación del total de ingresos estimados y los realmente obtenidos durante un ejercicio fiscal), y ii) el Estado Analítico del Ejercicio del Presupuesto de Egresos (muestra el comportamiento del presupuesto original -autorizado por los congresos legislativos-, las modificaciones autorizadas durante su ejercicio, y el presupuesto pagado).

Para analizar el cumplimiento del registro y la comparabilidad de la información contable y presupuestal del ejercicio fiscal 2012 se consultaron las cuentas públicas estatales y federales. Solo se encontró esta información disponible para 26 estados. Sin embargo,

muchas de la información contable y presupuestal no se encontró dentro de las cuentas públicas estatales y se tuvieron que buscar estos reportes directamente en los portales de transparencia estatales (Chihuahua e Hidalgo). Ante la ausencia de información, se emplearon datos de 2011 para Baja California Sur, Campeche, Durango, Estado de México, Tamaulipas y Puebla (ver Anexo 4). Esta última entidad, a pesar de tener publicada la cuenta pública de 2012, no presenta su información contable. El único estado que no tiene su cuenta pública disponible desde 2010 es Guerrero.⁴ Esta ausencia de series completas para todas las entidades hace evidente la imposibilidad de comparar la información con un denominador común de tiempo y atenta contra la utilidad de la misma al no estar disponible de manera oportuna.

La información contable publicada por las entidades federativas no es suficiente: el 59 por ciento de los estados publican menos de la mitad de los reportes financieros con información contable. Los estados que publican al menos el 80 por ciento de los reportes requeridos por el CONAC son Zacatecas, Yucatán, Quintana Roo, Nuevo León, Nayarit, Morelos, Guanajuato, Baja California, Aguascalientes y Sinaloa. Véase en la Gráfica 1 que el gobierno federal presenta solo el 70 por ciento de los reportes.

Gráfica 1. Publicación de Reportes Financieros con Información Contable



Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA ES EL DE MAYOR PUBLICACIÓN; EL 94 POR CIENTO DE LOS SUJETOS ANALIZADOS (ENTIDADES FEDERATIVAS Y GOBIERNO FEDERAL) LO INCLUYE EN SU CUENTA PÚBLICA O EN PORTALES OFICIALES.

En la Tabla 2 se muestran de manera detallada los reportes financieros con información contable que publica cada una de las entidades federativas. El Estado de Situación Financiera es el de mayor publicación; el 94 por ciento de los sujetos analizados (entidades federativas y gobierno federal) lo incluye en su cuenta pública o en portales oficiales. Los otros reportes con mayor publicación son Estado de Actividades (76 por ciento), Reporte Analítico de la Deuda Pública (76 por ciento), Notas a los Estados Financieros (74 por ciento), y Estado de Variaciones en la Hacienda Pública (61 por ciento). Los reportes financieros con información contable con menor publicación son Estado Analítico del Activo (52 por ciento), Estado de Resultados (39 por ciento), Estado de Flujos de Efectivos (39 por ciento), Reporte de Pasivos Contingentes (18 por ciento), y Estado de Cambios en la Situación Financiera (12 por ciento). Por otro lado, también se observó durante el análisis que los formatos de los reportes de algunas entidades no son homogéneos, por ejemplo, Estado de México y Veracruz son las únicas entidades federativas que presentan en el mismo reporte tanto el Estado de Situación Financiera como el Estado de Cambios en la Situación Financiera, en tanto que el resto de las entidades que publican ambos reportes lo realizan de manera separada.

En materia presupuestal 91 por ciento de las entidades federativas y el gobierno federal publican el Reporte Analítico de Ingresos. Guerrero, Querétaro y Tlaxcala fueron las únicas excepciones. Pero únicamente 66 por ciento de las entidades federativas y el gobierno federal publican el Reporte Analítico del Ejercicio del Presupuesto de Egresos (véase el Anexo 5).

Tabla 2. Reportes Financieros con Información Contable

Estado	Situación Financiera	Variaciones en la Hacienda Pública	Cambios en la Situación Financiera	Pasivos Contingentes	Analítico del Activo	Analítico de la Deuda Pública	De Resultados	De Actividades	Notas	Flujo de Efectivo	Número de Estados Financieros con Información Contable
Aguascalientes	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	● 8
Baja California	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	● 8
Baja California Sur	✓	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✗	✗	✓	● 5
Campeche	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	● 4
Chiapas	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✗	✗	● 5
Chihuahua	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✗	● 3
Coahuila	✗	✓	✗	✗	✗	✓	✗	✓	✓	✗	● 4
Colima	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	● 2
Distrito Federal	✓	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✗	● 7
Durango	✓	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✗	● 3.5
Estado de México	●	✗	●	✗	●	✓	✓	✓	✓	✗	● 4.5
Guanajuato	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	● 8
Guerrero	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	● 0
Hidalgo	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✓	✗	✗	● 2
Jalisco	✓	✓	✗	✗	✓	✗	✗	✓	✓	✗	● 5
Michoacán	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	● 3
Morelos	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	● 8
Nayarit	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	● 8
Nuevo León	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	● 8
Oaxaca	✓	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✗	● 5
Puebla	✓	✓	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✗	● 5
Querétaro	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	● 2
Quintana Roo	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	● 8
San Luis Potosí	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✗	● 6
Sinaloa	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	● 9
Sonora	✓	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✗	● 4
Tabasco	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	● 2
Tamaulipas	✓	✓	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	● 5
Tlaxcala	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✗	● 2
Veracruz	●	✓	●	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	● 7
Yucatán	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	● 8
Zacatecas	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	● 8
Federación	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	● 7

Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia. El signo dentro del círculo naranja denota una cuenta pública que omite por completo la información contable, o un estado financiero que, a pesar de tener el mismo nombre, presenta información de manera diferente. La transición de rojo a gris, y de gris a negro va de un punto de aceptación baja a intermedia, y de intermedia a buena con base en una escala del valor máximo y mínimo obtenido entre las entidades, no del máximo puntaje a obtener.

En la Tabla 3 se muestra el contenido publicado en las Notas a los Estados Financieros. Por un lado, sólo 44 por ciento de las entidades federativas (14 estados) publican dentro de sus notas las bases de medición o valuación de los activos y pasivos. Llama la atención que las bases de medición no son homogéneas. Por ejemplo, algunos emplean el costo histórico, mientras que otros utilizan el valor catastral para evaluar el monto de los activos. Por otro lado, sólo 22 por ciento de las entidades federativas (siete estados) aclaran en sus notas si los activos fijos son o no actualizados o están depreciados por su uso. La mayoría de los estados que brindan información relacionada con la actualización del activo fijo es para aclarar que no realizan la actualización de su valor o la depreciación por su uso o el paso del tiempo.

En suma, no existe homogeneidad en cuanto a la presentación del valor de los activos fijos de los estados, pues mientras que algunos informan que no realizan la actualización, pocos mencionan que sí están presentando montos actualizados, y de la gran mayoría (25 estados) no se conoce qué tipo de información están publicando (si es actualizada o no). Por último, el gobierno federal no publica en sus notas ni las bases de medición o valuación de sus activos y pasivos, ni si los montos de sus activos fijos se encuentran actualizados.

Tabla 3. Información Complementaria de las Bases de Preparación de los Reportes Financieros

Estado	Notas	Bases de medición	Actualización de Activo Fijo
Aguascalientes	✓	✗	✗
Baja California	✓	✓	✓
Baja California Sur	✗	✗	✗
Campeche	✓	✗	✗
Chiapas	✗	✗	✗
Chihuahua	✓	✓	✗
Coahuila	✓	✓	✗
Colima	✗	✗	✗
Distrito Federal	✓	✗	✗
Durango	✗	✗	✗
Estado de México	✓	✓	✓
Guanajuato	✓	✗	✓
Guerrero	✗	✗	✗
Hidalgo	✗	✗	✗
Jalisco	✓	✓	✗
Michoacán	✓	✗	✗
Morelos	✓	✓	✗
Nayarit	✓	✗	✗
Nuevo León	✓	✓	✓
Oaxaca	✓	✓	✓
Puebla	✓	✓	✗
Querétaro	✗	✗	✗
Quintana Roo	✓	✗	✓
San Luis Potosí	✓	✓	✓
Sinaloa	✓	✗	✗
Sonora	✓	✓	✗
Tabasco	✗	✗	✗
Tamaulipas	✓	✗	✗
Tlaxcala	✗	✗	✗
Veracruz	✓	✓	✗
Yucatán	✓	✓	✗
Zacatecas	✓	✓	✗

Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Contabilidad
Gubernamental

CAPÍTULO
III

TRANSPARENTAR PARA TODOS

PARA HACER POSIBLE EL INCREMENTO DE LA TRANSPARENCIA EN LA APLICACIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS, México necesita evaluar la toma de decisiones de los funcionarios públicos, procurar que la ciudadanía conozca con detalle el desempeño del gobierno y, finalmente, que los miembros de la Federación den a conocer la efectividad con la que se ejercieron los recursos transferidos. El camino que están siguiendo muchos países en materia contable para evaluar el desempeño gubernamental es adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés), órgano interno de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés). El IFAC se fundó desde 1977 con el propósito de que los valores de integridad, transparencia y competencia fueran los ejes rectores de la profesión contable.

Las NICSP se emiten con el ánimo de reproducir las mejores prácticas en materia contable de las autoridades

del sector público. Para ello conjunta los conocimientos y análisis de diferentes organismos como son el Consejo de Normas Internacionales (IASB), los emisores de las normas nacionales de cada uno de sus países miembros, así como también de sus organismos reguladores, los organismos profesionales de contabilidad y otras organizaciones enfocadas en el estudio y análisis de la información financiera del sector público. En suma, las NICSP son las normas que representan las mejores prácticas internacionales en la elaboración de los estados financieros por parte de las entidades públicas aplicables en todos los niveles de gobierno.

La aplicación de las NICSP se considera como una muestra del interés por parte de los funcionarios públicos por mejorar el nivel de confianza en la calidad y fiabilidad de la información financiera de sus gobiernos. Incluso en casos como el de Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido y los Estados Unidos, la integración de las NICSP a sus sistemas de información contable y financiera forma

parte de sus estrategias de modernización de la gestión pública (Fuertes, 2008, Benito, Brusca y Montesinos, 2007). Al número de gobiernos de países que adoptan las NICSP, también se están sumando diferentes organismos internacionales como el Banco Mundial y la OCDE, pues las NICSP son consideradas las mejores prácticas para la elaboración de la información financiera por parte de los organismos públicos (IFAC, 2007). Entonces, la adopción de las NICSP aumenta la confiabilidad sobre la información financiera y fomenta la provisión de información para la rendición de cuentas de los servidores públicos a través de sus informes financieros que permitan la evaluación de la salud financiera de los entes públicos y del desempeño de la gestión de recursos públicos. Incluso, organismos internacionales -como el FMI- están condicionando a los países en desarrollo la liberación de nuevos créditos a cambio de que las autoridades adopten las NICSP (Chan, 2006).

En la medida en que la presentación de la información financiera mexicana adopte los lineamientos de los NICSP, se favorece la rendición de cuentas de los servidores públicos, pero también se construyen datos útiles para su toma de decisiones en el gobierno. Asimismo, los NICSP benefician la evaluación que realizan las entidades de fiscalización y los órganos de control interno, así

como también la labor del Congreso de la Unión y de las legislaturas de las entidades federativas al facilitar el seguimiento y la evaluación de los diversos programas económicos y sociales.

La adopción de las NICSP también generará beneficios para los usuarios de la información financiera que se encuentran fuera del sector público como lo son las entidades bancarias y financieras. Estas unidades emplean estos datos para evaluar el otorgamiento de crédito a los entes públicos y también para calificar la calidad crediticia de los mismos. Finalmente, el otro usuario relevante es el ciudadano interesado en el seguimiento y evaluación de los recursos públicos. Así es como el acatamiento a las NICSP es considerado como el primer paso que toman todos aquellos países interesados en comenzar un proceso de modernización en sus sistemas de información (Fuertes, 2008). Por esta razón, Chan (2008) cataloga la observancia de las NICSP como un referente internacional para evaluar las prácticas contables gubernamentales y la rendición de cuentas en materia contable-financiera.

A continuación se presenta una evaluación entre el camino que el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) ha trazado para alcanzar las aspiraciones de la LGCG y la aplicación de las NICSP que los gobiernos estatales ya están realizando en sus registros

contables. Con el propósito de determinar el grado de armonización contable de los reportes financieros estatales analizados se utiliza el Índice Herfindahl-Hirschman. (H). Este índice mide el nivel en el que un elemento está presente entre un grupo de sujetos. En el caso de que todos los sujetos cuenten con el mismo elemento, se dice que existe una homologación en la presencia del elemento analizado. Si de manera contraria, solo uno o unos cuantos sujetos presentan dicho elemento, se dice que no existe armonización.

Una manera simple de ejemplificar la lógica del Herfindahl-Hirschman es, por ejemplo, si en una escuela se impone el uso de un suéter reglamentario. Si sólo uno de 100 alumnos viste esta prenda, se dice que no hay homologación o armonización en el uso del uniforme. Aquí el valor de H sería alto. En cambio, si 80 alumnos traen el suéter a clase se considera que existe una alta homologación o armonización en el uso del uniforme de la escuela y el valor alcanzado por H es bajo. En el caso que nos ocupa, las entidades federativas y el gobierno federal se han comprometido a adquirir el mismo “guardarropa financiero”, que consiste en varias prendas. El presente ejercicio consiste calcular el H para cada una de las partes de este vestuario y determinar, así, el grado de armonización que alcanzan cuando visten cada una de ellas.

De esta manera, el Índice Herfindahl-Hirschman es una medición que considera el peso de la frecuencia relativa de una alternativa respecto de otra (Rodríguez, 2009:8). La frecuencia relativa resulta de la división del número de elementos de cada entidad pública entre el número total de elementos que a nivel nacional se producen.

$$H = \sum_{i=1}^n p_i^2$$

$$p = \frac{n}{s}$$

Donde p es la frecuencia relativa de la alternativa i y s es el total de alternativas. Así, H es Índice de Armonización Contable Herfindahl-Hirschman que resulta de la suma del cuadrado de cada p_i , el cual representa la proporción de las publicaciones (n) del sujeto i con relación al total de reportes encontrados en todos los sujetos analizados (s). Entre más grande sea H menor es el número de reportes similares que publican entidades federativas y el gobierno federal. Por el contrario, entre menor sea el valor H mayor es el número de sujetos que ha publicado la información. De esta manera, un alto valor H equivale a una baja armonización u homologación de publicación. El valor de H dependerá del número de entidades que participan en el

**CON EL PROPÓSITO
DE DETERMINAR EL
GRADO DE
ARMONIZACIÓN
CONTABLE DE LOS
REPORTES
FINANCIEROS
ESTATALES ANALIZADOS
SE UTILIZA EL ÍNDICE
HERFINDAHL-HIRSCH-
MAN. (H). ESTE ÍNDICE
MIDE EL NIVEL EN EL
QUE UN ELEMENTO
ESTÁ PRESENTE
ENTRE UN GRUPO
DE SUJETOS.**

cálculo. En este caso se analizan las 32 entidades y el gobierno federal. Si todos reportaran la misma información financiera y contable, el valor de H sería de 1/33 (0.0303) y, por lo tanto, éste sería el valor del índice que señala la existencia de una completa armonización u homologación en la publicación de información contable por parte de los estados y del gobierno federal.

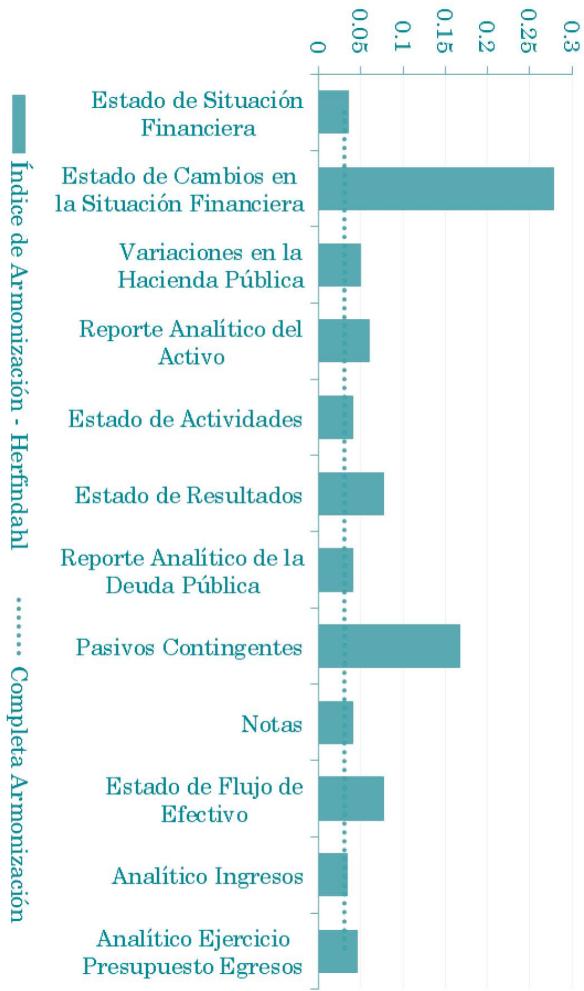
Primero se analiza el grado de armonización en lo relacionado con la publicación de cada uno de los 10 reportes que requiere el CONAC. Posteriormente, se diagnosticará el grado de armonización de la información contenida en los estados financieros, en apego a los lineamientos establecidos en la NICSP 1 emitido por el IFAC. Es decir, en la primera parte se diagnostica si todos los sujetos obligados aquí analizados publican los reportes solicitados. En la segunda parte, se evalúa si los reportes contienen la misma información para que se puedan construir razones financieras que permitan la comparación de la evaluación de los gobiernos estatales entre sí y con la Federación.

Analítico de la Deuda Pública, Reporte de Analítico de Ingresos y Notas de los Estados Financieros. Esto indica que existe un alto grado de armonización en relación con la publicación de estos reportes. En cambio, el Estado de Cambios en la Situación Financiera, Reporte de Pasivos Contingentes y el Estado de Flujos de Efectivo muestran una baja armonización u homogeneización en su publicación. Es decir, son pocos los estados que publican esta información financiera. De esta forma, poco se puede saber sobre los recursos generados y utilizados a nivel estatal y los movimientos de efectivo en las entidades federativas.

ARMONIZACIÓN EN LA PUBLICACIÓN

En la Gráfica 2 se muestra que la mayor armonización se presenta en la publicación del Estado de Situación Financiera, Estado de Actividades, Reporte

Gráfica 2. Índice de Armonización Contable Herfindahl-Hirschman en la Presentación de Reportes con Información Contable y Presupuestal



Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

ARMONIZACIÓN CONTABLE

La NICSP 1 exige la presentación de determinada información dentro de cada uno de estos estados financieros. Evaluar el contenido de estos reportes garantiza que existen elementos para construir razones financieras que den luz sobre la gestión que los funcionarios ejecutan en relación con sus finanzas. Hay un sinfín de razones financieras que pueden construirse para determinar la efectividad operativa y financiera de la gestión pública.⁵ Entonces, valorar los estados financieros a la luz de la NICSP 1 permite determinar el grado de disponibilidad de la información requerida para realizar una apreciación del desempeño financiero de las entidades federativas y del gobierno federal.

Por esto, para efectos del presente análisis, se revisará el cumplimiento de la NICSP 1 en los dos estados financieros que en México, según se diagnosticó, presentan el mayor nivel de armonización: Estado de Situación Financiera y el Estado de Actividades.⁶ El contenido de los estados financieros es muy vasto. Para simplificar su presentación, su diagnóstico se divide en términos de activos (bienes y derechos), pasivos (deudas y obligaciones), patrimonial (resultado del ejercicio, resultado acumulado de ejercicios anteriores, y reservas), y notas a los estados financieros (para determinar la calidad de la información presentada)

publicados en sus Estados de Situación Financiera. Posteriormente, se presenta el detalle de los renglones presupuestales (ingresos, gastos, deuda pública e intereses) publicados en los Estados de Actividades y/o Resultados.

Oaxaca, Baja California, Chiapas, Guanajuato, Morelos y Nuevo León presentan al menos 80 por ciento de las cuentas señaladas en los lineamientos de la NICSP 1 para el análisis de sus activos. Chihuahua, Coahuila, Guerrero e Hidalgo no presentan esta información ni en su Estado de Situación Financiera de su cuenta pública estatal, ni en sus portales oficiales (Anexo 6); estas mismas entidades federativas incumplen también con la publicación de sus pasivos y su patrimonio. El estado de Tlaxcala solo identifica su pasivo a corto plazo, por lo que es el único gobierno que presenta la mitad de la información requerida sobre sus pasivos (Anexo 7). El 84 por ciento de las entidades federativas, junto con el gobierno federal, realizan la identificación del pasivo a corto plazo y el pasivo a largo plazo como lo señala la NICSP 1. Solo Baja California Sur presenta información sobre su patrimonio que cumple con los lineamientos de la NICSP 1, la gran mayoría de los gobiernos estatales cumple con 75 por ciento de los lineamientos establecidos a nivel internacional (Anexo 8).

Las definiciones del Estado de Resultados y del Estado de Actividades

son distintas.⁷ Sin embargo, algunas entidades publicaban uno de los dos, o los dos reportes y ambos con contenido similar (ingresos, egresos, costos, gastos y resultado del ejercicio). Por ello, para esta evaluación de la información de ingresos, egresos, intereses y resultados se buscó la información sin importar que estuviera en el Estado de Resultados o en el Estado de Actividades. Son 24 entidades federativas junto con el gobierno federal, quienes presentan 100 por ciento de los renglones establecidos en la NICSP 1 relacionados con la actividad presupuestal (Anexo 9).

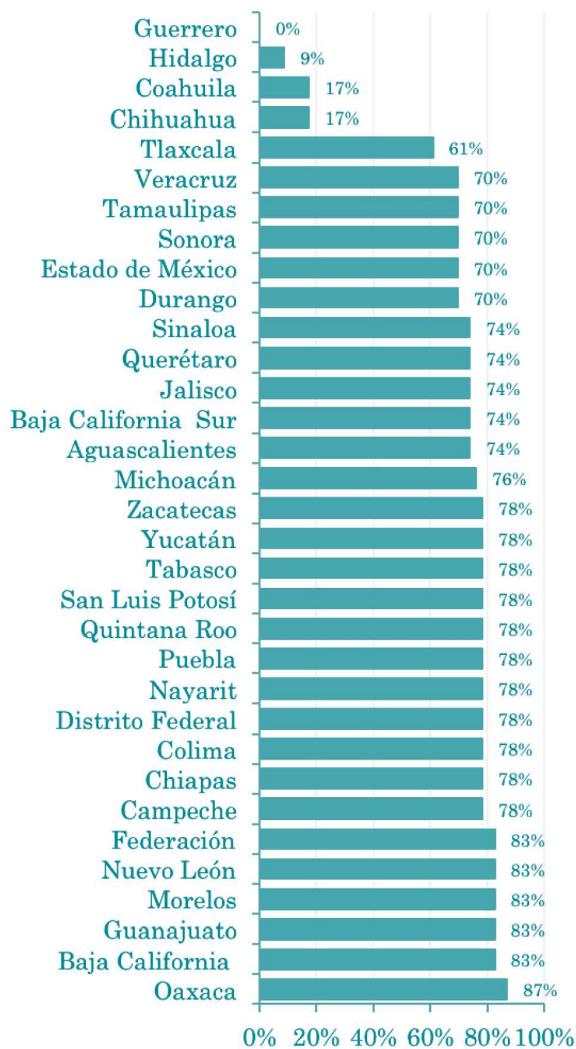
Es necesario analizar si las cuentas contables necesarias para realizar un análisis del desempeño financiero que establece el IFAC están presentes.

Este ejercicio no sólo consiste en determinar si los gobiernos estatales únicamente están publicando información, sino que ésta debe cumplir una función o ser útil, especialmente para una evaluación del desempeño financiero. La NICSP establece el contenido de la información básica necesaria para la transparencia y la rendición de cuentas. Solo en cinco entidades federativas, junto con el gobierno federal, se presentan en el Estado de Situación Financiera y en el Estado de Actividades o Resultados 83 por ciento de los renglones o cuentas contables necesarios para construir razones financieras que faciliten la evaluación del desem-

**ESTE EJERCICIO NO
SOLO CONSISTE EN
DETERMINAR SI LOS
GOBIERNOS ESTATALES
ÚNICAMENTE ESTÁN
PUBLICANDO INFOR-
MACIÓN, SINO QUE
ÉSTA DEBE CUMPLIR
UNA FUNCIÓN O SER
ÚTIL, ESPECIALMENTE
PARA UNA EVALUACIÓN
DEL DESEMPEÑO
FINANCIERO.**

peño de la gestión financiera. Son 10 entidades federativas las que publican el 70 por ciento o menos de los renglones necesarios: Durango, Estado de México, Sonora, Tamaulipas, Veracruz, Tlaxcala, Chihuahua, Coahuila, Hidalgo y Guerrero (ver Gráfica 3).

Gráfica 3. Cuentas Contables Requeridas para Evaluar el Desempeño Financiero



Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

En la Tabla 4 se muestra con detalle cada una de las cuentas de activo, pasivo, hacienda pública (patrimonio), y de actividades o resultados que se publican en el Estado de Situación Financiera y en el Estado de Actividades o Resultados de cada una de las entidades federativas y el gobierno federal. De manera general, se podrá notar que solo Aguascalientes publica el monto de sus Cuentas por Cobrar de Transacciones Con Contraprestación (servicios), y que cuatro estados (Aguascalientes, Durango, Nuevo León, y Oaxaca) publican el monto de sus Cuentas por Cobrar de Transacciones Sin Contraprestación (impuestos, multas, etc.). Así también, solo Baja California Sur publica el monto de las Reservas de Hacienda Pública en su Estado de Situación Financiera. Nueve entidades federativas y el gobierno federal muestran los montos de sus inventarios dentro del Estado de Situación Financiera. Se hace seguimiento a 71 por ciento de las recomendaciones expuestas en la NICSP 1 relacionadas con la información básica que debe estar presente en un Estado de Situación Financiera y un Estado de Actividades o Resultados del sector público. Cabe recordar que estos datos fueron obtenidos con información de diferentes años por lo que hay que revisar la oportunidad con la que se publica esta información para ciertas entidades federativas.

Si todos los gobiernos estatales reportaran todos los estados financieros con información contable y presupuestal, el H tendría un valor de 0.0303. Contando la información publicada el valor que toma el H es de 0.0352, el cual indica que existe una armonización parcial, en tanto que el valor del índice indica que no todos los sujetos analizados participan con el mismo monto de información publicada.

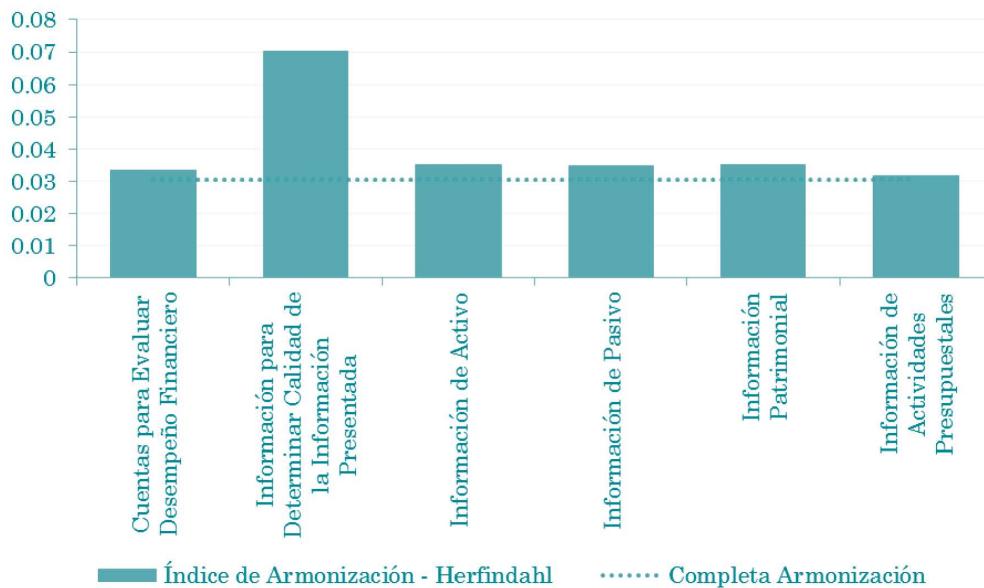
Nuevamente se calcula el H , pero ahora para medir el grado de armonización y homologación de la información publicada dentro de los Estados de Situación Financiera y Estados de Actividades o Resultados de los gobiernos estatales y del gobierno federal. Al analizar por rubros globales, en la Gráfica 4 es posible observar que existe una alta homologación de la información que se publica en los Estados Financieros (dado que el H tiene un valor muy bajo), con excepción de aquella que se relaciona con las Notas a los Estados Financieros. Esta omisión no es menor ya que esta información sirve para determinar la calidad de la información presentada, como las bases de medición o valuación y la actualización del activo fijo.

Tabla 4. Publicación de Cuentas Contables y Presupuestales por Entidad Federativa

Estado	Estado de Situación Financiera													Estado de Actividades / Resultados	%				
	Activo Circulante	Efectivo	Equivalentes de Efectivo (Bancos)	Inventarios	Cuentas por Cobrar de Transacciones Con Contraprestación (Servicios)	Cuentas por Cobrar de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos, Multas)	Creditos Otorgados a Corto Plazo	Ingresos Provenientes de Inversiones	Activo No Circulante	Propiedades, Planta y Equipo	Propiedades de Inversión Terrenos y Edificios	Pasivo a Corto Plazo	Pasivo a Largo Plazo	Hacienda Pública	Resultados Acumulados	Reservas	Resultado del Período		
Aguascalientes	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Baja California	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.9
Baja California Sur	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Campeche	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Chiapas	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Chihuahua	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.2
Coahuila	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.2
Colima	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Distrito Federal	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Durango	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.7
Estado de México	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.7
Guanajuato	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.9
Guerrero	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0
Hidalgo	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.1
Jalisco	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Michoacán	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Morelos	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.9
Nayarit	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Nuevo León	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.9
Oaxaca	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.9
Puebla	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Querétaro	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Quintana Roo	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
San Luis Potosí	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Sinaloa	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Sonora	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.7
Tabasco	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Tamaulipas	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.7
Tlaxcala	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.6
Veracruz	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.7
Yucatán	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Zacatecas	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.8
Federación	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	0.9

Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Gráfica 4. Índice de Armonización Contable Herfindahl-Hirschman de Grupos de Cuentas Contables y Presupuestales



Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

En la Gráfica 5 se muestra la medición del grado de armonización y homologación de cada una de las cuentas o renglones presentados dentro de los Estados de Situación Financiera y de los Estados de Actividades o Resultados de los gobiernos estatales y del gobierno federal. El cálculo de H indica que de los 23 conceptos analizados, 17 de ellos presentan una alta homologación o armonización de criterios de publicación.

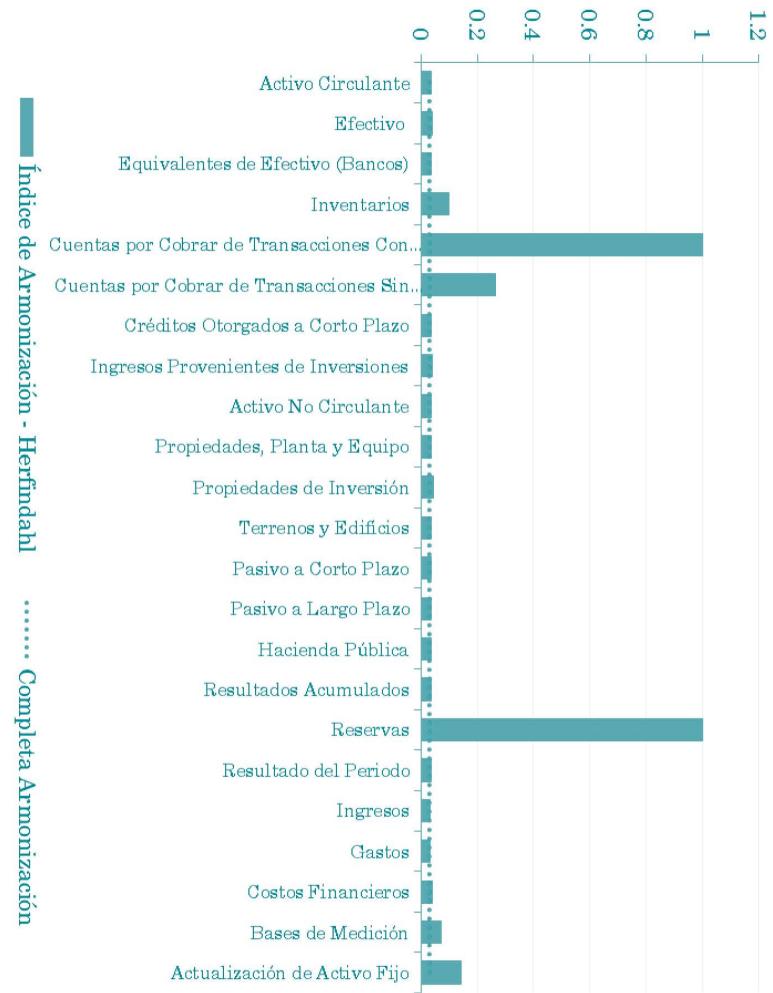
En el caso de que todas las entidades federativas incluyeran en sus estados financieros el saldo de todas las cuentas contables consideradas para determinar el desempeño de la gestión financiera de acuerdo con los lineamientos de las NICSP 1, el H tendría un valor de 0.0303, valor que indicaría una armonización total con relación al contenido de las cuentas publicadas. Con los datos obtenidos el H toma un valor de 0.0334, el cual se encuentra por arriba del umbral que indicaría de la existencia de una armonización total de la información publicada dentro de los estados financieros. Se concluye que no todos los sujetos analizados participan con la misma cantidad de información publicada dentro de sus estados financieros.

En suma, la LGCG promete el aumento en cantidad de información contable y financiera a partir de su plena implementación en 2012 en los tres

niveles de gobierno. Mientras esto sucede, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en pleno uso de sus facultades, está dando indicios de que también se preocupa por generar recomendaciones que mejoren la calidad de la información. Sin embargo, todavía falta mejorar el contenido de los reportes relacionados con Inventarios, Cuentas por Cobrar de Transacciones Con Contraprestación, Cuentas por Cobrar de Transacciones Sin Contraprestación, Reservas de la Hacienda Pública, Bases de Medición o Valuación de las operaciones económicas y financieras, y Actualización del Activo Fijo.

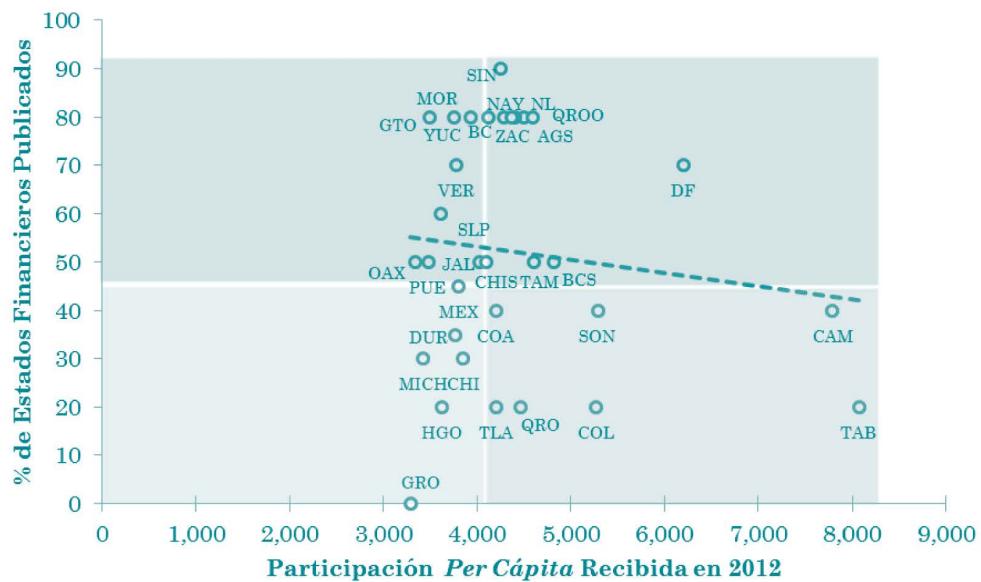
Una homologación completa en el contenido de la información contable y presupuestal abona a la mejora de la rendición de cuentas y su comparación entre entidades federativas. Por ejemplo, para aquellas entidades federativas con mayores montos de compromisos debido a que contabilizan sus pasivos contingentes (como las pensiones), se podría pensar que tendrán una mayor afectación en su gestión financiera. Sin embargo, dan una imagen más real de su situación financiera que aquellas entidades federativas que no contabilizan este tipo de pasivos, y que por lo tanto, no realizan planes para hacerles frente de manera preavida, sino hasta que el pasivo ya es exigible, situación que podría desestabilizar financieramente a la entidad federativa.

Gráfica 5. Índice de Armonización Contable Herfindahl-Hirschman de Cuentas Contables y Presupuestales



Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Gráfica 6. Correlación entre Participación Per Cápita Recibida en 2012 y Porcentaje de Publicación de Estados Financieros con Información Contable y Presupuestal



Fuente: Elaboración propia con base en cifras del reporte Total de Participaciones e Incentivos Económicos pagadas de enero a diciembre de 2012 y su comparación con el mismo período de 2011. SHCP. 2013. http://www.hacienda.gob.mx/Estados/Participaciones/2012/Diciembre_bibli/49_cuadro_20.pdf; Cuentas Públicas Estatales y estados financieros con información contable y presupuestal publicadas en 2011 y 2012.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal aumentó los ingresos de las entidades federativas, a pesar de que sus esfuerzos por recaudar ingresos propios sean mínimos. Es decir, prácticamente las haciendas estatales reciben sus ingresos mediante transferencias federales y en muy baja medida por sus ingresos propios que recaudan en sus localidades. En la Gráfica 6 se muestra la relación entre la participación per cápita del Fondo General de Participaciones recibida por cada entidad federativa y el porcentaje de estados financieros con información contable y presupuestal publicados por cada estado. Se observa que en Aguascalientes, Baja California, Distrito Federal, Nayarit, Nuevo León, Sinaloa y Zacatecas existe la relación en la que a mayor porcentaje de participación per cápita, mayor es el porcentaje de publicación de estados financieros. Los estados con mayor porcentaje de publicación de estados financieros, a pesar de haber recibido una menor participación per cápita son Guanajuato, Morelos, San Luis Potosí, Veracruz, y Yucatán.

Las entidades federativas tienen plena autonomía para ejercer estos recursos, pero aquí es donde surge el llamado de atención para comenzar a dialogar en términos de la equidad horizontal de los ciudadanos que residen en las entidades más beneficiadas por la transferencia de recursos y, sin embar-

go, todavía permanecen en las mismas condiciones de rezago. Es tiempo que a la discusión de la rendición de cuentas se sumen las entidades federativas que más han contribuido a la generación de recursos tributarios y pregunten a sus pares el destino que se le ha dado a este financiamiento en los estados más necesitados, en especial a las transferencias condicionadas. Este diálogo servirá para enriquecer la discusión sobre el sistema de coordinación fiscal vigente en el país. Es aquí donde se inicia la relevancia de la contabilidad gubernamental como medio de política, gobernanza y rendición de cuentas en México.

CONCLUSIONES

**EN LA ACTUALIDAD,
MÉXICO NO CUENTA
CON INFORMACIÓN
SISTEMATIZADA QUE
PERMITA DIAGNOSTI-
CAR EL AVANCE PARA
CERRAR LA BRECHA
ECONÓMICA QUE
EXISTE ENTRE LOS
DIFERENTES ESTADOS
DE LA REPÚBLICA.**

LAS DEMOCRACIAS MODERNAS SE ENFRENTAN A DESAFÍOS SIN PRECEDENTES, con la aparición de nuevas formas de participación ciudadana y de representación, así como a nuevas formas de prestación de servicios que llegan a difuminar las fronteras entre los sectores público y privado. Esto afecta no solo a las estructuras de gobierno, sino también a la democracia, cuestionando el sentido mismo de la actuación del sector público, y la manera de explicarlo. Estos cambios demandan sistemas de contabilidad que permitan, no solo la generación de presupuestos para la presentación de informes, sino que permitan evaluar el desempeño financiero de los servidores públicos. En efecto, la contabilidad es hoy un medio importante de política, un dispositivo fundamental de gobierno y un canal central para la rendición de cuentas. Por lo tanto, puede proporcionar un lenguaje común y un campo en el que las interacciones y las intersecciones de la rendición de cuentas y de la democracia están en juego, pues ahí es donde se define el desempeño

del sector público. La compleja mediación contable y del desempeño del sector público, y las intersecciones entre la democracia, el buen gobierno y la rendición de cuentas, obliga a poner especial atención a los alcances de sus informes financieros, contables y presupuestales que presentan las entidades federativas.

En la actualidad, México no cuenta con información sistematizada que permita diagnosticar el avance para cerrar la brecha económica que existe entre los diferentes estados de la República. Tampoco se cuenta con los datos que posibiliten evaluar la rentabilidad de la inversión pública ejercida para la promoción del crecimiento. Falta también información para cuantificar la (in)eficiencia operativa y técnica de la gestión pública que se incluya en el diálogo sobre la calidad de los tres niveles de gobierno en el país.

A reserva de la buena voluntad con la que los gobernadores observen el cumplimiento de la LGCG, se puede esperar un aumento en la cantidad de infor-

mación financiera y contable en las entidades federativas, lo que repercutirá en una mejor evaluación financiera de la toma de decisiones de los funcionarios públicos. Conocer la posibilidad que tienen los gobiernos estatales para afrontar los compromisos contraídos, por ejemplo, servirá para informar a la ciudadanía qué está pasando con los recursos públicos y evaluar con más elementos el desempeño financiero de las unidades constitutivas de la Federación mexicana. La puesta en marcha de las NICSP supone un grado de armonización mínimo para poder dar cuentas del desempeño financiero gubernamental de los tres niveles de gobierno, e incluso entre ellos.

La contabilidad gubernamental es el puente que comunica los fondos asignados a las entidades federativas con los productos y servicios que proveen a sus ciudadanos, por lo que se requiere que la información contable disponible esté ligada con la eficacia de cada organismo público; esto implica que cada movimiento del recurso público (sea de índole material, financiera o humana) debe estar ligado a un resultado de política pública. En consecuencia, la contabilidad es el instrumento que permite conectar la gestión interna de la administración pública con la gestión de políticas públicas, es decir, si en efecto hay un compromiso para obtener un resultado.

Ante la inminente escasez de recursos petroleros que se avecina en el país, los estados se vuelven sujetos obligados no solo ante sus electores, sino también ante los estados que han proveído con los recursos para mejorar la calidad de vida de sus electores. Ellos deben ser los primeros interesados en difundir el uso y destino de los recursos recaudados en donde reside el mayor número de contribuyentes en el país. La generación de este sistema de contabilidad gubernamental es un instrumento que no solo debe proponerse armonizar el contenido y la presentación de la información financiera. Su principal contribución debe permearse en la discusión política sobre el federalismo fiscal en México, tema que cruza los caminos de la gobernabilidad, la democracia y la rendición de cuentas. La ciudadanía ya está despertando. Sirva este documento para despertar en los funcionarios estatales un cuestionamiento sobre el verdadero sentido de sus funciones y sobre la manera en que rinden cuentas a la ciudadanía, pero también al resto de los miembros de la Federación mexicana.

ANEXOS

Anexo 1. Publicación en Medios Oficiales de Entidades Federativas de las Disposiciones Emitidas por el CONAC

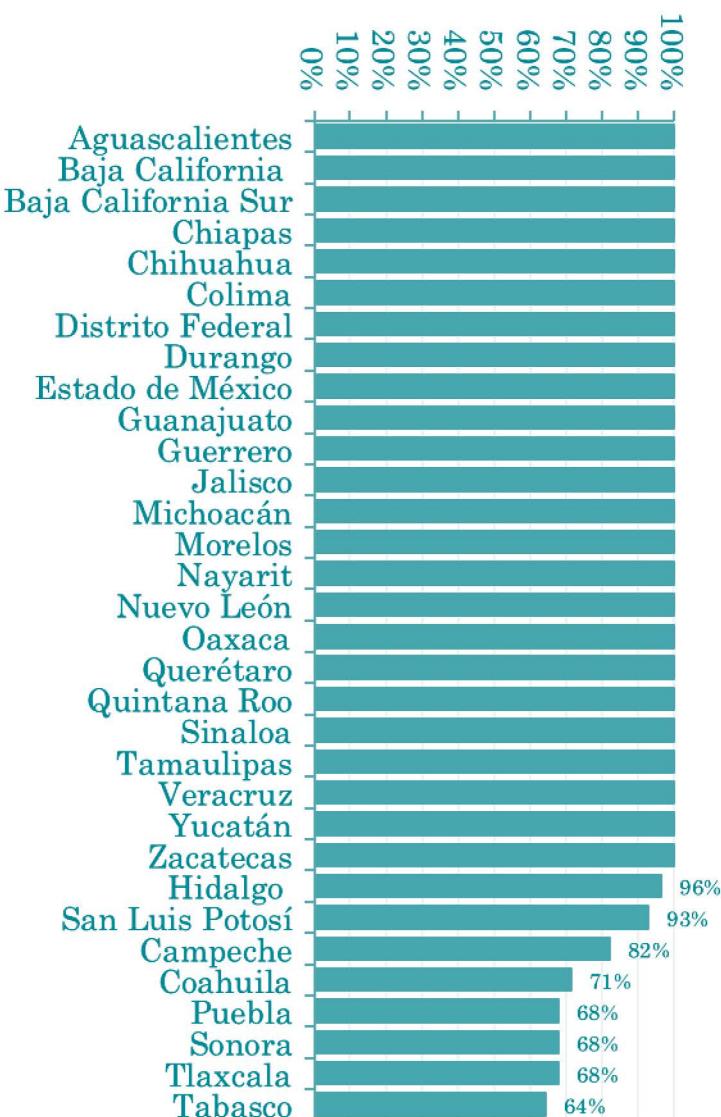
Disposiciones	Aguascalientes	Baja California	Baja California Sur	Campeche	Chiapas	Chihuahua	Coahuila	Colima	Distrito Federal	Durango	Estado de México	Guanajuato	Juárez	Méjico	Nayarit	Nicaragua	Oaxaca	Puebla	Querétaro	Quintana Roo	San Luis Potosí	Sinaloa	Sonora	Tlaxcala	Tamaulipas	Tabasco	Veracruz	Yucatán	Zacatecas
Norma para armonizar la presentación de la información adicional a la iniciativa de la Ley de Ingresos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para armonizar la presentación de la información adicional a la iniciativa del Proyecto de Presupuesto de Egresos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para la difusión a la ciudadanía de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para establecer la estructura del Calendario de Ingresos base mensual	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para establecer la estructura del Calendario del Presupuesto de Egresos base mensual	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para establecer la estructura de información de montos pagados por ayudas y subsidios	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para establecer la estructura de información del formato de programas con recursos federales por orden de gobierno	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para establecer la estructura de información de relación de las cuentas bancarias productivas específicas que se presentan en la cuenta pública, en las cuales se depositen los recursos federales transferidos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Norma para establecer la estructura de información que las entidades federativas deberán presentar relativa a las aportaciones federales en materia de salud y los formatos de presentación	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	

Disposiciones	Aguascalientes	Baja California	Baja California Sur	Campche	Chiapas	Chihuahua	Coahuila	Colima	Durango	Estado de México	Guanajuato	Guerrero	Hidalgo	Jalisco	Michoacán	Morelos	Nayarit	Nuevo León	Oaxaca	Puebla	Querétaro	Quintana Roo	San Luis Potosí	Sinaloa	Sonora	Tlaxcala	Tamaulipas	Tabasco	Veracruz	Yucatán	Zacatecas
Plan Anual de Trabajo del CONAC para 2013	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Lineamientos para la construcción y diseño de indicadores de desempeño mediante la Metodología de Marco Lógico	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Acuerdo 1 aprobado por el CONAC en reunión del 3 de mayo de 2013	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Acuerdo que reforma las Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio (Elementos Generales) publicado el 27 de diciembre de 2010	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Acuerdo que reforma las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓		
Acuerdo por el que se modifica el acuerdo del 27 de febrero de 2013 sobre los Términos y condiciones para la distribución del fondo previsto en el PEF 2013, para el otorgamiento de subsidios a las entidades federativas y a los municipios para la capacitación	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓		
Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado General (SSG) para los municipios con población entre cinco mil a veinticinco mil habitantes	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	☒	✓		
Acuerdo en el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado Básico (SSB) para los municipios con menos de cinco mil habitantes	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓		
Acuerdo por el que se determina la norma para establecer la estructura del formato de la relación de bienes que componen el patrimonio del ente público	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓		

Disposiciones	Aguascalientes	Baja California	Baja California Sur	Campeche	Chiapas	Chihuahua	Coahuila	Colima	Distrito Federal	Durango	Estado de México	Guanajuato	Guanajuato	Hidalgo	Jalisco	Michoacán	Méjico	Nayarit	Nuevo León	Oaxaca	Puebla	Querétaro	Quintana Roo	San Luis Potosí	Sinaloa	Sonora	Tlaxcala	Tamaulipas	Vercruz	Yucatán	Zacatecas
Acuerdo por el que se emite la clasificación programática (tipología general)	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	☒	☒	✓	✓	✓	✓
Acuerdo por el que se aprueba que el Presidente y el Secretario Técnico del CONAC, conjunta o separadamente, celebren los convenios necesarios, con autoridades estatales, consejos estatales de armonización contable, entidades de fiscalización locales	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	☒	☒	✓	✓	✓	✓
Acuerdo por el que se determina la norma de información financiera para precisar los alcances del Acuerdo 1 aprobado por el CONAC, en reunión del 3 de mayo de 2013 y publicado el 16 de mayo de 2013	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	☒	✓	✓	✓	✓	☒	☒	✓	✓	✓	✓

Fuente: CONAC, Cuadro de avance en la publicación en medios oficiales de las Normas emitidas por el CONAC, consultado en octubre de 2013, <http://www.shcp.gob.mx/conac/Paginas/Adopcion.aspx>

Anexo 2. Seguimiento de Publicación en Medios Oficiales de las Disposiciones Emitidas por el CONAC en Entidades Federativas



Fuente: Elaboración propia con datos del Cuadro de avance en la publicación en medios oficiales de las Normas emitidas por el CONAC. CONAC, 2013.

Anexo 3. Información Contable solicitada por el CONAC

1. **Estado de Situación Financiera.** Refleja la posición financiera del ente público a una fecha determinada, e incluye información del activo, pasivo, y patrimonio o hacienda pública.
2. **Estado de Variación en la Hacienda Pública.** Refleja la actividad financiera relacionada con el flujo de recursos recibidos y ejercidos, incluye las modificaciones que afectaron el patrimonio o hacienda pública del ente.
3. **Estado de Cambios en la Situación Financiera.** Refleja los cambios ocurridos en la estructura de resultados financieros del ente público, así como los recursos generados y utilizados en su operación.
4. **Informes sobre Pasivos Contingentes.** Refleja la información sobre las posibles obligaciones que solo serán aplicadas cuando ocurran uno o más eventos inciertos que no están bajo el control del ente público.
5. **Estado Analítico del Activo.** Refleja el comportamiento del activo (bienes y derechos de los que dispone el ente público para realizar sus operaciones). Incluye su saldo inicial, incrementos, decrementos y su saldo final.
6. **Estado Analítico de la Deuda y otros Pasivos.** Refleja el saldo de las obligaciones a las que se hace acreedor el ente público por empréstitos internos y externos, que han sido autorizados o ratificados por los congresos legislativos.
7. **Estado de Resultados.** Refleja el resultado de las operaciones, incluye información de ingresos, costos y gastos, y determina al final la utilidad o pérdida en un ejercicio. Este estado por lo general lo elaboran entidades paraestatales.
8. **Estado de Actividades.** Refleja la variación total del patrimonio en un periodo, incluye información relevante sobre el resultado de las transacciones que afectan o modifican el patrimonio de la entidad. Este estado por lo general lo elaboran las entidades no lucrativas.
9. **Notas a los Estados Financieros.** Reflejan información complementaria de los rubros y saldos presentados en los estados financieros. Estas notas son una parte integral de los reportes financieros, por lo que es obligatoria su presentación. Entre la información mínima que se debe reflejar en las notas son las bases de preparación de los estados financieros y las principales políticas de carácter normativo contable, y la explicación de las variaciones más significativas.

10. **Estado de Flujo de Efectivo.** Refleja los movimientos del efectivo y sus equivalentes en un periodo. Este estado no se encuentra contemplado dentro del MCCG, sin embargo, sí se hace referencia a la obligación de informar acerca del flujo de fondos aunque no especifica más información acerca del mismo.

Fuente: DICE (2009), página 9, Capítulo VI, párrafos 70 al 99.

Anexo 4. Información Contable y Presupuestal Publicada

Estado	Año de la Información Contable y Presupuestal	Información Contable dentro de Cuenta Pública
Aguascalientes	2012	✓
Baja California	2012	✓
Baja California Sur	2011	✓
Campeche	2011	✓
Coahuila	2012	✓
Colima	2012	✓
Chiapas	2012	✓
Chihuahua	2012	!
Distrito Federal	2012	✓
Durango	2011	✓
Guanajuato	2012	✓
Guerrero	-	-
Hidalgo	2012	!
Jalisco	2012	✓
México	2011	✓
Michoacán	2012	✓
Morelos	2012	✓
Nayarit	2012	✓
Nuevo León	2012	✓
Oaxaca	2012	✓
Puebla	2011	✓
Querétaro	2012	✗
Quintana Roo	2012	✗
San Luis Potosí	2012	✓
Sinaloa	2012	✓
Sonora	2012	✓
Tabasco	2012	✗
Tamaulipas	2011	✓
Tlaxcala	2012	✓
Veracruz	2012	✓
Yucatán	2012	✓
Zacatecas	2012	✓
Federal	2012	✓

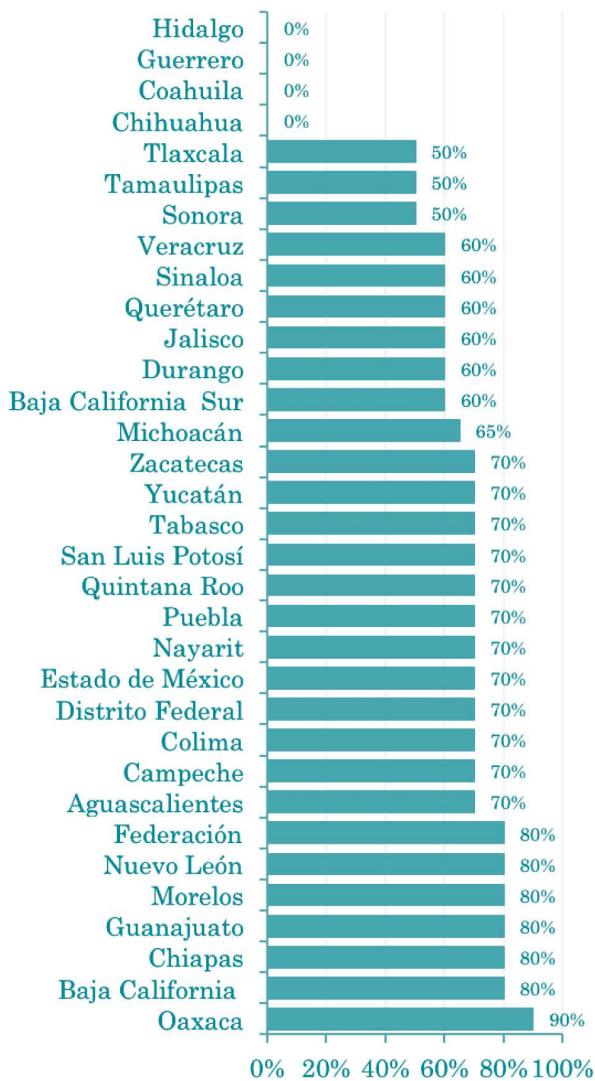
Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Anexo 5. Reportes Financieros con Información Presupuestal

Estado	Análtico Ingresos	Análtico Ejercicio Presupuesto Egresos	Número de Estados Financieros con Información Presupuestal
Aguascalientes	✓	✗	1
Baja California	✓	✓	2
Baja California Sur	✓	✗	1
Campeche	✓	✓	2
Chiapas	✓	✓	2
Chihuahua	✓	✓	2
Coahuila	✓	✓	2
Colima	✓	✗	1
Distrito Federal	✗	✗	0.5
Durango	✓	✓	2
Estado de México	✓	✓	2
Guanajuato	✓	✓	2
Guerrero	✗	✗	0
Hidalgo	✓	✓	2
Jalisco	✓	✓	2
Michoacán	✓	✗	1
Morelos	✓	✓	2
Nayarit	✓	✓	2
Nuevo León	✓	✓	2
Oaxaca	✓	✓	2
Puebla	✓	✓	2
Querétaro	✗	✗	0
Quintana Roo	✓	✗	1
San Luis Potosí	✓	✓	2
Sinaloa	✓	✓	2
Sonora	✓	✓	2
Tabasco	✓	✗	1
Tamaulipas	✓	✓	2
Tlaxcala	✗	✗	0
Veracruz	✓	✓	2
Yucatán	✓	✗	1
Zacatecas	✓	✓	2
Federación	✓	✓	2

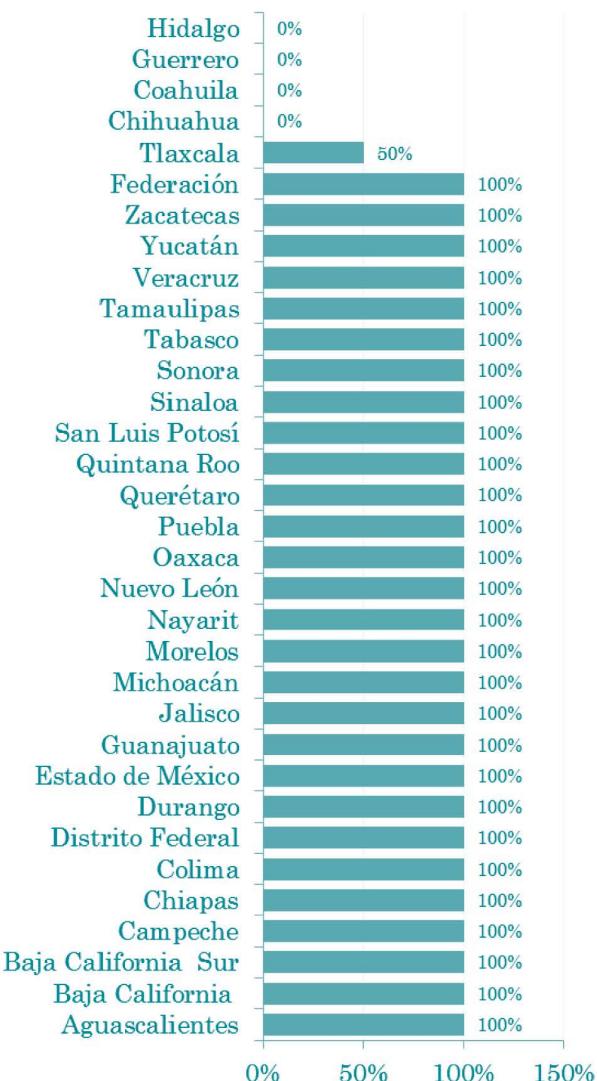
Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Anexo 6. Cuentas Contables Relacionadas con el Activo



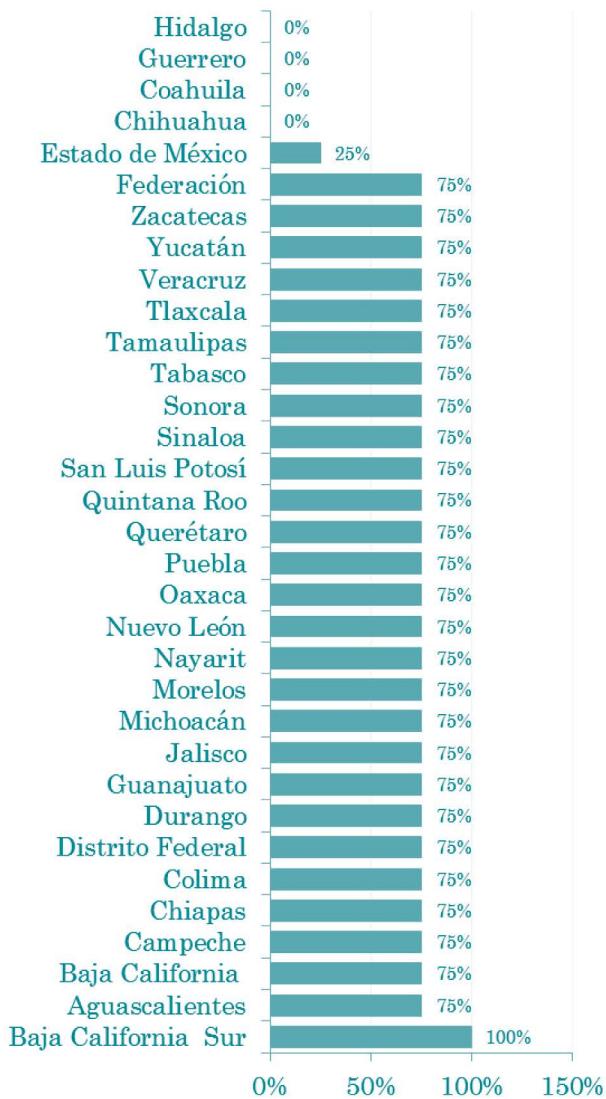
Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Anexo 7. Cuentas Contables Relacionadas con el Pasivo



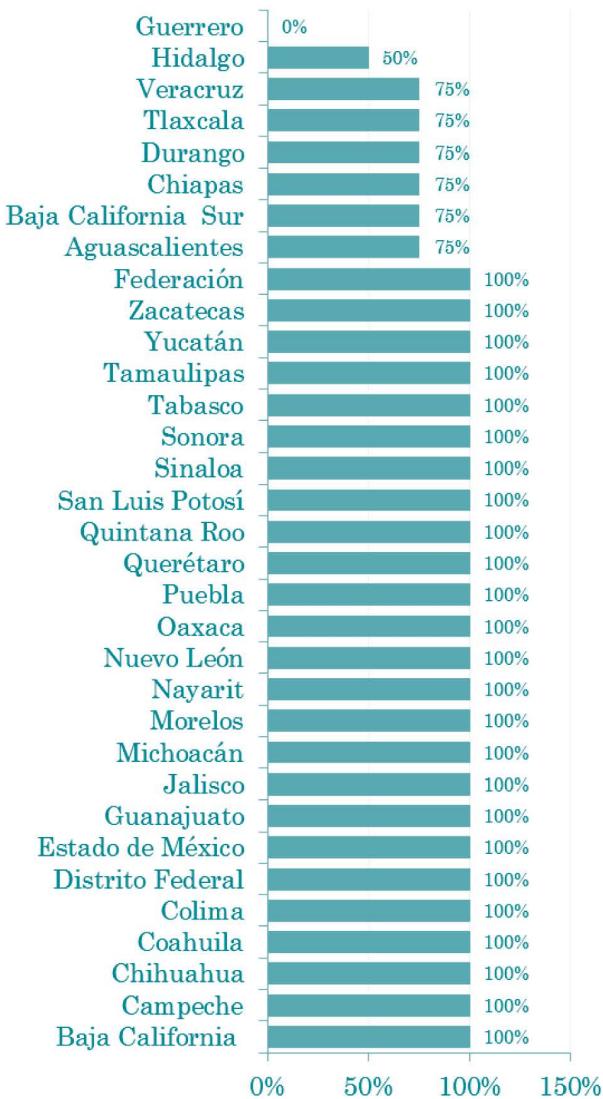
Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Anexo 8. Cuentas Contables Relacionadas con el Patrimonio



Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

Anexo 9. Cuentas Contables Relacionadas con Actividades Presupuestales



Fuente: Elaboración propia con base en cuentas públicas estatales y federal publicadas e información contable y presupuestal publicada en portales de transparencia.

NOTAS

- 1 A manera de ejemplo, véase el catálogo de cuentas de Chile.
- 2 DOF, 20 de agosto de 2009.
- 3 Véase Anexo 2.
- 4 En el portal de transparencia de Guerrero se señala que la cuenta pública de 2010 no fue entregada por la administración anterior. No señalan información relacionada con la cuenta pública de 2011, e indican que la cuenta pública de 2012 fue entregada el 27 de febrero de 2013, pero no ha sido aprobada por el Congreso legislativo del estado.
- 5 A manera de ejemplo están las razones de liquidez, apalancamiento, solvencia económica, economía y resultados, entre otras que buscan medir la salud financiera de un ente público, su capacidad para hacer frente a las deudas y para continuar con la provisión de bienes públicos. Estas razones financieras se calculan con base en los saldos del activo circulante, activo no circulante, efectivo, bancos, inversiones, acreedores, pasivo a largo plazo, pasivo a corto plazo, resultados del ejercicio, entre otras.
- 6 De acuerdo con la NICSP 1, en el Estado de Situación Financiera se requiere la presentación de los siguientes renglones: Activo circulante, Efectivo, Equivalentes de efectivo (bancos), Inventarios, Cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación (servicios), Cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos, multas), Créditos otorgados a corto plazo, Ingresos provenientes de inversiones, Activo no circulante, Propiedades, planta y equipo, Propiedades de inversión, Terrenos y edificios, Pasivo a corto plazo, Pasivo a largo plazo, Hacienda Pública, Resultados acumulados, Reservas y Resultado del periodo. Por su parte, en el Estado de Actividades la NICSP 1 se requiere que se presenten los renglones siguientes: Ingresos, Gastos, Costos financieros y Resultado del periodo.
- 7 Estado de Resultados: Refleja el resultado de las operaciones, incluye información de ingresos, costos y gastos, y determina al final la utilidad o pérdida en un ejercicio. Este estado por lo general lo elaboran entidades paraestatales. Estado de Actividades: Refleja la variación total del patrimonio en un periodo, incluye información relevante sobre el resultado de las transacciones que afectan o modifican el patrimonio de la entidad. Este estado por lo general lo elaboran las entidades no lucrativas (MCCG publicado en DOF, 2009).

BIBLIOGRAFÍA

- Benito Bernardino, Isabel Brusca y Vicente Montesinos. (2007). *The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs. International Review of Administrative Sciences*. Volumen 73, número 2. Pp. 293-317.
- Chan, James L. (2008). *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*. Próximamente en un volumen de documentos presentados para taller de "IPSAS" en la Universidad de Napoli Parthenope. Pp. 1-15. Consultado online: <http://jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>
- Chan, James L. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries, in *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Pad or Necessity*. Editado por Evelyne Lande y Jean-Claude Scheid (France: Expert Comptable Media, 2006). Pp. 31-42.
- CONAC. (2013). Cuadro de avance en la publicación en medios oficiales de las Normas emitidas por el CONAC. México. Consultado online: <http://www.shcp.gob.mx/conac/Paginas/Adopcion.aspx>
- DOF (2009). Marco Conceptual de la Contabilidad Gubernamental. México, 20 de agosto de 2009. Pp. 1-14.
- Fuertes, Iluminada. (2008). *Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*. Volumen 10, número 4. Pp. 327-345.
- IFAC. (2012). *International Public Sector Accounting Standard 1*. Londres. Pp. 1-60.
- IFAC. (2007). *Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. N.Y. Consultado online el 30 de junio de 2010. <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/2007-handbook-spanish-ver#2007-handbook-spanish-ver>
- IMCP y CCG. (2001). *Esquema general de la Contabilidad Gubernamental*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
- Majone, Giandomenico. (1997). *Evidencia, argumentación y persuasión en la formulación de políticas*. Fondo de Cultura Económica y Colegio Nacional de Ciencias Políticas y Administración Pública. México.
- Rodríguez, Patricia. (2009). *Armonización Contable, la experiencia chilena, un estudio sobre las partidas: existencias, gastos de investigación y desarrollo, activo fijo e inversiones permanentes*. Congreso Contabilidad de Gestión en el Nuevo Contexto de la Normalización Contable Internacional. Chile. Consultado el 20 de mayo de 2010. eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIICongreso/307.doc
- Sevic, Zeljko. (2004). *Accounting aspects of NPM: Accrual Accounting in the Public Sector. Journal of finance management In Public Services*. Volumen 4, número 1. Pp. 51-66.
- Shah, Anwar y, Chunli, Shen. (2009). *A Primer on Performance Budgeting*. Consultado online: <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/ShahandShenpaper.pdf>
- Sour, Laura. (2012). *IPSAS and Government Accounting Reform in Mexico. International Journal of Public Sector Performance Management*. Volumen 2, número 1. Pp. 5-24

*Contabilidad gubernamental: de la opacidad compartida a la armonización
financiera en los gobiernos estatales,*
se terminó de imprimir en el mes de diciembre de 2015 en los talleres gráficos de
Impresora y Encuadernadora Progreso, S.A. de C.V.
Tiraje: 5,000 ejemplares
Edición a cargo de:
Dirección General de Promoción y Vinculación con la Sociedad.



Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la
Información y Protección de Datos Personales

© Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la
Información y Protección de Datos Personales (INAI)
Av. Insurgentes Sur, No. 3211, Colonia Insurgentes Cuiculco,
Delegación Coyoacán, México, D.F. C.P. 04530
Primera Reedición del INAI
Impreso en México / Printed in Mexico