

Aspectos fundamentales en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y su armonización en las entidades federativas.

Capítulo 7: Administración Pública

Resumen

En 2008, se reformó la fracción XXVIII del artículo 73 para establecer la facultad del Congreso de la Unión para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional. La ley General de Contabilidad Gubernamental dio cumplimiento a este mandato a partir del inicio de su vigencia en 2009. Con la finalidad de ofrecer información útil sobre esta nueva disposición, en la presente ponencia se describen las características generales de la contabilidad gubernamental definiendo la armonización contable y se discuten los aspectos fundamentales que deben considerarse en la implementación, en términos del éxito que se generaría en la rendición de cuentas. Para tal efecto, primero se presentan algunos conceptos necesarios para una mejor comprensión del tema a tratar. Después, se describen los antecedentes que propiciaron las nuevas disposiciones en la materia. Brevemente se describe la Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria (LFPRH). Enseguida, se describen las principales características de la Contabilidad Gubernamental y se discuten los aspectos fundamentales para su implementación.

Palabras clave: Contabilidad Gubernamental, armonización contable, Finanzas públicas.

Introducción

En 2008, se reformó la fracción XXVIII del artículo 73 para establecer la facultad del Congreso de la Unión para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional. Por tal motivo y para dar cumplimiento al mandato constitucional se presentó la iniciativa de la Ley General de Contabilidad Gubernamental que tiene como objeto establecer los criterios generales que la regirán con el fin de lograr su adecuada armonización. Se aprobó e inició su vigencia el 1 de enero de 2009.

Sin embargo, es necesario considerar algunos aspectos fundamentales para el logro efectivo de la implementación de lo que la Ley General de Contabilidad Gubernamental establece. Por lo que en la presente ponencia se describen las bondades del Sistema de Contabilidad Gubernamental reflexionando en lo que se requiere para que se logren.

Para tal efecto, primero se presentan algunos conceptos necesarios para una mejor comprensión del tema a tratar. Después, se describen los antecedentes que propiciaron las nuevas disposiciones en la materia. Enseguida, se revisa la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley general de contabilidad gubernamental así como las características generales de la Ley aprobada. Como tema central de la ponencia se discuten los aspectos fundamentales que deberán considerarse para lograr una exitosa implementación.

Los principios de responsabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

En las finanzas públicas, los principios que deben regir su actuación están basados fundamentalmente en la responsabilidad y de manera derivada en la transparencia y rendición de cuentas. Brevemente, se conceptualiza cada uno de estos principios.

Responsabilidad, de manera general, es cumplir con el deber de asumir las consecuencias de los actos realizados. En el caso de la responsabilidad en las finanzas públicas de un Estado, se refiere al cumplimiento, con base en los ordenamientos jurídicos correspondientes, de lo que en ellos se estipula. Asimismo, se espera que los legisladores que aprueban dichos ordenamientos hacendarios, actúen de manera responsable en la expedición de las disposiciones financieras.

La transparencia, jurídicamente, se define como el acto público anticipado del Estado, a la voluntad del ciudadano, de dar a conocer su gestión pública. Se actúa con transparencia cuando sistemáticamente, se ofrece la información completa de la acción pública, considerando, desde el inicio, el derecho a esa información.

Por su parte, la rendición de cuentas, es un proceso pro-activo en el que los actores sujetos a él, informen y justifiquen sus planes de acción, comportamiento y resultados y al mismo tiempo se sujeten a los castigos y recompensas correspondientes.¹ Se entiende una acción a posteriori y a petición de un tercero sobre una acción aislada. En la rendición de cuentas, se justifican y se explican los resultados obtenidos.

Contabilidad gubernamental.

La contabilidad es el registro sistemático de las operaciones de una entidad económica cuyo objetivo es generar información financiera a través de Estados Financieros para la toma de decisiones. Entre los usuarios de la información financiera generada se encuentran los propietarios de las entidades económicas, accionistas, el sistema financiero y futuros inversionistas.

En el caso de la contabilidad gubernamental, la definición es la misma, ya que la administración pública realiza transacciones económicas que requieren de un registro sistemático para generar información financiera que refleje el origen y aplicación de los recursos del erario que será útil para distintos usuarios como las legislaturas federal y estatal, los administradores y por supuesto, para el

¹ Definición que presentó el Dr. John M. Ackerman del Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM en el Diplomado de Transparencia, combate a la corrupción y Estado de derecho el 9 de octubre de 2006.

ciudadano. Con la diferencia fundamental que la normatividad que la regula se genera a partir de un mandato legal: La Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG)

Armonización

De acuerdo con la fracción I del artículo 4 de la LGCG se entiende por armonización, la revisión, reestructuración y compatibilización de los modelos contables vigentes a nivel nacional, a partir de la adecuación y fortalecimiento de las disposiciones jurídicas que las rigen, de los procedimientos para el registro de las operaciones, de la información que deben generar los sistemas de contabilidad gubernamental y de las características y contenido de los principales informes de rendición de cuentas.

Antecedentes

En América Latina, en el siglo XXI se han observado algunos avances en la implementación de una gestión pública por resultados y de una cultura a favor de la responsabilidad, transparencia y rendición de cuentas. En el caso de México, algunos ejemplos en este sentido son la Ley federal de transparencia y acceso a la información pública gubernamental expedida en el año 2003 así como, la creación de la Secretaría de la Función Pública y el Instituto Federal de Acceso a la Información Pública.

Por otro lado, específicamente en el área de las finanzas públicas y hacendaria en México, en 2006 se expidió la Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria (LFPRH) que representa un gran avance en materia presupuestaria derivado de un proceso legislativo que inició hace seis años y cuyo contenido está dirigido a promover, en los sujetos que intervienen en el proceso presupuestario, la cultura de informar, transparentar y evaluar los resultados de la actividad financiera pública en el orden Federal de manera responsable. A partir de ese momento, se establece en ley y en la práctica un enfoque cualitativo que integra los principios de responsabilidad, transparencia y rendición de cuentas en el proceso presupuestario federal en México. Sin embargo, la LFPRH aplica

exclusivamente al orden federal y a los recursos federales que sean transferidos a las entidades federativas y municipios. Por tal motivo, su completa aplicación se vio obstaculizada por la dificultad de fiscalización, revisión y no obligatoriedad de los órdenes subnacionales a informar de manera homogénea sus cuentas públicas o mejor dicho, su información financiera.

Al considerar que en México, la dependencia financiera tanto de entidades federativas como municipios con el Gobierno Federal, representa en promedio aproximadamente entre el 85 y 90 por ciento, resulta indispensable, en términos de transparencia y rendición de cuentas, no sólo para con el Gobierno Federal sino además, hacia otros usuarios de la información financiera como el sistema financiero, el ciudadano y a nivel internacional, que la aplicación de sus recursos se informe de manera homogénea, comparable, desagregada y oportuna, por lo que surge la necesidad de iniciar un proceso cuya meta será lograr una armonización contable.

El antecedente primo, de este proceso se encuentra en la LFPRH y su urgencia de aplicación extensiva nacionalmente. Asimismo, se encuentra la reforma constitucional necesaria que faculta al Congreso de la Unión para legislar sobre esta materia incluyendo los ordenes estatales y municipales. Derivado de esto, en el Presupuesto de Egresos de la Federación se establece una disposición transitoria que promueve la armonización contable y por último, se expide la Ley General de Contabilidad Gubernamental cuyo objeto es establecer los lineamientos a que deberán sujetarse los entes públicos para cumplir con el mandato constitucional.

En los siguientes apartados se revisa brevemente la configuración de estas disposiciones con el objetivo de comprender como, en la Administración Pública, a través de los distintos ordenamientos, se da cumplimiento a una necesidad social de transparencia y rendición de cuentas. Asimismo, se revisan los principales puntos de la LGCG. Por último, se discute sobre los aspectos fundamentales a considerar en la implementación exitosa del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

La integración del capítulo IV a la Ley de Ingresos de la Federación en 2001 abarca en la solicitud de los informes trimestrales la información relativa a la asignación de los recursos. Asimismo, establece particularmente la relación ingreso-gasto al solicitar de manera desglosada los motivos, mecanismos, impactos en la recaudación y en la variación de los gastos, así como la justificación en cifras de las modificaciones en el marco jurídico tributario, otorgamiento de facilidades administrativas y estímulos fiscales, entre otros.

Algunos ejemplos en este sentido son la Ley federal de transparencia y acceso a la información pública gubernamental expedida en el año 2003 así como, la creación de la Secretaría de la Función Pública y el Instituto Federal de Acceso a la Información Pública.

Por otro lado, específicamente en el área de las finanzas públicas y hacendaria en México, en 2006 se expidió la Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria (LFPRH) que representa un gran avance en materia presupuestaria derivado de un proceso legislativo que inició hace seis años y cuyo contenido está dirigido a promover, en los sujetos que intervienen en el proceso presupuestario, la cultura de informar, transparentar y evaluar los resultados de la actividad financiera pública en el orden Federal de manera responsable. A partir de ese momento, se establece en ley y en la práctica un enfoque cualitativo que integra los principios de responsabilidad, transparencia y rendición de cuentas en el proceso presupuestario federal en México.

Sin embargo, la LFPRH aplica exclusivamente al orden federal y a los recursos federales que sean transferidos a las entidades federativas y municipios. Por tal motivo, su completa aplicación se vio obstaculizada por la dificultad de fiscalización, revisión y no obligatoriedad de los órdenes subnacionales a informar de manera homogénea sus cuentas públicas.

Al considerar que en México, la dependencia financiera tanto de entidades federativas como municipios con el Gobierno Federal, representa en promedio aproximadamente entre el 85 y 90 por ciento, resulta indispensable, en términos de transparencia y rendición de cuentas, no sólo para con el Gobierno Federal sino además, hacia otros usuarios de la información financiera como el sistema

financiero, el ciudadano y a nivel internacional, que la aplicación de sus recursos se informe de manera homogénea, comparable, desagregada y oportuna, por lo que surge la necesidad de iniciar un proceso cuya meta será lograr una armonización contable.

El antecedente primo, de este proceso se encuentra en la LFPRH y su urgencia de aplicación extensiva nacionalmente. Asimismo, se encuentra la reforma constitucional necesaria que faculta al Congreso de la Unión para legislar sobre esta materia incluyendo los órdenes estatales y municipales. Derivado de esto, en el Presupuesto de Egresos de la Federación se establece una disposición transitoria que promueve la armonización contable y por último, se expide la Ley General de Contabilidad Gubernamental cuyo objeto es establecer los lineamientos a que deberán sujetarse los entes públicos para cumplir con el mandato constitucional.

Ley General de Contabilidad Gubernamental.

El 4 de noviembre de 2008 fue presentada ante el Congreso de la Unión, la iniciativa que expide la Ley General de Contabilidad General suscrita por diputados de diversos grupos parlamentarios. Dentro de la exposición de motivos la iniciativa se hace referencia a la reforma de la fracción XXVIII del artículo 73 constitucional que faculta al Congreso para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos políticos administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional.²

Otro de los puntos importantes que se incluye en la iniciativa es que el objetivo de expedir este nuevo ordenamiento es proponer que la contabilidad gubernamental sea un instrumento clave, permanente y recurrente en la toma de decisiones y que no se limite a la generación de información para elaborar las Cuentas Públicas de los distintos órdenes de gobierno.

² Tomado de la iniciativa publicada en la Gaceta Parlamentaria, número 2627-III de la Cámara de Diputados.

Se establece la necesidad de un sistema contable que cuente con las siguientes características:

- Que establezca los criterios y las líneas generales para el registro contable de las operaciones financieras, así como para la emisión de información contable y de Cuenta Pública para los tres órdenes de gobierno.
- Que proponga un marco normativo claro en su enfoque y dirección, pero flexible para incorporar reglas, instrumentos y criterios actualizados como lo exige la dinámica de la gestión pública.
- Que asuma como premisa básica el registro y la valuación del patrimonio del Estado.
- Que implique la adopción de un modelo contable promotor de mejores prácticas nacionales e internacionales, para lo cual considera, entre otros elementos, el devengado contable como base para el registro y tratamiento valorativo de los hechos económico-financieros; el reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos públicos; el patrimonio del estado; y la aplicación de postulados básicos de contabilidad gubernamental.
- En materia de Cuenta Pública, que establezca la información mínima que debe integrar el documento, y que la información presupuestaria y programática que forme parte del mismo, deberá relacionarse en lo conducente con los objetivos y prioridades de la Planeación Nacional y Estatal.
- Que prevea que las Cuentas Públicas de la federación, estados, municipios y el Distrito Federal incluyan los resultados de la evaluación del desempeño, de conformidad con lo estipulado en las leyes de Coordinación Fiscal y Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Asimismo en la iniciativa, se establece la necesidad de implementar un sistema contable intergubernamental, con herramientas electrónicas de vanguardia y oportuno para la toma de decisiones. También, por primera vez se busca que la información financiera sea congruente con la información presupuestaria. Con esta característica se espera que los sistemas contables emitan información financiera

utilizando la base acumulativa, con control de inventarios y activos. Que la información coadyuve a la toma de decisiones.

Como referencia, se tomará como base un marco conceptual que emitirá el órgano rector de la Contabilidad Gubernamental para el registro, valuación, presentación y revelación de la información financiera, el cual contendrá los postulados básicos sustento técnico de la contabilidad gubernamental para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables, así como para organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información clara, concisa, oportuna y veraz.

Otra característica de la nueva ley es el registro patrimonial, la información financiera periódica, la integración de resultados con base en desempeño, el marco institucional con órganos colegiados para la emisión de los postulados, lineamientos y revisión de avances de implementación. Por último, como medida de garantizar un tiempo razonable de implementación, en sus artículos transitorios, se establecen plazos por orden de gobierno que permitirán la capacitación y aseguramiento de una implementación eficaz.

Anteriormente, los entes públicos se regían por el sistema contable de ingresos y egresos con momentos contables de acuerdo a flujo de efectivo, que en la práctica se considera como una contabilidad de control y simplificada que no ofrece suficiente información para la toma de decisiones, poco transparente e insuficiente para la rendición de cuentas.

Con este cambio, se promueve la aplicación de la técnica contable como lo es en la iniciativa privada con la normatividad suficiente para homologar el sistema contable para los usuarios de la información financiera, sin importar su finalidad. En este sentido, la armonización contable, obliga a la Administración Pública a actualizarse en términos no sólo de transparencia y rendición de cuentas, sino en la aplicación de plataformas electrónicas que deberán implementar para cumplir lo que el ordenamiento dispone. La estructura de la LGCG se presenta en la tabla 1.

Tabla 1

Ley General de Contabilidad Gubernamental			
DOF 31dic2008, vigencia 01enero2009, última reforma noviembre 2012			
TÍTULO	CAPÍTULO	CONTENIDO	ARTÍCULOS
PRIMERO		Objeto y definiciones de la Ley	
	ÚNICO	Disposiciones generales	1 a 5
SEGUNDO		De la Rectoría de la Armonización Contable	
	I	Del Consejo Nacional de Armonización Contable	6 al 10
	II	Del Secretario Técnico	11
	III	Del Comité Consultivo	12 y 13
	IV	Del procedimiento para la emisión de disposiciones y para el seguimiento de su cumplimiento	14 y 15
TERCERO		De la Contabilidad Gubernamental	
	I	Del sistema de Contabilidad Gubernamental	16 a 22
	II	Del registro patrimonial	23 al 32
	III	Del registro contable de las operaciones	33 al 43
CUARTO		De la información financiera gubernamental y la cuenta pública	
	I	De la información financiera gubernamental	44 al 51
	II	Del contenido de la Cuenta Pública	52 al 55
QUINTO		De la transparencia y difusión de la información financiera	
	I	Disposiciones generales	56 al 59
	II	De la Información Financiera Relativa a la Elaboración de las Iniciativas de Ley de Ingresos y los Proyectos de Presupuesto de Egresos	60 al 62
	III	De la información financiera relativa a la aprobación de las Leyes de ingresos y de los presupuestos de egresos	63 al 65
	IV	De la información financiera relativa al ejercicio presupuestario	66 al 78
	V	De la información financiera relativa a la evaluación y rendición de cuentas	79 al 83
SEXTO	ÚNICO	De las Sanciones	84 al 86
Transitorios originales y del Decreto de reforma de 2012.			

Fuente: Ley General de Contabilidad Gubernamental

Aspectos fundamentales en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y su armonización en las entidades federativas.

Como se observa se trata de una disposición general que no contiene a detalle la regulación de la contabilidad gubernamental. En su articulado hace referencia a los órganos que rigen y serán los encargados de emitir los documentos de observancia obligatoria y que contendrán los lineamientos y postulados de la CG. El documento principal es el marco conceptual y que integra, como las Normas de Información Financiera (NIF) para las entidades privadas, la normatividad a seguir. (Tabla 2 y Tabla 3)

Tabla 2.

ÓRGANOS RECTORES			
ÓRGANO	OBJETO	INTEGRANTES	FACULTADES
Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC)	La emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera.	Titular y subsecretarios de ingresos y egresos de la SHCP, Tesorero de la Federación, Titular de la UCEF-SHCP, 4 Gobernadores, un representante del DF y un secretario Técnico.	Emitir el marco conceptual, los postulados básicos, el plan de cuentas, los elementos mínimos de deben contener los manuales de CG; los requerimientos de información adicionales y los convertidores de las cuentas contables y complementarias; los lineamientos para sistemas de costos; las reglas de operación del Consejo y del Comité; el programa anual de trabajo, entre otras.
Secretario Técnico	Trabajo técnico de la contabilidad gubernamental	Titular de la Unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental de la SHCP	Entre otras, elaborar el marco conceptual, los postulados básicos, el plan de cuentas, las normas contables; actualizar las bases técnicas del sistema, Precisar los elementos mínimos de los manuales; programar los estudios para apoyo del desarrollo normativo; asesorar y capacitar a los entes públicos; emitir opinión y resolver consultas; Interpretar normas contables.
Comité Consultivo	Proponer y opinar para la mejora de la CG	La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, representantes de los municipios por cada Grupo zonal, de la ASF y estatales, el Director del INDETEC; del IMCP, de organizaciones de profesionales expertos.	Proponer al secretario técnico la creación o modificación de normas contables; emitir opinión sobre normas contables; proponer y apoyar acciones de capacitación; elaborar reglas de operación y programa anual de trabajo.

Fuente: Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Aspectos fundamentales en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y su armonización en las entidades federativas.

Tabla 3

INTEGRACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (MCCG)		
APARTADOS	CONTENIDO	
I	Características del MCCG	Establece los atributos esenciales para desarrollar la normatividad contable gubernamental, referencia la aplicación del registro en las operaciones y transacciones susceptibles de ser valoradas y cuantificadas, proporciona los conceptos que rigen a la CG y armoniza la generación y presentación de la información financiera, necesaria para rendir cuentas de forma veraz y oportuna, interpretar y evaluar la gestión pública, sustentar la toma de decisiones y apoyar en las tareas de fiscalización.
II	Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG)	Conformado por el conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes, estructurados sobre principios técnicos comunes destinados a captar, valorar, registrar, clasificar, extinguir, informar e interpretar las transacciones, transformaciones y eventos que, derivados de la actividad económica, modifican la situación económica, financiera y patrimonial del
III	Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental (PBCG)	Sustancia económica, entes públicos, existencia permanente, revelación suficiente, importancia relativa, registro e integración presupuestaria, consolidación de la información financiera, devengo contable, valuación, dualidad económica y consistencia.
IV	Necesidades de información financiera de los usuarios	Entre otros: El H. Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas; la Auditoría Superior de la Federación y entidades estatales de fiscalización y órganos internos de control; internamente los entes públicos; Entidades que proveen financiamiento y calificadoras y el público en
V	Cualidades de la información financiera a producir	Utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidad.
VI	Estados presupuestarios, financieros y económicos a producir y sus objetivos	PRESUPUESTARIOS: Estado analítico de ingresos; del ejercicio del presupuesto de egresos; endeudamiento; intereses de la deuda y Flujo de fondos que resume todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal. FINANCIEROS: Estado de situación financiera; de variación en la Hacienda Pública; de cambio en la situación financiera; Informes sobre pasivos contingentes; notas a los estados financieros; analítico del activo; analítico de la deuda y otros pasivos; de resultados; y de actividades. PROGRAMÁTICA: Gasto por categoría; programas y proyectos de inversión; e indicadores de resultados.
VII	Definición de la estructura básica y principales elementos de los estados financieros a elaborar.	Con base en la normatividad que emita el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) e instancia normativa correspondiente.

Fuente: Acuerdo por el que se emite el marco conceptual de contabilidad gubernamental. www.conac.gob.mx

Aspectos fundamentales en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y su armonización en las entidades federativas.

Para mejor comprensión y para referencia de las particularidades que rigen los fundamentos de la contabilidad gubernamental se presenta la descripción de los postulados básicos de contabilidad gubernamental (PBCG) que guardan gran similitud con los Postulados Básicos de las Normas de Información Financiera con la diferencia de haberlos adaptado a las características específicas de los entes públicos. (Tabla 4).

Tabla 4

Postulados básicos, Contabilidad Gubernamental.	
Postulado básico	Enunciado
SUSTANCIA ECONÓMICA	Es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente público y delimitan la operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG)
ENTES PÚBLICOS	Loa poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la federación y de las entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales.
EXISTENCIA PERMANENTE	La actividad del ente público se establece por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario. El sistema contable del ente público se establece considerando que el periodo de vida del mismo es indefinido.
REVELACIÓN SUFICIENTE	Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público. Como información financiera se considera la contable y presupuestaria y se presentará en estados financieros, reportes e informes acompañándose, en su caso, de las notas explicativas y de la información necesaria que sea representativa de la situación del ente público a una fecha establecida. Los estados financieros y presupuestarios con sus notas forman una unidad inseparable, por tanto, deben presentarse conjuntamente en todos los casos para una adecuada evaluación cuantitativa cumpliendo con las características de objetividad, verificabilidad y representatividad.
IMPORTANCIA RELATIVA	La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente. La información financiera tiene importancia relativa si existe el riesgo de que su omisión o presentación errónea afecte la percepción de los usuarios en relación con la rendición de cuentas, la fiscalización y la toma de decisiones.
REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA	La información presupuestaria de los entes públicos se integra en la contabilidad en los mismos términos que se presentan en la Ley de Ingresos y en el Decreto de Presupuesto de Egresos, de acuerdo con la naturaleza económica que le corresponda. El registro presupuestario del ingreso y del egreso en los entes públicos se debe reflejar en la contabilidad, considerando sus efectos patrimoniales y su vinculación con las etapas presupuestarias correspondientes. El SCG debe considerar cuentas de orden, para el registro del ingreso y el egreso, a fin de proporcionar información presupuestaria que permita evaluar los resultados obtenidos respecto de los presupuestos autorizados; el SCG debe identificar la vinculación entre las cuentas de orden y las de balance o resultados; la contabilización de los presupuestos deben seguir la metodología y registros equilibrados o igualados, representando las etapas presupuestarias de las transacciones a través de cuentas de orden del ingreso y del egreso; así como su efecto en la posición financiera y en los resultados; El SCG debe permitir identificar de forma individual y agregada el registro de las operaciones en las cuentas de orden, de balance y de resultados correspondientes; así como generar registros a diferentes niveles de agrupación; la clasificación de los egresos presupuestarios será al menos la siguiente; administrativa, conforme al Decreto de Presupuesto de Egresos, que es la que permite identificar quién gasta; funcional y programática, que indica para qué se gasta; y económica y por objeto del gasto que identifica en qué se gasta. La integración presupuestaria se realizará sumando la información preuspuetaria de entes independientes para presentar un solo informe.

Aspectos fundamentales en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y su armonización en las entidades federativas.

Postulados básicos, Contabilidad Gubernamental. (Continuación)	
Postulado básico	Enunciado
CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	Los estados financieros de los entes públicos deberán presentar de manera consolidada la situación financiera, los resultados de operación, el flujo de efectivo o los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública, como si se tratara de un solo ente público.
DEVENGO CONTABLE	Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. El ingreso devengado, es el momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros ingresos por parte de los entes públicos. El gasto devengado, es el momento que refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obra pública contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos,
VALUACIÓN	Todos los eventos que afecten económicamente al ente público deben ser cuantificados en términos monetarios y se registrarán al costo histórico o al valor económico más objetivo registrándose en moneda nacional.
DUALIDAD ECONÓMICA	El ente público debe reconocer en la contabilidad, la representación de las transacciones y algún otro evento que afecte su situación financiera, su composición por los recursos asignados para el logro de sus fines y por sus fuentes, conforme a los derechos y obligaciones.
CONSISTENCIA	Ante la existencia de operaciones similares en un ente público, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

Fuente: Acuerdo por el que se emiten los postulados básicos de contabilidad gubernamental. www.conac.gob.mx

Por último se relacionan los documentos que el CONAC ha publicado hasta enero de 2013 y que regulan técnicamente la implementación de la contabilidad gubernamental y su armonización. (Tabla 5)

Aspectos fundamentales en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y su armonización en las entidades federativas.

Tabla 5.

No.	Normativa	Fecha de publicación DOF
1	Marco conceptual de Contabilidad Gubernamental	20/08/2009
2	Postulados básicos de Contabilidad Gubernamental	20/08/2009
3	Normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los egresos	20/08/2009
4	Clasificador por objeto del gasto	09/12/2009
5	Clasificador por rubros de ingresos	09/12/2009
6	Plan de cuentas	09/12/2009
7	Normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos	09/12/2009
8	Normas y metodología para la emisión de información financiera y estructura de los Estados Financieros Básicos del ente público y características de sus notas.	09/12/2009
9	Clasificador por objeto del gasto (capítulo, concepto y partida genérica)	10/06/2010
10	Clasificador por tipo de gasto	10/06/2010
11	Clasificador funcional del gasto	10/06/2010
12	Adecuaciones al clasificador por objeto de gasto	19/11/2010
13	Manual de Contabilidad Gubernamental	22/11/2010
14	Principales reglas de registro y valoración del patrimonio. (Elementos generales)	27/12/2010
15	Clasificación funcional del gasto (Finalidad, función y subfunción)	27/12/2010
16	Marco metodológico sobre la forma y términos en que deberá orientarse el desarrollo del análisis de los componentes de las finanzas públicas con relación a los objetivos y prioridades que, en la materia, establezca la planeación del desarrollo, para su integración en la Cuenta Pública.	27/12/2010
17	Clasificación administrativa	07/07/2011
18	Clasificación económica de los ingresos, de los gastos y del financiamiento de los entes públicos	07/07/2011
19	Lineamientos mínimos relativos al diseño e integración del registro en los libros diario, mayor e inventarios y balances (registro electrónico)	07/07/2011
20	Lineamientos para la elaboración del catálogo de bienes que permita la interrelación automática con el clasificador por objeto del gasto y la lista de cuentas.	13/12/2011
21	Lineamientos dirigidos a asegurar que el Sistema de Contabilidad Gubernamental facilite el registro y control de los inventarios de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.	13/12/2011
22	Lineamientos generales del Sistema de Contabilidad Gubernamental Simplificado para los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.	13/12/2011
23	Reglas específicas del registro y valoración del patrimonio	13/12/2011
24	Lineamientos para el registro auxiliar sujeto a inventario de bienes arqueológicos, artísticos e históricos bajo custodia de los entes públicos.	15/08/2012
25	Lineamientos para la elaboración del catálogo de bienes inmuebles que permita la interrelación automática con el clasificador por objeto del gasto y la lista de cuentas.	15/08/2012
26	Parámetros de estimación de vida útil	15/08/2012
27	Plan de cuentas que formará parte del Manual de Contabilidad Gubernamental Simplificado para los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.	02/01/2013
28	Mejoras a los documentos aprobados por el Consejo Nacional de Armonización Contable	02/01/2013
29	Lineamientos que deberán observar los entes públicos para registrar en las cuentas de activo los fideicomisos, sin estructura orgánica y contratos análogos, incluyendo mandatos.	02/01/2013
30	Clasificador por fuentes de financiamiento	02/01/2013

FUENTE: CONAC

Discusión factores de éxito.

Como se describió en los puntos precedentes, se tiene evidencia de avances en materia de transparencia y evaluación del desempeño en otros ámbitos de la gestión pública pero, es importante reconocer que la administración de los recursos financieros es fundamental para garantizar el avance en el resto del aparato gubernamental. Las finanzas públicas son el reflejo de una buena o mala administración y a través de la percepción del ciudadano en el aprovechamiento y uso eficiente de los recursos públicos es como se promueve la credibilidad en un Estado.

Esto significa un avance sustancial debido principalmente a que la gestión pública en materia hacendaria federal se integra en un marco jurídico que califica la actuación de los sujetos en función de la responsabilidad que se tiene al referirse a las decisiones de origen y aplicación del erario. Con la LFPRH el avance es sustantivo debido a que se dirige a las personas y no únicamente a los procedimientos, es decir, a la forma en que se efectúan los procedimientos establecidos, a los objetivos y metas logrados y en general, a la evaluación de los resultados.

Ahora, con la Ley General de Contabilidad Gubernamental, (LGCG) se completa el círculo que se requiere para cumplir, en los tres órdenes de gobierno con lo que inició en 2001 y se fue concretando con los ordenamientos de transparencia, rendición de cuentas y de responsabilidad hacendaria.

Además, no existía justificante alguno para que un ente público, no elaborara su información financiera de la manera en que se lleva a cabo en las entidades privadas. Los usuarios de la información de la Administración Pública, también requieren de la desagregación, confiabilidad, utilidad, veracidad y oportunidad que ofrece la Contaduría como ciencia social.

Otro tema es, por supuesto, el tiempo que durará la transición, el costo del cambio y la aceptación de los gobiernos en la implementación de la armonización contable. Hasta el primer trimestre del 2011, sólo seis entidades federativas

habían establecido sus consejos de armonización contable³ y poco a poco, el resto, lo fue realizando con la incertidumbre de si era sólo para cumplir con la obligación o porque efectivamente se iniciaría el proceso de adopción del sistema ya que actualmente, enero de 2013, los avances sustantivos se observan en pocas entidades federativas como Guanajuato, Coahuila y Veracruz entre otras. A finales del 2011, todas las entidades federativas habían cumplido, al menos, con la instalación de su Consejo Estatal.

Además, se ha logrado llevar a cabo las reuniones del CONAC y la participación de las entidades federativas para la capacitación y asesoría en la implementación de las herramientas electrónicas y revisión de la aplicación del catálogo de cuentas que homologa la contabilidad en los órdenes de gobierno. Asimismo, el CONAC, desarrolló un instrumento de evaluación de adopción que será aplicado en los entes públicos y se medirá el avance en los distintos aspectos. Se presenta el Anexo 2 publicado en www.conac.gob.mx.

De acuerdo con el Informe de avance y medidas para la consolidación de la armonización contable presentado por el Secretario Técnico al CONAC para su aprobación, el modelo de diagnóstico permitirá establecer los niveles de desarrollo sobre criterios estándares y uniformes que permitan una valoración objetiva del estado que guardan los sistemas de cada ente público bajo principios de verificación del grado de cumplimiento de los objetivos y características técnicas.

Con base en el modelo general se emitirá el modelo detallado que será aplicado por los propios entes públicos. Los Consejos Estatales de armonización a través de su Secretario Técnico deberán asegurarse que cada ente público realice la aplicación del modelo de diagnóstico, en los términos que para el efecto se establezcan. Las contralorías de los entes públicos participarán en la aplicación del modelo de diagnóstico, en la forma y términos que para el efecto se

³ Obligación que establece el artículo décimo séptimo transitorio del Presupuesto de Egresos de la Federación para 2011.

establezcan. La aplicación del modelo de diagnóstico deberá concluir a más tardar el 30 de septiembre del año en curso⁴.

Informe de avance y medidas para la consolidación de la armonización contable (CONAC)

Anexo 2

ESQUEMA GENERAL DEL DIAGNÓSTICO		% PONDERACIÓN
ADOPCIÓN		5%
NORMATIVA		
GESTIÓN DEL CAMBIO		
IMPLEMENTACIÓN		
PROCESOS INSTITUCIONALES		10%
NORMAS CONTABLES EN LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS, PROGRAMÁTICOS, PRESUPUESTARIOS Y CONTABLES		
SISTEMAS		70%
SISTEMA DE EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO		
PRESUPUESTO BASADO EN RESULTADOS		
PLANEACIÓN, PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTACIÓN		
GESTIÓN, CONTROL Y ADMINISTRACIÓN		
GESTIÓN RECURSOS HUMANOS		
GESTIÓN RECURSOS FINANCIEROS		
GESTIÓN RECURSOS MATERIALES		
CONTROL Y ADMINISTRACIÓN DE INVENTARIOS (BIENES MUEBLES E INMUEBLES)		
CONTROL Y ADMINISTRACIÓN DE ALMACENES (MATERIAS PRIMAS, EN PROCESO Y TERMINADAS)		
CONTROL Y EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA		
RECAUDACIÓN		
GASTO		
TESORERÍA		
DEUDA		
SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (PATRIMONIAL)		
CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA		
CONTABILIDAD NO PRESUPUESTARIA		
SISTEMA DE COSTOS		
SISTEMAS DE GENERACIÓN DE INFORMACIÓN		
INFORMES PARA RENDICIÓN DE CUENTAS		
INFORMES CONTABLES, PROGRAMÁTICOS Y PRESUPUESTARIOS		
CONTABLE		
PRESUPUESTARIA		
PROGRAMÁTICA		
CUENTA PÚBLICA AUTOMÁTICA		
INFORMACIÓN PARA TOMA DE DECISIONES		
TABLEROS DE CONTROL		
INFORMACIÓN PARA CUENTAS NACIONALES		
INTEGRACIÓN DE SOPORTE DIGITAL Y FIRMA ELECTRÓNICA		
CAPACITACIÓN		15%
FUNDAMENTOS		
MODELO INTEGRAL		
SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL		
FISCALIZACIÓN		
ESPECIALIZACIÓN		

⁴ Tomado del Informe de avance y medidas para la consolidación de la armonización contable publicado en www.conac.gob.mx

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos del Gobierno Federal a través del CONAC para facilitar la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental y la armonización contable y del cumplimiento de las entidades federativas del establecimiento de sus consejos estatales y de otros puntos como la normativa o gestión del cambio, actualmente se identifican algunos factores que deberán considerarse para lograr exitosamente la operación del este nuevo sistema de generación de información financiera gubernamental.

Desde el punto de vista de la autora, son cinco los aspectos de sustancia y bondades del sistema y que su adecuada atención en cada entidad federativa, promoverán el éxito de lo que establece la Ley general de contabilidad gubernamental.

1. **La integración presupuestal al registro contable.** El Presupuesto, tanto de ingresos como de egresos, ha sido el instrumento a través del cual se obtienen y ejercen los recursos. Esto es un mandato constitucional establecido en el artículo 126. Por tal motivo, el lograr que el registro contable de las transacciones se vincule desde el inicio de cada ejercicio con los presupuestos es fundamental. Ya que de manera sistemática, se afectarán las cuentas de orden presupuestales en los momentos contables que establece la normatividad.
2. **El registro contable con base acumulativa.** Tal y como se establece en las Normas de Información Financiera que rige al sector privado, los postulados básicos gubernamentales y la normatividad relativa, establecen los momentos contables de ingresos y gasto con base acumulativa, es decir, se revela en los estados financieros los activos, los pasivos y los resultados en la operación de cada periodo. Por ejemplo, se informa, cuanto deben los contribuyentes, como se conforma el pasivo a corto plazo y cuánto vale el patrimonio de cualquier entidad ente otros puntos.
3. **Medición del desempeño.** También, se establece la medición de indicadores que mostrarán el buen o mal desempeño en los ingresos y

gasto de los recursos públicos. Esto es fundamental ya que las decisiones de gasto deben estar soportadas por los resultados esperados, los cuales se verán reflejados en lo que arroje el Sistema de Contabilidad Gubernamental.

4. **Armonización contable.** Entendida como la homologación del sistema entre entes públicos y además, como la adopción de sistemas electrónicos que arrojen la información financiera en tiempo real. La interconectividad, la información en la nube y la oportunidad de la información para la toma de decisiones son aspectos fundamentales que ofrece este punto.
5. **Capacitación del personal.** La capacitación del personal en la forma de registro, operación e importancia del sistema es, desde el punto de vista de la autora, el aspecto que logrará el éxito de los primeros cuatro. Sin embargo, y sin ser fatalista, el cambio cultural que supone este aspecto, luce poco prometedor. Esto es debido a que no se trata de una capacitación de métodos o sistemas, sino de un cambio en la formación del funcionario público y no solo de su profesionalización. En el sector público, se requiere ser, si, ser contador público para la toma de decisiones contables, para los registros y para emitir información financiera confiable. En el sector público, en un gran porcentaje, en la actualidad quienes operaban estas áreas no lo son. Es por esto, que se requiere algo más que simple capacitación.

Conclusión.

No cabe duda, que no hay vuelta atrás. La implementación de lo que establece la Ley General de Contabilidad Gubernamental es imperativa y va en avance. Sin embargo, se cometerán errores, la información financiera del primer ejercicio con esta base, seguramente no será del todo confiable. Además, que los funcionarios públicos asuman la responsabilidad de lo que implica emitir información financiera confiable, puede tardar, pero lo que es un hecho, es que con el tiempo, deberán acostumbrarse a rendir cuentas, a transparentar sus operaciones y a

modernizarse en lo que ofrece actualmente la tecnología. No deja de ser un gran acierto y un gran esfuerzo.

Referencias bibliográficas.

Ackerman, John. (2006) Material Diplomado en Transparencia, Combate a la Corrupción y Estado de Derecho. Participación. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM.

Iniciativa que expide la Ley General de Contabilidad Gubernamental (2008)
Gaceta Parlamentaria, número 2627-III, martes 4 de noviembre de 2008.
www.diputados.gob.mx

Presupuesto de Egresos de la Federación (2011)

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (2011)

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (2011)

Ley General de Contabilidad Gubernamental (2013)

Acuerdo por el que se emiten los postulados básicos de contabilidad general.
(2010) www.conac.gob.mx

Acuerdo por el que se emite el marco conceptual de contabilidad gubernamental
(2010) www.conac.gob.mx

Informe de avance y medidas para la consolidación de la armonización contable
(2012) www.conac.gob.mx