



Munich Personal RePEc Archive

**The Government Accounting System
that will improve the transparency and
accountability in Mexico**

Sour, Laura

2011

Online at <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/50457/>
MPRA Paper No. 50457, posted 11 Nov 2013 16:54 UTC

El Sistema de Contabilidad Gubernamental que Mejorará la Transparencia y la Rendición de Cuentas en México

Laura Sour¹

Resumen

La contabilidad gubernamental es un instrumento esencial de la transparencia y la rendición de cuentas en la administración pública, pues permite conectar la gestión interna con la administración de las políticas y su evaluación por terceros mediante la construcción de indicadores sobre el costo de la administración pública. Diversos países están adoptando a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS por sus siglas en inglés) como parte de sus estrategias para la modernización de la administración pública. En diciembre del 2008 se aprobó en México la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) con el objetivo de facilitar el registro, control y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, deuda y gasto en los tres niveles de gobierno del país. El Consejo Nacional de Armonización Contable es el encargado de diseñar las disposiciones que permitirán el cumplimiento de las aspiraciones de la LGCG en el 2012.

En este documento se demuestra que algunos gobiernos estatales, ante el efecto demostración de la Federación, ya han adoptado de manera natural a los IPSAS para la generación de su información financiera. Sin embargo, a pesar de que el poder ejecutivo y algunos gobernadores comparten un interés en la generación de un nuevo sistema de contabilidad gubernamental en México, todavía quedan pendientes condiciones políticas que resolver para promover con éxito y cumplir con las medidas y las normas para armonizar el contenido y la presentación de información financiera en los tres niveles de gobierno en México.

Introducción

Los cambios recientes de tipo económico, político, social y tecnológico a nivel internacional han impactado las finanzas públicas de los países al limitar la capacidad de sus gobiernos para financiar su gasto público (Wallace, 2003). La escasez de recursos —así como también el aumento en las necesidades de la población— ha hecho evidente la urgencia por conocer el destino de los recursos

¹ Profesora Investigadora, Facultad de Economía y Negocios, Universidad Anáhuac México-Norte, laura.sour@anahuac.mx

públicos, llevando a repensar su método de registro para facilitar la rendición de cuentas de los funcionarios públicos.

La contabilidad gubernamental es una pieza clave para registrar los actos y evaluar el alcance de las acciones gubernamentales. La información contable de la actividad gubernamental da testimonio sobre cómo la autoridad pública moviliza recursos para obtener ciertos productos. Estos datos son piezas con las que se pueden construir argumentos para cuantificar los impactos monetarios ocasionados por las actividades administrativas del sector público.

Los registros contables ayudan a medir la cantidad y la calidad de los insumos necesarios para realizar una tarea específica dentro de las múltiples actividades a cargo de las autoridades administrativas. El control es una pieza clave para construir un estudio sobre los impactos reales ocasionados por las operaciones del sector público. Los datos contables permiten retratar los alcances obtenidos en cuanto a la eficiencia de cada entidad pública para llevar a cabo sus funciones. Por ello la contabilidad gubernamental es el camino natural para comunicar los fondos asignados a los organismos del sector público con los productos y servicios generados.

La articulación entre la evaluación de los resultados obtenidos y el registro contable de la ejecución de las políticas y programas públicos es imprescindible para enriquecer la discusión sobre el desempeño del gobierno. En consecuencia, la contabilidad es un instrumento que permite conectar la gestión interna de la administración pública —desde la etapa de planeación— con la administración de las políticas y su evaluación por terceros mediante la construcción de indicadores sobre el costo de la administración pública. Esta conexión se puede realizar tomando como objeto de estudio los programas y proyectos llevados a cabo por los funcionarios públicos, pero también se puede realizar sobre el desempeño de las autoridades. Así, el empleo de los registros contables puede contribuir al conocimiento de la eficiencia de los organismos públicos en lo relacionado con la provisión de bienes y servicios públicos suficientes, el combate a la pobreza y la redistribución del ingreso, entre otros muchos asuntos.

Para lograr una buena rendición de cuentas y transparencia debe existir acceso a la información financiera, contable, presupuestal y programática del sector público. Pero la sola generación de esta información no garantiza una mejora en la transparencia, ni en la rendición de cuentas del gobierno. La experiencia indica que resulta de trascendental importancia delimitar e identificar las cualidades propias que se requieren para que la información de una contabilidad gubernamental posibilite un avance en lo relacionado con la evaluación de la gestión pública.

Con el propósito de que la contabilidad gubernamental mejore la transparencia de los recursos públicos, y ayude a que los ciudadanos tengan

mayores elementos para evaluar el desempeño de los funcionarios públicos, países como Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido y los Estados Unidos están adoptando a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS por sus siglas en inglés) como parte de sus estrategias para la modernización de la administración pública (Fuertes, 2008; Benito, Brusca y Montesinos, 2007).

Los IPSAS son emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés), agencia interna de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). El IFAC fue fundado en 1977 con el objetivo de garantizar que los valores de integridad, transparencia y competencia fueran los ejes rectores de la profesión contable. Los IPSAS son señalamientos e indicaciones que regulan el contenido y la calidad de la información contable, por lo que se consideran las mejores prácticas internacionales para la generación de la información contable que se presenta en los estados financieros. Por esta razón, el acatamiento de los IPSAS es visto como una señal de que los funcionarios públicos están comprometidos con la generación de información contable fiable y de calidad, así como también con el fomento de la provisión de información para desarrollar la rendición de cuentas y la transparencia.

Hoy México tiene en sus manos una oportunidad única para que el sistema de contabilidad gubernamental mejore la transparencia y la rendición de cuentas en México. En diciembre del 2008 se aprobó la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) con el objetivo de facilitar el registro, control y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, deuda y gasto en los tres niveles de gobierno del país.² La LGCG tiene por objeto desarrollar el vínculo entre la contabilidad y el presupuesto. Este ha sido un punto que siempre ha quedado pendiente dentro de la agenda de reformas encaminadas a alimentar el proceso de toma de decisiones relacionadas con la planificación y el diseño de las políticas públicas. Con el lanzamiento de la LGCG en 2012, se espera conocer por primera vez en el país, cuál es la cantidad de los insumos utilizados por los servidores públicos para lograr sus objetivos anuales.

La LGCG también propone que el registro y la valoración de activos y pasivos se presente con la misma base de medición contable de tal forma que permita la comparación entre las entidades federativas. La armonización promete que las cuentas públicas sean comparables en el tiempo. De cumplirse esta meta, la LGCG pasaría a la historia como la reforma con la que se inició una nueva etapa en la transparencia de las finanzas públicas en México.

² Esta ley fue aprobada el 31 de Diciembre del 2008 y entró en vigor el 1 del enero de 2009. Cabe mencionar que el antecedente de la LGCG que es la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público (LPCGP) aprobada en el 1976, misma que quedó abrogada en 2006 con la entrada en vigor de la LPRH (Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria). Para un análisis sobre las limitaciones de los conceptos de contabilidad existentes en la LPRH véase Sour (2007).

El Consejo Nacional de Armonización Contable —conformado por representantes de la federación, los estados y los municipios— es el encargado de diseñar las disposiciones que permitirán el cumplimiento de las aspiraciones de la LGCG en el 2012. Las facultades de este Consejo son múltiples: señalar los elementos mínimos de los manuales de contabilidad; emitir los reclasificadores de catálogos de cuentas, normas contables y de emisión de información financiera; generar los lineamientos para el establecimiento de un sistema de costos; establecer el marco metodológico para la integración entre los registros contables y el proceso presupuestario; y, definir las disposiciones para el registro contable del esquema de la deuda pública.

Con la implementación de la LGCG en 2012 se espera que los nuevos criterios que se gesten para registrar la información financiera del sector público sean facilitadores para la medición de la eficacia y la eficiencia de cada una de las unidades responsables de la administración pública en los tres niveles de gobierno. Hoy en día los lineamientos que darán vida a la implementación de la LGCG en el 2012 siguen gestándose. Queda claro que la motivación principal del gobierno federal es que con la aplicación de la LGCG los gobiernos estatales puedan producir información comparable entre sí y mejorar la rendición de cuentas hacia los ciudadanos. En la literatura sobre los sistemas de medición del rendimiento de los gobiernos locales, Callanan (2010) llama a esto el "enfoque de arriba hacia abajo".

En términos generales, los objetivos de la LGCG y las IPSAS coinciden perfectamente. De lo que se trata es de que los servidores públicos proporcionen información financiera relativa a sus propósitos, a sus metas alcanzadas y se conozcan mejor los costos en los que incurre el gobierno para realizar sus funciones. La diferencia estriba en que los IPSAS señalan modelos y mecanismos específicos para lograr estos objetivos, mientras que la LGCG le confiere el diseño de estas recomendaciones al CONAC -consejo creado expresamente para negociar con los gobiernos sub-nacionales el nuevo sistema contable.

Los IPSAS son las recomendaciones que los profesionales de la contabilidad hacen a todos aquellos gobiernos para que generación de su información contable mejore la transparencia y la rendición de cuentas de su aparato gubernamental. En el caso de México, la adopción de los IPSAS por parte del CONAC y de todos los niveles de gobierno en el país se vería como un compromiso a nivel nacional para mejorar la rendición de cuentas de los funcionarios públicos a través de sus informes financieros en todos los niveles de gobierno.

Sin embargo, surge la pregunta ¿Qué pasaría si el CONAC recomendase la adopción de los IPSAS en México? ¿Cuáles son las posibilidades que los IPSAS ofrecen para desarrollar un lenguaje con normas comunes que facilite la comparación de la información entre los distintos niveles de gobierno del

país? ¿Cuál es la posibilidad que ofrecen los IPSAS para que los funcionarios públicos construyan un sistema de información contable capaz de mejorar la supervisión y la presentación de informes sobre el logro de sus objetivos? ¿Cuál es la contribución de la adopción de los IPSAS para el logro de los objetivos de la LGCG? ¿Habría problemas políticos que pongan en riesgo la aplicación de los IPSAS en México? Estas son algunas de las preguntas que este artículo trata de responder.

En este documento se demuestra que algunos gobiernos estatales, ante el efecto demostración de la Federación, ya han adoptado de manera natural a los IPSAS para la generación de su información financiera. Sin embargo, a pesar de que el poder ejecutivo y algunos gobernadores comparten un interés en la generación de un nuevo sistema de contabilidad gubernamental en México, todavía quedan pendientes condiciones políticas que resolver para promover con éxito y cumplir con las medidas y las normas para armonizar el contenido y la presentación de información financiera en los tres niveles de gobierno en México.

La medición del desempeño gubernamental no es un aspecto fácil de resolver ya que además de las cuestiones técnicas, también se necesita de negociaciones políticas en las oficinas de la administración pública para su implementación exitosa (Chan, 2006). A manera de ejemplo está el tema de la generación de un sistema de contabilidad de costos que facilite la realización de evaluaciones costo-beneficio de los programas sociales en el país. Al parecer este punto no forma parte de la agenda del CONAC con lo que se prevé que este aspecto seguirá formando parte de las reformas pendientes por implementar en el país para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas de los servidores públicos.

El trabajo está organizado de la siguiente manera. La primera sección describe la importancia de la contabilidad gubernamental para el análisis de las políticas públicas y los beneficios que ofrece para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas. La evaluación financiera de las cuentas públicas federales y estatales en México con base en una de las IPSAS se presenta en la segunda sección. La última sección presenta algunas conclusiones y una discusión sobre las expectativas de las características del nuevo sistema de contabilidad gubernamental que se implementará en el 2012 en México.

I. Importancia de la Contabilidad Gubernamental para el análisis de las políticas públicas y los beneficios que ofrece para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas

La contabilidad gubernamental es “la técnica que registra sistemáticamente las operaciones que realizan las dependencias y entidades de la administración pública federal, así como los sucesos económicos identificables y cuantificables

que les afecten, con el objeto de generar información financiera, presupuestal, programática y económica que facilite a los usuarios la toma de decisiones” (IMCP y CCG, 2001:18). Esta técnica se aplica a todas las operaciones financieras del sector público para obtener información veraz, oportuna y confiable. Por estas razones, la contabilidad es una herramienta esencial para analizar y evaluar la gestión pública y su impacto en todos los niveles de gobierno (IMCP y CACP, 2004).

Los objetivos de la contabilidad gubernamental son varios: controlar los ingresos, gastos y obligaciones de la administración pública y permitir la comparación con otros ejercicios presupuestales; ayudar a la evaluación de los objetivos y metas establecidas en los planes de desarrollo y programas del gobierno en términos de la eficiencia y la productividad; brindar información acerca de las fuentes de ingreso, su aplicación y los resultados e impactos obtenidos en el corto y largo plazo. En pocas palabras, la contabilidad debe permitir la evaluación de la eficacia y la eficiencia del gasto público federal, de los ingresos, egresos, activos, pasivos, de la administración de la deuda —incluyendo las obligaciones contingentes— y, del patrimonio del Estado. Finalmente, la información obtenida a través del sistema de contabilidad debe ser confiable (objetiva y verificable), útil, comparable (en tiempo y espacio), clara, accesible, relevante y oportuna (IMCP y CCG, 2001).

La movilización de los recursos públicos cobra sentido cuando está conectada con la gestión de las políticas públicas y con los resultados que obtiene el gobierno. Para no incurrir en esta omisión se requiere de un análisis continuo de las políticas públicas sustentado en la evaluación de los resultados alcanzados. Entonces es necesario conocer cuáles son las metas que se busca conseguir, y a la vez es preciso conocer la mensurabilidad de los resultados y el proceso gubernamental que los genera (Meny y Thoenig, 1992). Estos atributos abren el camino para conectar la gestión interna del gobierno con la gestión de las políticas públicas.

Aunque los datos contables constituyen la materia prima para descifrar las acciones del sector público, éstos no son perfectos per se. Los registros contables deben depurarse y procesarse para que sean de utilidad en el momento de evaluar la productividad y la eficiencia con la que se alcanzan los propósitos de los servidores públicos. Entonces, la información sobre la contabilidad gubernamental debe contener ciertos criterios de adecuación para que apoye efectiva y oportunamente la ejecución del cumplimiento de las metas establecidas en los distintos planes y programas de desarrollo públicos. Tales criterios son: comparabilidad, reproducibilidad, oportunidad y suficiencia (IMCP y CCG, 2001).

Los datos contables deben ser comparables a través del tiempo —y entre de los diferentes entes del sector público— sin importar a qué nivel de gobierno pertenezcan. Lo anterior es importante sobre todo en aquellas ocasiones en que la

definición del problema público que se busca resolver cambia, y entonces se requiere buscar nuevas alternativas de acción pública. En estos casos es común analizar los reportes contables de años anteriores con el objetivo de establecer nuevas tendencias y proyecciones para el rediseño de la política pública. Por lo anterior, la reproducibilidad, la oportunidad y la suficiencia de la información (que la información que se produzca sea relevante) son atributos importantes de la contabilidad gubernamental.

Existe el consenso de que la forma en que se registran contablemente las operaciones financieras de activos y pasivos del gobierno es un factor determinante para mejorar la rendición de cuentas del sector público. Sin embargo, la clasificación del patrimonio y la asignación de los recursos públicos dependerán de la tradición cultural contable de cada país, de la naturaleza de sus necesidades, y del tipo de operación a registrar (gasto militar, pensiones, infraestructura, gastos de las generaciones futuras, etc.). Así lo muestran Pina y Torres (2003) quienes, después de haber revisado los sistemas contables y presupuestarios de los países de la OCDE, concluyen que no existe un modelo contable único: cada uno de los diferentes países estudiados adecúa su sistema contable a sus necesidades.

El IPSASB reconoce que los gobiernos tienen el derecho de establecer sus propias directrices y normas contables para la presentación de sus estados financieros. Sin embargo, el IPSASB abiertamente promueve la adopción del sistema de registro contable devengado como el mejor mecanismo para obtener información más fiable que permita guiar la toma de decisiones de los funcionarios públicos (Fuertes, 2008). Este sistema es preferido sobre el de flujo de efectivo ya que proporciona elementos para facilitar una visión más real del estado que guardan las finanzas públicas —tanto presentes, pasadas como futuras— lo cual provee de herramientas confiables para la generación de la información contable, financiera y presupuestal.

La elección de una base de registro contable determina la percepción del funcionario público de lo que considera deben ser los límites de su responsabilidad, tanto por la información que genera y publica como por los cambios obtenidos en el desempeño y la posición financiera de los organismos públicos. Entonces, para que la correspondencia a sus acciones sea lo más completa posible, el método contable empleado debe reconocer el total de recursos económicos, financieros, y flujos de cajas (IMCP, 2001).

El sistema contable devengado se refiere a operaciones realizadas que representan un ingreso o un gasto ejercido en una fecha determinada, a pesar de ser exigibles para su cobro o su pago en una fecha futura. Dichas operaciones no se consideran un ingreso o un gasto hasta que el servicio o producto sea efectivamente proporcionado, recibido o transcurra el tiempo necesario para su realización (Hepworth, 2003). Tómese a manera del caso de una operación de

renta pagada por anticipado. Cuando se realiza el desembolso, dicha operación primero se considera como un activo o derecho a favor. Al paso del tiempo, la renta pagada por adelantado se convertirá en un gasto, y dejará de ser un derecho a favor. Esta es la principal diferencia con el sistema contable de flujo de efectivo, el cual únicamente considera el desembolso del recurso monetario y no reporta ningún otro tipo de detalle, considerando de inmediato cualquier operación como un gasto.

El sistema contable devengado es mejor para efectos de los IPSAS también porque comprende el registro de todos los flujos de recursos, incluyendo el de las transacciones internas y todo tipo de flujos económicos. En cambio el sistema contable de flujo de efectivo no logra diferenciar a las operaciones de gasto de las operaciones de adquisición de recursos no financieros. Chan (2003) propone un acercamiento gradual hacia un sistema presupuestal contable devengado simétrico. Este sistema, también llamado como de partida doble, significa que los activos se alinean con los pasivos de naturaleza y temporalidad similar. Esto limita el espacio para distorsiones y manipulaciones contables, como por ejemplo el que se reconozcan más activos que pasivos. Este sistema estimula el debate sobre la equidad intergeneracional; es decir, la idea de que cada generación debe financiar exclusivamente los bienes y servicios que le son provistos.

Martí (2006) analizó los sistemas contables de Nueva Zelanda, Reino Unido y Suecia. De la comparación entre Nueva Zelanda —pionero a nivel mundial en la elaboración de estados financieros empleando el registro contable devengado— y Suecia, el autor concluye que no existe un modelo o clasificación homogénea. A pesar de estas diferencias, los tres países han perfeccionado sus sistemas contables y están trabajando para acercarse a una contabilidad de gasto devengado completo.

De la misma forma, debe existir un vínculo entre la información contable y el presupuesto. Dicho vínculo debe estar presente en todas las agencias, además de cumplir los siguientes tres criterios: a) tener el mismo sistema contable, b) poseer el mismo catálogo de cuentas contables y c) presentar el mismo sistema de reportes financieros. Todo lo anterior con el objetivo de estar en condiciones para proveer información veraz, confiable y oportuna para la formulación de información contable de fácil acceso (Hoge y Martin, 2006).

La primera lección de la contabilidad es la necesidad de generar un listado detallado de todos los recursos materiales, humanos y financieros que intervienen en la producción de bienes y servicios públicos. Es decir, la evaluación de los funcionarios públicos sólo es posible si hay un catálogo general de todos los recursos utilizados por los servidores públicos. Por la misma razón, también es importante generar una lista completa de los resultados o productos. Un último punto a ser definido antes de la elaboración de estos catálogos es la unidad de análisis que debe utilizarse para evaluar el desempeño del gobierno. Por ejemplo,

puede ser el costo por hora trabajada (productividad), o un criterio de eficiencia como 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 involucrados en la generación de cada uno de los resultados o productos.

El relleno de estos catálogos puede variar en cada una de las oficinas gubernamentales, según la naturaleza de sus competencias y responsabilidades, pero su objetivo no debe ser pasado por alto. El establecimiento de una lista aplicable a todas las actividades, para agotar el proceso de gestación de políticas públicas, permitirá la construcción de un solo objeto de estudio, capaz de ser evaluado por otros, la creación de certeza sobre el desempeño y los resultados obtenidos por el gobierno. Esta información servirá para alimentar el debate sobre el desempeño del gobierno, y también para mejorar la presupuestación de los recursos, el registro de las operaciones financieras y el control del aparato gubernamental (Sevic, 2004).

La posibilidad de desagregar los costos unitarios de cada uno de los programas por parte de las distintas oficinas de la administración pública es un factor clave para mejorar la evaluación de la acción pública para promover la transparencia y la rendición de cuentas en todos los niveles de gobierno. Una categorización de costos más explícita en las áreas donde los costos son tradicionalmente agregados, concentrados o simplemente indefinidos proporciona información de manera sistemática con respecto al precio que cada una de las unidades responsables de la administración pública paga por cumplir con sus funciones.

La existencia de información de costo unitario facilita la clasificación de los costos asociados con cada uno de los insumos fijos (edificios, maquinaria y equipo) que varían en función del nivel de bienes y servicios que se han puesto a disposición del público (energía, trabajadores y suministros). Los elementos de costos deben formar parte de la planeación y el rediseño de las políticas públicas, así como también de la creación de estrategias administrativas para mejorar el desempeño de la gestión gubernamental. La generación de estos datos facilita la construcción de escenarios coherentes con la capacidad real del sector público para mejorar la acción pública y para desarrollar la rendición de cuentas del gobierno. Por lo tanto, la contabilidad de costos es una pieza clave para identificar las áreas administrativas con mejor desempeño en el país.

El gobierno podrá incrementar sustancialmente su capacidad de cumplir con los compromisos contraídos si la contabilidad gubernamental está relacionada con los resultados esperados desde el momento en el que se planean las acciones a realizar y se estima el presupuesto necesario para llevar a cabo estos propósitos. Lo que se busca es avanzar de una simple orientación de asignación de los recursos a un enfoque de evaluación de la eficiencia —tanto en la asignación de dichos recursos como en los logros obtenidos por la gestión de los

mismos (Schick, 1999). De esta forma cada movimiento del recurso público (sea de índole material, financiero o humano) debe estar ligado a un resultado.

II. Las IPSAS como una herramienta para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas del sector público

Los estados financieros proporcionan información para evaluar la situación económica del gobierno, así como también pueden servir para valorar los resultados alcanzados por los funcionarios públicos. Entonces estos datos juegan un papel importante en el nivel de recursos necesarios para el funcionamiento del gobierno y, pueden constituirse como un medio para la rendición de cuentas. Un conjunto completo de estados financieros consiste en un estado de situación financiera, un estado de rendimiento financiero, un estado de cambios en los activos netos y/o patrimonio neto, un estado de flujo de efectivo y, las notas donde se indica las políticas contables significativas empleadas para la generación de los estados financieros, así como también otros comentarios explicativos.

Los IPSAS consisten en más de 20 estándares cuyo contenido técnico requiere de un alto conocimiento contable. Aquí para motivos de difusión, sólo se hace el análisis del IPSAS relacionado con los estados financieros. En el Anexo 1 se detallan el contenido mínimo que establece el IPSAS 1 para la elaboración de los estados financieros. Para mayor información sobre el resto de los IPSAS, véase Chang (2003).

El objetivo del IPSAS 1 es asegurar que los estados financieros de cualquier entidad del gobierno sean comparables con los de otros gobiernos, o con su propia información (pasada o futura). Por lo tanto, el IPSAS 1 establece los requisitos mínimos sobre el contenido y la estructura de la presentación de cada uno de los informes incluidos en el conjunto de estados financieros.

Como ya se mencionó, existen dos técnicas para el reconocimiento y valoración de los activos financieros y acontecimientos económicos: el sistema de registro de flujo de efectivo y el devengado. El uso de cada una de estas técnicas tiene implicaciones metodológicas que no se pueden pasar por alto, sobre todo si se realizan análisis comparativos. Así, los gobiernos deben hacer explícito cual es el sistema de registro que emplean para generar sus estados financieros. De lo contrario, no es correcto hacer ningún tipo de comparaciones con esta información pues, como dirían algunos, se estarían comparando peras con manzanas.

En México la base de la contabilidad es el flujo de efectivo. Para aplicar el IPSAS 1 —correspondiente a este sistema de registro— se requiere la generación del reporte sobre el estado de cobros y pagos en efectivo. Sin embargo, ningún nivel de gobierno en México da a conocer este informe. Ante la presencia de estas omisiones, la IFAC recomienda el uso del IPSAS 1 empleado para el sistema de

registro devengado, bajo el entendido de que los gobiernos divulgarán voluntariamente todos y cada uno de los detalles acerca de las políticas contables y criterios de medición utilizados para elaborar sus estados financieros (IFAC, 2007). De esta manera, a pesar de que México no se ha movido a un sistema de registro contable devengado, las autoridades podrían usar el IPSAS 1 que utilizan los países que sí emplean el sistema devengado. Por esta razón, la información mexicana debe ser revisada con precaución, ya que puede parecer que los funcionarios públicos han incorporado en sus rutinas y procedimientos el sistema de contabilidad devengado, cuando en realidad no lo han hecho.

¿Cuáles son las posibilidades de los IPSAS para construir un sistema de rendición de cuentas que mejore la transparencia en México? Para contestar esta pregunta se analiza la presentación y el contenido de los estados financieros de 31 estados más la Federación, con excepción de Quintana Roo, estado que en el momento del cierre de esta investigación no había publicado su cuenta pública. Con base en el listado que establece el IPSAS 1 (Anexo 1), en la Tabla 1 se detallan los elementos que dentro de cada informe financiero estatal y federal se revisan para evaluar si su contenido cumple o no con los requerimientos internacionales (base devengada).

Antes de continuar con el análisis vale la pena recordar que el propósito de este trabajo es evaluar si la aplicación de los IPSAS puede desarrollar un lenguaje que facilite la comparación de la información contable entre los distintos niveles de gobierno. Por ello, en la medida que se encuentren los elementos señalados por el IPSAS se estará en posibilidad de generar razones financieras para todos los niveles de gobierno. En este caso la IPSAS 1 identifica los elementos que dan cuenta de aspectos tales como la rentabilidad, la liquidez y el apalancamiento de cada una de las haciendas estatales y federales. Esto permite comparar el retorno de cada peso invertido en el sector público, por ejemplo. Para darse una idea de lo que se trata es de evaluar si el tablero de la computadora con la que se busca escribir la historia de la hacienda pública en el Estado de México tiene las mismas teclas que la de la computadora que se empleará para redactar el caso de la Federación. En la medida en la que se tengan los mismos elementos se podrán escribir palabras comunes que permitan la comparación entre estos dos niveles de gobierno. Si al tablero de la federación le falta la “s” y al del Estado de México le falta la “c” habrá palabras que no podrán escribirse simultáneamente y en este sentido el lenguaje que cada entidad generará no poseerá los mismos elementos comunes que posteriormente permitan la comparación entre ambos niveles de gobierno.

El propósito de este trabajo no es calcular, ni interpretar las múltiples razones financieras que a partir de los elementos que señala el IPSAS 1 se pueden obtener para las haciendas públicas de México. Para el lector interesado en este aspecto se incluye en el Anexo 2 una muestra de las múltiples maneras en las que estas razones se pueden obtener y una interpretación introductoria. En

este trabajo, no se calculan dichas razones pues sería realizar otra investigación. Si se desea para ahondar en este tema se recomienda revisar el texto de Fields (2002).

Tabla 1. Elementos revisados en los reportes financieros estatales y federales

Informe financiero	Concepto
Estado de Situación Financiera	ACTIVO CIRCULANTE
	Efectivo
	Equivalentes de efectivo (Bancos)
	Inventarios
	Cuentas por cobrar proveniente de transacciones con contraprestación (servicios)
	Cuentas por cobrar proveniente 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
	CAPITAL CONTABLE
	Resultados acumulados
Reservas	
Resultado del periodo	
Estado de Resultados	INGRESOS
	GASTOS
	Costos financieros
	GANANCIA O PERDIDAS ANTES DE IMPUESTOS
	RESULTADO
Notas	Bases de medición
	Actualización de Activo Fijo

Fuente: Elaboración propia con datos del IFAC, 2007.

Es decir, mediante la presencia o ausencia de los siguientes elementos dentro de diversos reportes de los estados financieros se evalúa el cumplimiento de la

IPSAS 1 en la Tabla 2: (a) En el estado de situación financiera se califica si se muestran los conceptos correspondientes al activo circulante, efectivo, equivalentes de efectivo (bancos), inventarios, cuentas por cobrar proveniente de transacciones con contraprestación (servicios), cuentas por cobrar proveniente 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, capital contable, resultados acumulados, reservas, resultado del periodo; (b) En el estado de resultados (o estado de rendimiento financiero) se busca si se presentan los renglones de ingresos, gastos, costos financieros, ganancia o pérdida antes de impuestos, resultado del periodo; (c) En las notas se califica si se incluye un resumen sobre las políticas contables, tales como bases de medición y, actualización de activo fijo y, finalmente; (d) Se califica si la entidad federativa publica un estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto, o en su defecto un estado de origen y aplicación de recursos. Así, la presencia de los elementos contenidos en los incisos (a), (b), (c) y (d) permiten evaluar el cumplimiento de la IPSAS 1. Con base en los elementos encontrados en los reportes financieros se califica la posibilidad de generar un análisis financiero completo para cada uno de los gobiernos estatales y la federación. En la Tabla 2 se muestran los resultados obtenidos.

Tabla 2. Resultados de IPSAS 1 por estado

Estado	Elementos de revisión presentados en el Estado de Situación Financiera		Elementos de revisión presentados en el Estado de Resultados		Elementos de revisión presentados en las Notas		Elementos encontrados	
	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%
Federación	14	78	5	100	1	50	20	80
Aguascalientes	15	83	4	80	0	0	19	76
Nayarit	15	83	4	80	0	0	19	76
Durango	14	78	4	80	0	0	18	72
Oaxaca	13	72	5	100	0	0	18	72
Yucatán	14	78	4	80	0	0	18	72
Guanajuato	14	78	3	60	1	50	18	72
Baja California	13	72	4	80	0	0	17	68
Morelos	13	72	4	80	0	0	17	68
Querétaro	14	78	3	60	0	0	17	68
Sonora	13	72	4	80	0	0	17	68
Zacatecas	13	72	4	80	0	0	17	68
Chiapas	12	67	4	80	0	0	16	64
Estado de México	11	61	4	80	1	50	16	64
Michoacán	13	72	3	60	0	0	16	64
Puebla	13	72	3	60	0	0	16	64
Colima	12	67	3	60	0	0	15	60
Distrito Federal	11	61	4	80	0	0	15	60
Jalisco	11	61	4	80	0	0	15	60
Veracruz	11	61	4	80	0	0	15	60
Sinaloa	11	61	3	60	0	0	14	56
Tlaxcala	11	61	3	60	0	0	14	56
Baja California Sur	13	72	0	0	0	0	13	52
San Luis Potosí	9	50	3	60	0	0	12	48
Nuevo León	2	11	4	80	1	50	7	28
Campeche	3	17	2	40	0	0	5	20
Hidalgo	2	11	3	60	0	0	5	20
Guerrero	0	0	4	80	0	0	4	16
Chihuahua	0	0	3	60	1	50	4	16
Coahuila	0	0	3	60	0.5	25	3.5	14
Tabasco	0	0	3	60	0	0	3	12
Tamaulipas	0	0	3	60	0	0	3	12
Quintana Roo	*	*	*	*	*	*	*	*
Promedio	9.7	53.8	3.5	69.4	0.2	8.6	13.3	53.3

* Total de elementos encontrados. Los porcentajes se refieren a la comparación con el total de elementos que establece el IPSAS 1.

En promedio se cumple con el 53 por ciento de los reportes que establece el IPSAS 1. Entonces podemos decir que tanto el gobierno federal como la mitad de los estados cumplen de manera voluntaria con la publicación de alguno de los informes solicitados en el IPSAS 1 pero con un nivel no satisfactorio. A nivel

nacional el mayor cumplimiento se observa en el reporte Estado de Resultados y el menor en las Notas a los Estados Financieros. El cumplimiento bajo en cada uno de los rubros de los reportes financieros, resalta el hecho de que sólo la Federación y Oaxaca cumplen con el 100 por ciento de los lineamientos establecidos a nivel internacional en sus Estados de Resultados. Este dato pone de manifiesto —una vez más— que la sola publicación de la información no es suficiente para que se presente la rendición de cuentas. No sólo se necesita que se presenten cada uno de los estados financieros dictados por el IPSAS 1, sino también se requiere que el contenido de los mismos sea el solicitado para que se cuenten con elementos que permitan mejorar la rendición de cuentas. Es decir, la mitad de las entidades federativas publican reportes que no contienen información suficiente para poder realizar un análisis financiero que proporcione elementos para enriquecer la evaluación económica de las haciendas estatales.

La falta de la publicación de notas a nivel nacional tiene consecuencias significativas sobre la rendición de cuentas ya que, como se mencionó anteriormente —debido a que México emplea el sistema de registro de flujo de efectivo— la ausencia de las notas en la gran mayoría de las entidades federativas sólo hace posible que metodológicamente se puedan comparar a la Federación, Guanajuato, Estado de México, Nuevo León y Chihuahua.

A la fecha, el federalismo en México ha ocasionado que el tema contable y presupuestal se desarrolle bajo los criterios técnicos y legales que cada uno de los niveles de gobierno ha establecido, ejerciendo su facultad para diseñar, instrumentar y operar sus propios sistemas de conformidad con sus criterios y necesidades. La principal consecuencia de esta flexibilidad es que cada nivel de gobierno genera información contable y presupuestal con distintas bases y estructuras, lo cual dificulta la comparación y su consolidación a nivel nacional. A pesar de esta libertad, hay entidades que si publican información de acuerdo con algunas de las mejores prácticas internacionales (IPSAS 1), pero la gran mayoría todavía no lo hacen con un porcentaje aceptable. Estos resultados resaltan la importancia del papel del CONAC para que se genere la tan esperada armonización contable en el país. Con todo, los retos que hay que librar no son menores.

Desde el punto de vista técnico, el sistema de contabilidad gubernamental que prevé la LGCG requiere la aplicación de principios y normas contables capaces de facilitar la comparabilidad de la información contable y financiera de forma veraz y oportuna entre todos los niveles de gobierno. El CONAC está avanzando en este sentido pues en el 2009 generó una lista de los estados financieros básicos que deberán aparecer a partir del 2010. Sin embargo, la misma LGCG establece —en su Artículo 9— que todas estas recomendaciones serán reemplazadas en el 2012 por los nuevos elementos “mínimos” especificados en los manuales de contabilidad gubernamental propuestos por el Secretario

Técnico del CONAC. Entonces habrá que esperar hasta el 2012 para ver cuáles son las recomendaciones finales que emitirá el Consejo en este sentido.

El desafío político que enfrenta el CONAC es todavía mayor que el técnico. La negociación entre las autoridades federales, estatales y municipales determinará cuáles serán las normas de contabilidad que darán vida a la LGCG. Debido a que los IPSAS son vistos como el primer paso que dan los países interesados en iniciar un proceso de modernización de sus sistemas de información gubernamentales, en la medida en la que los acuerdos alcanzados y consensados por el CONAC sean lo más parecidos a los catálogos de los IPSAS será una muestra de la buena voluntad de los funcionarios por establecer puntos de referencia reconocidos a nivel internacional para evaluar las prácticas de contabilidad gubernamental y aumentar la rendición de cuentas financiera. No obstante, el Consejo tendrá que convencer a todos los niveles de gobierno sobre la importancia de generar y acatar un sistema común de este tipo.

Sin embargo, no será suficiente contar con la cooperación de los gobernadores en el diseño de este nuevo sistema de contabilidad. Hay que generar —además— el ambiente político para que los actores involucrados en cada una de las oficinas gubernamentales estén convencidos de que sólo el acatamiento continuo y permanente de las disposiciones del CONAC permitirá realizar las evaluaciones trimestrales que la ley prevé. La generación de información contable y financiera de manera ordenada y sistematizada no es una meta imposible de alcanzar, pero requiere de ciertos acuerdos políticos que habrá que generar entre las autoridades locales y el CONAC para que esta información esté disponible con oportunidad.

Antes de finalizar, es importante mencionar que el faltante dentro de las acciones del CONAC es la iniciativa por generar un sistema de costos a nivel nacional. Si bien el mismo Artículo 9 de la LGCG faculta al CONAC para emitir los lineamientos en aras de establecer un registro de costos, al revisar sus sesiones de trabajo este tema no aparece dentro de las reuniones que se han realizado, ni tampoco se ha incluido dentro de la agenda pendiente del Consejo (<http://www.conac.gob.mx/consejo.html#>)³. La Comisión Especial de Seguimiento de la Implementación de la Reforma Constitucional en Materia de Fiscalización, Evaluación y Armonización Contable de la Cámara de Diputados es otro actor relevante en la gestación de los lineamientos para establecer un sistema de costos a nivel nacional. Sin embargo, esta Comisión no ha publicado ninguna minuta, iniciativa o proposición relacionada con los avances de la implementación de las

³ Se revisaron las agendas de las sesiones de trabajo que a la fecha se han realizado (27 de enero del 2009, 20 de febrero del 2009, 13 de agosto del 2009, 1 de diciembre del 2009 y 28 de mayo del 2010) y que se encuentran disponibles en la página de internet del CONAC

disposiciones de la LGC.⁴ Tampoco se conocen las funciones que han realizado a la fecha.

Conclusiones

En un sistema político más plural, la transparencia de la información gubernamental es fundamental para que el ciudadano cuente con los elementos necesarios que le permitan construir un juicio informado y fundamentado sobre el desempeño de los funcionarios públicos. Es en este sentido que la transparencia y la rendición de cuentas son elementos que potencialmente enriquecen el desarrollo de un sistema democrático. La información sobre el costo del funcionamiento del aparato público es el insumo obligado para enriquecer el debate sobre la evaluación del gobierno, sobre todo en el contexto internacional donde el factor común es la escasez de recursos públicos.

La contabilidad gubernamental es el punto de partida para la generación de elementos que permitan establecer parámetros comunes para calificar el desempeño del gobierno en términos de rendimiento financiero y contable. En la medida en la que los datos de la contabilidad gubernamental sean comparables a lo largo del tiempo y entre los distintos niveles de gobierno y reproducibles por terceros se podrá apoyar efectivamente a la evaluación de los resultados obtenidos por los funcionarios públicos. De alcanzarse una armonización entre los gobiernos federal, estatal y municipal se abre la posibilidad para que —de manera oportuna— se puedan implementar acciones encaminadas a la mejora en la eficiencia con la que se busca la consecución de las metas de cada política y programa público.

La ventana de oportunidad que abre la implementación de la LGCG en México es única para iniciar un cambio en la administración pública en todos los niveles de gobierno. La urgencia es ser capaz de realizar evaluaciones económicas para poner en perspectiva los resultados obtenidos por los tres niveles de gobierno y generar estimaciones para ver cuáles serán los gastos necesarios para alcanzar nuevas metas y objetivos.

La posibilidad de que la reforma contable en México efectivamente mejore la transparencia de los recursos públicos en los tres niveles de gobierno depende de los acuerdos que logre alcanzar el CONAC. A la mesa donde se celebraran estas negociaciones acudirán —además de los representantes de los diferentes niveles de gobierno— la cultura, el conservadurismo y las características particulares del sistema político mexicano, elementos que cuestionan la viabilidad política para

⁴ Esta revisión se realizó dentro de la página de la LXI Legislatura de la Cámara de Diputados. La dirección revisada fue la siguiente: http://sitl.diputados.gob.mx/LXI_leg/cuadro_asuntos_por_comisionlxi.php?comt=80. Última consulta: 1 de julio del 2010

que se implementen recomendaciones que permitirán llenar efectivamente las lagunas existentes en la contabilidad gubernamental del país.

La evaluación de la actividad del gobierno y la medición del desempeño de los funcionarios no se darán de manera automática con la instrumentación de mejores sistemas contables, pero en la medida en la que se acaten las mejores prácticas internacionales para la generación de la contabilidad gubernamental mejorará la calidad y la transparencia de la contabilidad gubernamental y por ende la transparencia y la calidad de la información de las finanzas públicas del país en todos los niveles de gobierno. Este es un paso necesario para que existan mejores elementos para incluirse en la evaluación gubernamental.

La conclusión general de este trabajo es que en la medida en que los diferentes niveles de gobierno en México acepten y cumplan con la aplicación de los IPSAS, se contará con elementos para generar indicadores sobre la rentabilidad, la liquidez, el apalancamiento y el riesgo financiero de cada una de las haciendas estatales y locales. Estos elementos permitirían avanzar en la rendición de cuentas de los funcionarios públicos y enriquecer su evaluación de desempeño.

En este trabajo sólo se ha revisado lo relacionado con el contenido y la presentación de los estados financieros. Esta es sólo una muestra de la mejora que la adopción de lineamientos similares a los de los IPSAS podría detonar en México en lo relacionado con la generación de información contable de calidad. Sin embargo, quedan por analizar otras de las promesas de la LGCG. Basta con enunciar entre las más importantes a la valoración de los activos públicos y la generación de un sistema de contabilidad de costos, aspectos que no se resolverá con la mera armonización de la información financiera que proponen los IPSAS. De quedarse estos temas en el tintero, seguiremos sin conocer cuál es el valor del patrimonio público y tampoco será posible contar con información pública que permita la realización de evaluaciones costo-efectividad de las políticas públicas, o calcular el costo de los programas a cargo de cada uno de los niveles de gobierno.

El camino que le falta al CONAC por recorrer es bastante largo y el tiempo apremia. Los avances que se han realizado parecen ir en la dirección correcta, pero se necesita apretar el paso. El CONAC debería de poner atención para avanzar en la propuesta que permita transitar del actual sistema de contabilidad (flujo de caja) al sistema devengado. De hecho, la recomendación de las IPSAS es utilizar el sistema devengado, lo cual es consistente con las disposiciones de la LGCG (artículos 19 y 34). Con el sistema de registro devengado se conocería con precisión el valor de los activos, la disponibilidad de los recursos públicos y el nivel de las fuentes de financiamiento, elementos que sin duda mejorarían la transparencia de las finanzas públicas en todo el país.

En la medida en la que se transite de la base de “flujo de efectivo” a la base “devengado” aumentará la cantidad de operaciones reconocidas por la administración pública y se enriquecerá la oferta de información disponible. Es decir, con el empleo del sistema devengado se podrá conocer pasivos o compromisos asumidos en periodos anteriores. Por estos motivos es importante que el CONAC incluya este punto en la agenda de discusión ya que el sistema devengado requiere de la generación de indicadores como el costo de producción de bienes, así como también el costo asociado con el empleo de los activos fijos (depreciación). De esta forma, se resolvería el tema de la valuación de activos públicos, elemento que ha estado presente dentro de la lista de reformas pendientes en materia de contabilidad y presupuesto público de este país por varios años (Sour, 2007). Entonces, en caso de que la negociación de las normas contables se paralice, un acuerdo para transitar hacia un sistema de registro devengado representaría para el CONAC un avance en la transparencia y la rendición de cuentas en México. Las características de la base de registro devengado, junto con los métodos de valuación y costeo, posibilitaría la generación de elementos completos y confiables para hacer más transparente al público la acción pública. También se posibilitará el ejercicio de un control y vigilancia más acertada con respecto a la responsabilidad de los funcionarios al manejar los recursos públicos.

El pronóstico es que con la implementación de la LGCG existe una alta probabilidad de que aumente la cantidad de la información contable y financiera de los tres niveles de gobierno a partir del 2012, que no la transparencia, ni la rendición de cuentas de los recursos públicos. Queda la duda de si la calidad de estos datos permitirá cerrar las brechas que han imposibilitado la comparabilidad de las cuentas públicas estatales, la generación de evaluaciones económicas sobre el desempeño gubernamental, así como también sobre la valuación del patrimonio público; puntos indispensables para evaluar la eficiencia y la eficacia del gasto público, objetivo primordial de la reforma contable en México.

También está por verse la presentación de los costos de los resultados obtenidos por las oficinas de gobierno —una de las contribuciones más esperadas de la LGCG en México. La adopción de estos cambios en la cultura administrativa generaría la información que enriquecería sustancialmente el debate sobre el diseño de las políticas y programas públicos. Los datos sobre las mejores prácticas podrían difundirse en la búsqueda de su asimilación y aplicación en otras áreas. Igual de importante es tener la información sobre las acciones públicas que no logran resultados satisfactorios, especialmente si estos son los programas que sirven a las zonas más pobres del país. Esta acumulación de datos permitiría la construcción de los análisis que determinará si la calidad de los insumos necesarios para alcanzar los objetivos sociales es adecuada o si el costo de mantenimiento es muy caro.

El reto técnico de la reforma contable no es menor, pero falta ver si existe la voluntad política de los gobernadores y presidentes municipales para acceder a tomar el camino que posibilite al ciudadano contar con mejores elementos para evaluar el desempeño de sus representantes políticos.

Fuentes

- Callanan, Mark. (2010). Who Designs Local Government Performance Measurement Systems? *International Journal of Public Sector Performance Management*, Vol. 1 (4): 346–359.
- Chan, James L. (2003) Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*. (Enero). 23 (1). 13-20.
- Chan, James L. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. in *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, editadoporEvelynLande and Jean-Claude Scheid (Francia: Expert Comptable Media, 2006), pp. 31-42.
- Fields, Edward. (2002). The Essentials of Finance and Accounting for Nonfinancial Managers. American Management Association, Nueva York, Estados Unidos.
- 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*. Vol. 10(4):327-345.
- Hepworth, Noel. (2003) Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government.*Public Money & Management*.(Enero) 23 (1), 37-44.
- Hoge, Jeff y Martin, Ed. (2006) Linking Accounting and Budget Data: a Discourse. *Public Budgeting and Finance*. 26, 2:121
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y Comisión de Contabilidad Gubernamental (CCG) (2001). *Esquema general de la Contabilidad Gubernamental*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y Comisión de Auditoría a Cuentas Públicas (CACP) (2004). *Auditoría a las cuentas públicas*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
- Pina, Vicente y Lourdes Torres. (2003) Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*. (Diciembre).
- Martí, Caridad. (2006) Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting and Finance*. 26, 2:45

- Meny, Ives y Thoenig, Jean-Claude.(1992) *Las políticas públicas*, Ariel, Barcelona.
- Sevic, Zeljko. (2004) Accounting aspects of NPM: Accrual Accounting in the Public Sector.*Journal of finance management In Public Services*.Vol. 4, (1).
- Schick, Allen. (1999). Oportunity, *Strategy, and Tactics in Reforming Public Management*.Estudiopresentado en el Simposium de la OECD, Government of the Future: Getting from Here to There, (Septiembre) 14-15, Paris. CitadoporDonald P. Moynihan en *Managing for Results in State Government Evaluating a Decade of Reform*.PublicAdministrationReview, Enero-Febrero 2006
- Sour, Laura. (2007) Presupuestar en América Latina y el Caribe: el caso de México, CEPAL - Serie Gestión Pública No. 65, Santiago de Chile, Octubre 2007.
- Sour, Laura y Eunises Rosillo (2008). ¿Cuáles son los resultados del Presupuesto por Resultados?, Trimestre Fiscal, No. 87, pp. 329-357.
- Wallace, Sally. (2003) Fiscal Architecture: A Framework for Analysis of Public Expenditure Needs and Revenue Capacity. *Prepared for the World Bank Thematic Group On Taxation and Tax Policy*. (Abril).

Anexo 1.

Tabla 1. Requerimientos mínimos solicitados los estados financieros de conformidad con la IPSAS 1

Estado de situación financiera	Estado de rendimiento financiero	Estado de cambios en los activos netos/patrimonio neto	Revelación de información sobre políticas contables
Propiedades, planta y equipo	Ingresos	Resultado del periodo	La base o bases de medición utilizadas al preparar los estados financieros (por ejemplo: costo histórico, costo corriente, valor realizable neto, valor razonable o importe recuperable o importe recuperable de servicio)
Propiedades de inversión	Costos financieros	Cada partida de ingresos y gastos del periodo que se reconozcan directamente en los activos netos/patrimonio neto	Las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros
Activos intangibles	Ganancia o pérdida antes de impuestos	Total de los ingresos y gastos del periodo	
Activos financieros	Resultado	Los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos	
Inventarios			
Cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)			
Cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación			
Efectivo y equivalentes al efectivo			
Impuestos y cuentas por pagar de transferencias			
Cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación			
Pasivos financieros			
Intereses minoritarios, presentados dentro de los activos netos/patrimonio neto			
Capital aportado que será igual al total acumulado, a la fecha sobre la que se informa			
Resultados acumulados			
Reservas			

Fuente: Elaboración propia con datos del IFAC, 2007.

Anexo 2.

Razones financieras. Ejemplos para su cálculo y su interpretación

Razones financieras	Valor esperado	Interpretación
Rentabilidad y eficiencia		
Utilidad antes de intereses e impuestos / Capital de trabajo	>0.15	Mide el retorno obtenido por cada peso del capital de trabajo invertido en la realización de las operaciones gubernamentales.
Ingresos recaudados / Capital de trabajo	>1	Mide la eficacia en general en el uso del capital de trabajo para generar ingresos propios de la actividad gubernamental.
Liquidez		
Activo circulante / Pasivo circulante	1 a 1.5	Muestra la capacidad del gobierno para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos circulantes. Mide el número de veces que los activos circulantes del negocio cubren sus pasivos a corto plazo.
Activo circulante - Almacén o inventario / Pasivo circulante	0.8 a 1	Muestra la capacidad del gobierno para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos más líquidos.
Apalancamiento y riesgo financiero		
Pasivo a largo plazo / Capital de trabajo	0.33	Mide la porción de capital de trabajo financiado por deuda. Indica la razón o porcentaje que representa el total de las deudas de la empresa con relación a los recursos de que dispone para llevar a cabo sus operaciones.
Utilidad antes de intereses e impuestos / Intereses anuales	>3.5	Muestra la capacidad del gobierno para responder por medio de recursos sin carga alguna a sus compromisos generados a partir de la contracción de deuda.
Liquidez y equilibrio presupuestal		
Caja + Bancos / Pasivo a corto plazo	2 a 2.5	Muestra la capacidad del gobierno para responder a sus obligaciones de corto plazo sólo con su efectivo.
Total ingresos / Total egresos	1	Mide la capacidad del gobierno para hacer frente a sus necesidades de gasto por medio de los ingresos adquiridos en el periodo. Muestra la proporción de ingresos con respecto a la de egresos.