

ASPECTOS DE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y EL ENDEUDAMIENTO DE ENTIDADES FEDERATIVAS Y MUNICIPIOS

Arnoldo ENRÍQUEZ DEL HIERRO*

SUMARIO: I. *Nota introductoria.* II. *Aspectos de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.* III. *Conclusiones.* IV. *Bibliografía.*

I. NOTA INTRODUCTORIA

El acelerado incremento de la contratación de deuda por parte de las entidades federativas y de los municipios durante los últimos años ha puesto en riesgo la disponibilidad de recursos para financiar el gasto público, comprometiéndose de esta manera los ingresos que generan los propios gobiernos estatales, así como los provenientes de las participaciones federales aun antes de que éstos se reciban.

Las obligaciones financieras de entidades federativas y municipios, según la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, suman un monto total de 434,761.2 millones de pesos por concepto de contratación de deuda con la banca privada, la banca de desarrollo, bursatilizaciones y con el gobierno federal. En este orden de ideas, el incremento en el nivel de deuda de los gobiernos estatales ha ido de la mano con el aumento en la proporción de los recursos destinados para garantizar su pago, lo que supone un grave riesgo para las finanzas públicas, ya que las entidades federativas, al ser en gran medida dependientes de las participaciones federales, y por lo tanto, no tener control sobre sus ingresos, deben tener mucho cuidado con sus gastos y con la contratación y posterior manejo de la deuda.

* Doctor en derecho y profesor en la Facultad de Derecho de la UNAM.

Informes tanto del Banco de México como de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público indican que al cierre de 2012 los gobiernos estatales que tienen comprometido más de un 60% de las participaciones federales como garantía de pago representan al menos un 25%, sumando que hay casos de endeudamiento severo, como Coahuila, Nuevo León y Chihuahua, en que la deuda representa 298.5, 208.3 y 159.7 por ciento, respectivamente, de las mencionadas participaciones.¹

El caso de Coahuila, mismo que expuso a debate público el tema que se aborda, y que provocó la renuncia del entonces dirigente nacional del Partido Revolucionario Institucional, Humberto Moreira, alcanzó al cierre de 2012 una deuda de 36 mil 421.7 millones,² parte de esa deuda investigada por haberse contratado a través de prácticas que incluyeron falsificación de documentos oficiales y la manipulación de estados financieros y demás información presupuestaria y contable emanada de entes públicos, tema en el que resulta particularmente importante la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), que se estudiará como objeto central de análisis del presente artículo.

Sin embargo, los problemas de mal manejo de las finanzas públicas no son privativos de los estados del norte del país, ya que recientemente Tabasco ha vuelto a poner en el centro del debate el tema en cuestión. Desde los primeros días de la gestión del actual gobernador, Arturo Núñez, las evidencias de irregularidades administrativas durante el gobierno de Andrés Granier en el manejo de los recursos públicos se han ido acumulando mes tras mes. Cuando llegó a la titularidad del Ejecutivo estatal en 2006, la deuda era de 500 millones de pesos; al dejar el cargo, la deuda superó los 20 mil millones.

Los problemas de mal manejo de deuda no se han detenido en el nivel estatal, ya que a nivel municipal, Ramiro Hernández, actual alcalde de Guadalajara, confirmó que administra el municipio más endeudado del país, pues entre deudas a corto y largo plazo, el total de las deudas son cercanas a los cuatro mil millones de pesos.

Pese a los problemas de deuda que presentan estados y municipios, la contratación de empréstitos con la banca privada muestra un sostenido crecimiento, según lo indica la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. A la cabeza de las instituciones de la banca privada con una mayor cartera

¹ Obligaciones financieras con respecto a las participaciones federales, http://www.hacienda.gob.mx/Estados/Deuda_Publica_EFM/2012/Paginas/4toTrimestre.aspx [con acceso el 22 de mayo de 2013]

² Obligaciones financieras de entidades federativas y municipios por tipo de deudor y fuente de pago, http://www.hacienda.gob.mx/Estados/Deuda_Publica_EFM/2012/Paginas/4toTrimestre.aspx [con acceso el 22 de mayo de 2013]

crediticia a estados y municipios está Banorte con 77,970 millones de pesos, seguido por BBVA Bancomer, con una cartera de 56,843 millones de pesos.³ La contratación de esta deuda implicó errores, puesto que se registraron los créditos de forma equívoca a nombre de una institución estatal, cuando en realidad el crédito era para el estado en general, lo que implica una responsabilidad de los bancos. Lo anterior ha traído consigo un incentivo que ha resultado perjudicial, pues la banca privada ha orientado su capacidad de préstamo a los entes públicos, generándose así el sobreendeudamiento, recursos que debieron haberse puesto a disposición del sector privado de la economía para proyectos productivos e inversión.

Ante esta problemática, la Ley General de Contabilidad Gubernamental, que entró en vigor en enero de 2009, y su reciente reforma de 2012, establece las directrices generales para normar el proceso de armonización de la contabilidad gubernamental en los tres niveles de gobierno, permitiendo conocer con exactitud los estados financieros de los gobiernos locales, así como el valor de su patrimonio y el uso de los recursos públicos, abriéndose así como una posible solución frente a la situación descrita.

II. ASPECTOS DE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1. *Objeto de la ley*

El artículo 1 de la ley en cuestión establece que es de orden público, y tiene como objeto establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización.

Es de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, los estados y el Distrito Federal; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales, y los órganos autónomos federales y estatales.

Resulta especialmente relevante el contenido de los dos primeros párrafos, pues los criterios que regirán la contabilidad gubernamental, la emisión

³ “Estados acumulan deuda histórica con la banca”, en <http://www.elfinanciero.com.mx/component/content/article/43-finanzas/1572-deuda-de-estados-y-municipios-con-bancos-en-maximo-historico.html> [con acceso el 20 de mayo de 2013]

de la información financiera generada por los entes públicos, así como su adecuada armonización, implica que cualquier órgano del Estado mexicano, sin importar el poder al cual pertenezca, el nivel de gobierno que sea o el grado de autonomía que posea, si recibe y ejerce recursos públicos de la Federación deberá observar las disposiciones contenidas en la propia ley.

Otro elemento importante que podemos destacar del artículo 1 es el de la coordinación, pues la LGCG obliga a los gobiernos estatales a establecer mecanismos que armonicen su contabilidad con la de los gobiernos municipales. La misma suerte sigue el gobierno del Distrito Federal, que deberá coordinarse con los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales; es decir, se establecerán los mecanismos propios de coordinación y cooperación en materia de contable entre el gobierno del Distrito Federal y las dieciséis delegaciones.

2. *La contabilidad gubernamental y su sistema*

En México, el sistema de contabilidad gubernamental (SCG) encuentra su fundamento constitucional en el artículo 73, fracción XXVIII, que establece entre otras facultades del Congreso, la de "...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 con el fin de garantizar su armonización a nivel nacional..."⁴

La Ley General de Contabilidad Gubernamental, en sus artículos 16 y 17, reglamenta lo dispuesto por el artículo 73, fracción XXVIII, de la Constitución, señalando que el SCG tiene como objetivo registrar de manera armónica, delimitada y específica las operaciones presupuestarias y contables derivadas de la gestión pública, generando estados financieros confiables, oportunos, comprensibles, periódicos y comparables, los cuales serán expresados en términos monetarios.

Pero, ¿qué es la contabilidad gubernamental? La Ley General de Contabilidad Gubernamental, en su artículo 4, fracción IV, la define como

la técnica que sustenta los sistemas de contabilidad gubernamental y que se utiliza para el registro de las transacciones que llevan a cabo los entes públicos, expresados en términos monetarios, captando los diversos eventos eco-

⁴ Secretaría de Hacienda y Crédito Público http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/contabilidad_gubernamental/manual_contabilidad/docs/cap2/CapII_incisoB.pdf [con acceso el 18 de mayo de 2013]

nómicos identificables y cuantificables que afectan los bienes e inversiones, las obligaciones y pasivos, así como el propio patrimonio, con el fin de generar información financiera que facilite la toma de decisiones y un apoyo confiable en la administración de los recursos públicos.

El artículo 2 señala que el fin de la contabilidad gubernamental es el de facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos y, en general, contribuir a medir la eficacia, la economía y la eficiencia del gasto y de los ingresos públicos, la administración de la deuda pública, incluyendo las obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.

El concepto *contabilidad gubernamental* tiene varios significados. La Asociación Latinoamericana de Presupuesto Público señala que es una disciplina parte de la contabilidad, de la que se extraen principios y preceptos, con el objetivo de prescribir una serie de técnicas destinadas a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria de los órganos gubernamentales, implementando un sistema de información de las organizaciones públicas, que es preestablecido en un marco normativo de corte positivo.⁵

Por otro lado, Raúl Castro Vázquez afirma que "...la contabilidad gubernamental es una técnica que se utiliza para registrar las transacciones de la Administración Pública y producir sistemáticamente información financiera, presupuestal, programática y económica, expresada en unidades monetarias, para facilitar la toma de decisiones de un gobierno".⁶

Así, la contabilidad gubernamental tiene el objetivo de captar información, clasificarla, procesarla y rendir cuentas de tal proceso a través de un documento denominado *cuenta pública*, sin olvidar el aporte adicional que realiza en materia de control, pues proporciona información base para la toma de decisiones.

De todo lo anterior podemos concluir que la contabilidad gubernamental es una herramienta a través de la cual podemos medir, evaluar y dar seguimiento a la situación financiera de una entidad, con el fin de proporcionar información útil, confiable y comprensible, que sirva de base para la toma de decisiones,⁷ concepto que es coincidente con lo señalado por los numerales 21, 22 y 44 de la ley en cuestión:

⁵ Castro Vázquez, Raúl, *Contabilidad gubernamental*, 2a. ed., México, IMCP, 1997, pp. 11 y 12, en Santillana González, Juan Ramón, *Contabilidad y auditoría gubernamental*, México, Thompson, 2002, p. 6.

⁶ *Idem.*

⁷ Castro Vázquez, Raúl, *op. cit.*, p. 9.

Artículo 21. La contabilidad se basará en un marco conceptual que representa los conceptos fundamentales para la elaboración de normas, la contabilización, valuación y presentación de la información financiera confiable y comparable para satisfacer las necesidades de los usuarios y permitirá ser reconocida e interpretada por especialistas e interesados en la finanzas públicas.

Artículo 22. Los postulados tienen como objetivo sustentar técnicamente la contabilidad gubernamental, así como organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información veraz, clara y concisa. Los entes públicos deberán aplicar los postulados básicos de forma tal que la información que proporcionen sea oportuna, confiable y comparable para la toma de decisiones.

Artículo 44. Los estados financieros y la información emanada de la contabilidad deberán sujetarse a criterios de utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y de comparación, así como a otros atributos asociados a cada uno de ellos, como oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, suficiencia, posibilidad de predicción e importancia relativa, con el fin de alcanzar la modernización y armonización que la Ley determina.

A. Las mejores prácticas contables nacionales e internacionales

Los artículos 2 y 33 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental señalan:

Artículo 2. Los entes públicos deberán seguir las mejores prácticas contables nacionales e internacionales en apoyo a las tareas de planeación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.

Artículo 33. La contabilidad gubernamental deberá permitir la expresión fiable de las transacciones en los estados financieros y considerar las mejores prácticas contables nacionales e internacionales en apoyo a las tareas de planeación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.

De los anteriores artículos surge la siguiente pregunta: ¿en qué consisten las mejores prácticas contables nacionales e internacionales? Para empezar, la contabilidad es la disciplina que registra, sintetiza y evalúa información financiera; es decir, información que se refiere al movimiento de bienes, derechos y obligaciones. De esta manera, las prácticas contables son aquellas herramientas y técnicas normativizadas para llevar a cabo el análisis de datos y control de la información financiera. Así, los entes públicos acatan las mejores prácticas contables nacionales e internacionales en apoyo a las

tareas de planeación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.⁸ En resumen, “este proceso de convergencia hacia las mejores prácticas contables nacionales e internacionales, significa en otras palabras la estandarización regulativa contable”.⁹

Como especifica el artículo 2 de la LGCG, el seguimiento de las mejores prácticas contables nacionales e internacionales implica 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.¹⁰

En concreto, seguir las mejores prácticas internacionales quiere decir orientar esfuerzos hacia la adopción de las mejores prácticas contables de reciente expedición y emitidas por un organismo de suficiente reconocimiento internacional, como el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS), *International Financial Reporting Standards* (IFRS), el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas, del Fondo Monetario Internacional (MEFPFMI). Por otro lado, según la Secretaría de la Función Pública las mejores prácticas nacionales son DelcaraNet, la firma electrónica avanzada (FIEL), la CompraNet, entre otras.

B. La armonización contable

La carencia de un sistema de contabilidad gubernamental armónico entre los diferentes niveles de gobierno implicó disparidades en los registros públicos contables, trayendo como consecuencia la posibilidad de manipular los estados financieros y demás información presupuestaria y contable emanada de sus entes. La contabilidad pública a nivel federal resultaba muy diferente de la practicada en el ámbito local. El análisis de la información

⁸ Yáñez, Alonso *et al.*, *Guía práctica de la Ley General de Contabilidad*, México, Deloitte, 2009, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Mexico/Local%20Assets/Documents/mx\(es-mx\)descifrandoCONTABILIDAD_181109_2.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Mexico/Local%20Assets/Documents/mx(es-mx)descifrandoCONTABILIDAD_181109_2.pdf) [con acceso el 18 de mayo de 2013]

⁹ Bustamante García, Hernán, *El interés público en la nueva base institucional de la regulación contable en Colombia. Comentario generales a propósito del proceso de convergencia hacia estándares contables internacionales*, Universidad de Antioquia, Colombia, 2010. <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/14694/12847> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

¹⁰ <http://www.conac.gob.mx/index.html> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

con el objetivo de rendir cuentas forzosamente implicaba homogenizar los sistemas contables a efecto de corregir las diferencias existentes, ya que mucha de la información financiera pública de relevancia es generada por los niveles estatal y municipal.¹¹

Sin embargo, la armonización contable en los hechos no ha ocurrido, pues las dificultades técnicas han ocasionado el retraso en el proceso de instrumentación en estados y municipios, por lo que el periodo de implementación de la LGCG ha sido ampliado hasta el 30 de junio de 2014.

La LGCG, en su artículo 4, fracción I, define a la armonización contable como 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.

De la lectura del numeral 4, fracción I, podemos desprender lo siguiente:

“...la adecuación y fortalecimiento de las disposiciones jurídicas que las rigen...”, significa, procesos de reforma legislativa que modifiquen leyes, reglamentos y demás disposiciones de corte administrativo a efecto de compatibilizar los modelos contables vigentes;

“...de los procedimientos para el registro de las operaciones...”, lo que implica la revisión y reestructuración de los manuales de procedimientos contables;

“...de la información que deben generar los sistemas de contabilidad gubernamental...”, lo que implica la instrumentación de un sistema eficiente, confiable y que proporcione información en tiempo real, y

“...y de las características y contenido de los principales informes de rendición de cuentas...”; es decir, el contenido de la cuenta pública.¹²

Entonces, por armonización contable debemos entender la presentación homogénea de registros e información financiera al igualar y equiparar parámetros, protocolos o lineamientos con arreglo a ciertas normas previamente establecidas por una autoridad, con el objetivo de integrar la información de ingresos y egresos, así como patrimonial, que incluya a los tres poderes de la Unión, la Federación, las entidades federativas y el Distrito

¹¹ Quintana, Enrique, *Economía política de la transparencia*, México, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, 2012, p. 43.

¹² <http://ceac.guanajuato.gob.mx/pdf/05boletines/2federales/conac/01jun11-armonizacion.pdf> [con acceso el 16 de mayo de 2013]

Federal; los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales, permitiendo así "...mejorar el proceso de revisión que realizan los órganos fiscalizadores a fin de entregar a la sociedad cuentas claras y resultados contundentes respecto de la gestión pública, basados en principios de legalidad, transparencia y rendición de cuentas...".¹³

La armonización contable en un sentido más amplio consiste en la modificación de los procedimientos de registros administrativos hasta llegar a tener una sola estructura de la contabilidad nacional.

Este proceso de armonización contable contiene diversos beneficios en la gestión de los recursos públicos, tales como:

- Transparencia y certidumbre en el manejo de las finanzas públicas;
- Flujos de información financiera más confiables que faciliten la toma de decisiones, y
- Información presupuestaria y contable conciliada y homologada.

C. *Los esquemas bursátiles y las coberturas financieras de los entes públicos*

Conforme al último párrafo del artículo 46, los esquemas bursátiles se refieren a esquemas de búsqueda de dinero, y el reporte de ellos se refiere al reconocimiento de los títulos de crédito que los entes públicos, por ejemplo, adquieren para financiar proyectos; entre otros, son esquemas con los cuales se pueden conseguir de mayor o menor forma dinero.

Ahora bien, para entender qué son las coberturas financieras de los entes públicos primero hay que comprender qué es "ente" y qué se entiende por "ente público". Para Raúl Castro, ente es "toda dependencia Gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por ley o decreto".¹⁴ Este concepto pertenece a los principios generales de la contabilidad, que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.¹⁵

Por su parte, Santillana considera como *ente* a "toda dependencia gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por ley o decreto"; en otras palabras, ente público es un organismo estableci-

¹³ <http://www.cacep.puebla.gob.mx/inicio.php> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

¹⁴ Castro Vázquez, Raúl, *op. cit.*, nota 3, p. 13.

¹⁵ Santillana González, *op. cit.*, nota 1, p. 13.

do mediante el proceso legislativo, y que sus funciones, ámbito de acción, facultades y objetivos están perfectamente bien delimitados en un cuerpo jurídico específico.¹⁶

Ahora bien, por cobertura financiera entendemos a la organización de un programa de préstamos y pagos a corto plazo, haciéndolo corresponder con los cambios esperados en los activos corrientes, y sustrayendo las cuentas por pagar y otras obligaciones acumuladas.

Así que la cobertura financiera de los entes públicos es la organización de un programa de préstamos y pagos a corto plazo, haciéndolos corresponder con los cambios esperados en los activos corrientes y sustrayendo las cuentas por pagar y otras obligaciones acumuladas de toda dependencia gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por ley o decreto.¹⁷

D. La integración y consolidación de los estados financieros y demás información presupuestaria y contable emanada de la contabilidad de los entes públicos

¿Qué es la integración y consolidación de los estados financieros y demás información presupuestaria y contable que emane de las contabilidades de los entes públicos, que señala el artículo 50 de la LGCG?

Los estados financieros, también conocidos como estados contables, informes financieros o cuentas anuales, constituyen el producto final de la contabilidad; es decir, son informes que se utilizan para informar de la situación económica y financiera y de los cambios que se experimentan en una fecha o periodo determinado; son elaborados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, normas contables o normas de información financiera.

El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre el patrimonio del ente a una fecha y su evolución económica y financiera en el periodo que abarcan, informar sobre la situación financiera de una entidad o un ente público a una fecha determinada, así como los resultados de su operación y los cambios en su situación financiera, de tal manera que la información contenida en los estados financieros sea útil para satisfacer tanto a los usuarios internos y externos de la entidad como para facilitar la toma de decisiones económicas.

Dicho de otra manera, los estados financieros básicos están determinados por las normas contables, y son informes que se presentan periódica-

¹⁶ *Ibidem*, p. 14.

¹⁷ Castro Vázquez, Raúl, *op. cit.*, nota 3, p. 13.

mente por los entes económicos, en los que se puede estudiar la situación financiera y los resultados alcanzados en un horizonte de tiempo analizado. Los estados financieros buscan proveer la información que los diferentes grupos de interés esperan obtener de la contabilidad financiera.¹⁸

Ahora bien, los estados financieros consolidados son aquellos que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados.

La integración y consolidación de los estados financieros y demás información presupuestaria y contable que emane de las contabilidades de los entes públicos consiste en la incorporación al estado de situación financiera de la administración general, todos los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio a consolidar, incluyendo ingresos y gastos.¹⁹

3. *Transparencia y máxima publicidad de la información financiera*

Para Mauricio Merino, la idea de la transparencia

...nació como consecuencia de una reflexión de talante económico: la piedra de toque que desató ese proceso fue la globalización de los mercados, y la necesidad de contar con mayor y mejor información sobre su verdadero funcionamiento, a partir de las regulaciones y la probidad de cada país. De ahí que los promotores principales de las mejores prácticas de transparencia hayan sido, al menos en un principio, los grandes organismos económicos internacionales, con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Banco Mundial a la cabeza...²⁰

La actuación del gobierno como promotor del desarrollo y administrador de los recursos públicos requiere de esquemas de actuación que potencialicen la eficiencia de los actores económicos.

¹⁸ Guzmán Vásquez, Alexander *et al.*, *Contabilidad financiera*, Bogotá, Centro Editorial Universidad El Rosario, 2005.

¹⁹ *Manual de integración y consolidación de estados financieros de las entidades del Sector Público*, Lima, Banco Interamericano del Desarrollo, 2012, http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/comunicado/PCCEF_manual_integracion.pdf [con acceso el 18 de mayo de 2013]

²⁰ Merino, Mauricio, “El desafío de la transparencia. Una revisión de las normas de acceso a la información pública en las entidades federativas de México”, *Revista del Centro de Investigación y Docencia Económica*, México, núm. 169, agosto 2005, <http://www.uaq.mx/contraloriasocial/diplomado/bibliografia-modulo3/Comparac-Merino.pdf>.

Así, la transparencia en el ejercicio de los recursos públicos y en el manejo de la información tiende a proteger los intereses de todos los agentes económicos dentro del sistema de libre mercado; es decir, la libre competencia requiere de implementar políticas de transparencia para poder funcionar adecuadamente.

Señala Enrique Quintana: “...La información se ha convertido en una fuerza productiva, un componente de la economía tan esencial como las materias primas, la energía o la mano de obra. En tanto que la información es la base de las decisiones económicas —de los gobiernos, instituciones, empresas y consumidores— su acceso deviene en un factor crucial...”²¹

Vista así la información, es una fuerza que en sí misma hace más eficiente el aparato productivo de un país. Por eso, afirma Quintana, una de las principales funciones de los gobiernos debe ser la de procurar que la información llegue a la ciudadanía, no solamente a través de preparar informes periódicos, estadísticas, presupuestos o previsiones económicas, sino mediante la garantía de que la información estará circulando en todo momento, evitando la opacidad que implique ventajas ilegítimas de un acceso a la información de forma asimétrica.²² Es decir, tan importante es la recopilación de la información como ponerla a disposición de los usuarios permitiendo ser reconocida e interpretada por especialistas e interesados en las finanzas públicas, tal cual lo señala el artículo 21 de la LGCG.

La transparencia y máxima publicidad de la información financiera es el principio para asegurar que los recursos propios de la actividad financiera del Estado tengan un uso adecuado conforme a fines que tengan por objeto el interés general y sean de utilidad a los agentes económicos en la toma de decisiones, al calificar como redituables sólo aquellos proyectos de inversión que ofrezcan rendimientos altos, situación que no ocurrió en los últimos años en relación con el manejo de la deuda de las entidades federativas.

4. *¿Qué es la rendición de cuentas?*

Según la Secretaría de la Función Pública, la rendición de cuentas se refiere a la práctica de la autoridad de informar y argumentar su proceder ante un tercero con el fin de evitar abusos o ineficiencias en el manejo de los bienes públicos. La rendición de cuentas se da principalmente entre

²¹ Quintana, Enrique, *Economía política de la transparencia*, México, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, 2012, p. 6.

²² *Ibidem*, p. 7.

instancias públicas; por ejemplo, del Poder Ejecutivo al Legislativo, o desde las instituciones gubernamentales hacia la agencia de auditoría que les corresponda, constituyendo un sistema de pesos y contrapesos entre las autoridades.²³

Por su parte, el Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012 la denomina *rendición de cuentas social*, y la define como un mecanismo de control social sobre las acciones de gobierno, y ajeno a las cuestiones electorales, basado en principios éticos aplicados a la gestión pública, en donde la transparencia y el diálogo con los servidores públicos explican y dan justificaciones sobre su actuar a los ciudadanos.²⁴

La rendición de cuentas implica la transparencia en la información sobre las metas alcanzadas en relación con los objetivos definidos en los planes y programas propuestos, el grado de avance que se ha obtenido y sobre cómo se ha conseguido ese cumplimiento. Abarca la obligación legal y ética de las autoridades de informar sobre sus decisiones, de explicar, responder por la administración, manejo de los bienes y recursos públicos que le han sido encomendados para su administración y manejo, incluyendo también la capacidad del órgano público para castigar por la posible mala ejecución de tareas por parte de los funcionarios que laboran en la entidad, ya sea porque actúan con una conducta inadecuada o faltan al reglamento interno y/o ética institucional.²⁵

Existen tres tipos de rendición de cuentas: diagonal, horizontal y vertical. La rendición de cuentas diagonal se produce cuando los ciudadanos recurren a las instituciones gubernamentales para conseguir un control más eficaz de las acciones del Estado, y, como parte del proceso, participan en actividades como la formulación de políticas, elaboración de presupuestos y control de gastos. La rendición de cuentas horizontal somete a los funcionarios públicos a restricciones y controles, o a un

sistema de contrapesos”, por parte de organismos gubernamentales (p. ej. tribunales, organismos de defensoría de los derechos humanos, organismos de auditoría, bancos centrales) con facultades para cuestionar e incluso sancionar a los funcionarios en casos de conducta indebida. La rendición de

²³ Secretaría de la Función Pública <http://www.programaanticorruptcion.gob.mx/index.php/rendicion-de-cuentas.html> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

²⁴ *Idem.*

²⁵ Consejo Nacional de Transparencia contra la Corrupción, *Programa de transparencia e integridad*, junio de 2007 http://www.setransparencia.gob.pa/pdf_doc/documentos/guia_SIBUPRAIP.pdf [con acceso el 18 de mayo de 2013]

cuentas vertical responsabiliza a los funcionarios públicos ante el electorado o la ciudadanía a través de elecciones, la libertad de prensa, una sociedad civil activa y otros canales similares.²⁶

III. CONCLUSIONES

Del estudio y análisis practicado a la LGCG, conforme a la reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de noviembre de 2012, son varias las soluciones que aporta al creciente problema del sobreendeudamiento de las entidades federativas y de los municipios:

1. *La LGCG mejora la transparencia de la actividad financiera del Estado*

Conforme a los artículos 51 y 58, los estados y los municipios publicarán trimestralmente en sus portales electrónicos los estados financieros de sus gastos, lo que permitirá que cualquier ciudadano especialista o simplemente interesado en la finanzas públicas podrá tener acceso a la información de los gastos de todas las dependencias que reciban recursos de naturaleza federal.

2. *Mayor apertura de la información financiera de los entes públicos*

El artículo 57 indica que la Secretaría de Hacienda, las secretarías de finanzas o sus equivalentes de las entidades federativas, así como las tesorerías de los municipios y sus equivalentes en las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, establecerán enlaces en sus portales electrónicos, que faciliten el acceso a la información financiera de todos los entes públicos que conforman el correspondiente orden de gobierno, así como a los órganos o instancias de transparencia competentes.

3. *Se privilegia el principio de la máxima publicidad de la información*

El principio de máxima publicidad de la información gubernamental contenido en el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos considera la información generada por los órganos del Estado un bien que es de dominio público. Tal principio implica que la in-

²⁶ Secretaría de la Función pública, *op. cit.*, nota 14.

formación en posesión de las instituciones gubernamentales no debe ser considerada de acceso restringido.

Así, la fracción V del segundo párrafo del artículo 6o. de la CPEUM establece que los sujetos obligados "...publicarán a través de los medios electrónicos disponibles, la información completa y actualizada sobre sus indicadores de gestión y el ejercicio de los recursos públicos...". La fracción VII establece que "...las leyes determinarán la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos...".

Las fracciones anteriores dejan ver con claridad cómo el derecho de acceso a la información va más allá de responder a las peticiones de información, sino que obliga a las autoridades a proporcionar información relevante sobre la gestión pública mediante la publicación de datos en medios como internet. Los artículos 60 y 62 de la LGCG reafirman el principio en cuestión.

4. La LGCG proporciona herramientas para generar información financiera

Conforme al artículo 72, las entidades federativas remitirán a la Secretaría de Hacienda, a través del sistema de información a que se refiere el artículo 85 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la información sobre el ejercicio y destino de los recursos federales que reciban dichas entidades federativas, y, por conducto de éstas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, los organismos descentralizados estatales, universidades públicas, asociaciones civiles y otros terceros beneficiarios. Para la remisión y la divulgación de esta información no podrá oponerse la reserva fiduciaria, bursátil, bancaria o cualquier otra análoga.

5. Mayor control sobre el gasto vinculado al ramo 33

Conocido como el ramo 33 y determinado cada año en el presupuesto de egresos de la Federación, son recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de las entidades federativas, del Distrito Federal, y en su caso, de los municipios, condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece el capítu-

lo V de la Ley de Coordinación Fiscal (artículos 25 a 51). Dos rubros básicos del ramo 33 son los sectores de salud y educación.²⁷

Conforme a los artículos 73 y 74, en los rubros de educación y salud, respectivamente, las entidades federativas estarán obligadas a entregar a la Secretaría de Educación Pública y a la Secretaría de Salud del gobierno federal, de manera trimestral, así como publicar en sus portales electrónicos, informes puntuales sobre el destino de los recursos, así como también del personal que esté recibiendo recursos de naturaleza federal.

6. La transparencia también llega al gasto en seguridad pública

El artículo 77 señala que las entidades federativas incluirán en los reportes periódicos a que se refiere el artículo 46 de la Ley y difundirán en Internet la información relativa a los fondos de ayuda federal para la seguridad pública.

7. Transparencia en la contratación manejo de la deuda pública

El artículo 78 resulta de especial relevancia, pues obliga a las entidades federativas y municipios, observando lo establecido en el artículo 56 de la ley en cita a publicar e incluir en los informes trimestrales la información relativa a las características de las obligaciones causantes de deuda pública.

8. Se transparenta y homologa la información en materia de desarrollo social

El artículo 79 señala que las secretarías de Hacienda y de la Función Pública y el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, en el ámbito de su competencia, enviarán al Consejo los criterios de evaluación de los recursos federales ministrados a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, así como los lineamientos de evaluación que permitan homologar y estandarizar tanto las evaluaciones como los indicadores estratégicos y de gestión para que dicho Consejo, en el ámbito de sus atribuciones, proceda a determinar los formatos para la difusión de los resultados de las evaluaciones.

²⁷ <http://hacienda.gob.mx/ApartadosHaciendaParaTodos/aportaciones/33/aportaciones.html> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

9. *Un título exclusivo para sanciones en casos de actos u omisiones que impliquen incumplimiento a la LGCG*

Los artículos 84, 85 y 86, que conformen el capítulo único del título sexto, contemplan sanciones tanto administrativas como penales para todos aquellas personas, incluyendo servidores públicos, que causen daño a la hacienda pública o al patrimonio del ente público.

10. *La posibilidad de fijar límites legales al endeudamiento de estados y municipios*

El artículo 8o. transitorio instruye a la Auditoría Superior de la Federación a enviar a las comisiones de Hacienda del Senado de la República y de la Cámara de Diputados, así como a las comisiones de la Función Pública, de Presupuesto y Cuenta Pública y de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados, en un plazo no mayor a seis meses, un diagnóstico que señale las áreas de opacidad en la ejecución del gasto federalizado y una propuesta de modificación al marco jurídico para transparentar aún más el ejercicio de dicho gasto y mejorar los resultados del mismo. Por lo que, en consonancia con la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y la de Deuda Pública, se abre la posibilidad de fijar límites legales al endeudamiento de estados y municipios.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- BUSTAMANTE GARCÍA, Hernán, *El interés público en la nueva base institucional de la regulación contable en Colombia. Comentario generales a propósito del proceso de convergencia hacia estándares contables internacionales*, Colombia, Universidad de Antioquia, 2010. <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/14694/12847> [con acceso el 18 de mayo de 2013]
- CASTRO VÁZQUEZ, Raúl, *Contabilidad gubernamental federal, estatal, municipal*, México, IMCP, 1997
- GUZMÁN VÁSQUEZ, Alexander *et al.*, *Contabilidad financiera*, Bogotá, Centro Editorial Universidad El Rosario, 2005
- Manual de integración y consolidación de estados financieros de las entidades del sector público*, Lima, Banco Interamericano del Desarrollo, 2012.
- MERINO, Mauricio, “El desafío de la transparencia. Una revisión de las normas de acceso a la información pública en las entidades federativas de México”, *Revista del Centro de Investigación y Docencia Económica*, México, núm. 169, agosto 2005.

QUINTANA, Enrique, “Economía política de la transparencia”, *Cuadernos de Transparencia*, México, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública y Protección de Datos, núm. 9, 2012.

SANTILLA GONZÁLEZ, Juan Ramón, *Contabilidad y auditoría gubernamental*, México, Thompson, 2002

YÁÑEZ, Alonso *et al.*, *Guía práctica de la Ley General de Contabilidad*, México, DeLiotte, 2009.

Sitios de Internet consultados

CONSEJO NACIONAL DE TRANSPARENCIA CONTRA LA CORRUPCIÓN, Programa de transparencia e integridad, junio de 2007 http://www.setransparencia.gob.pa/pdf_doc/documentos/guia_SIBUPRAIP.pdf [con acceso el 18 de mayo de 2013]

SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA <http://www.programaanticorrupcion.gob.mx/index.php/rendicion-de-cuentas.html> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO <http://hacienda.gob.mx/ApartadosHaciendaParaTodos/aportaciones/33/aportaciones.html> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

———, Obligaciones financieras de entidades federativas y municipios por tipo de deudor y fuente de pago http://www.hacienda.gob.mx/Estados/Deuda_Publica_EFM/2012/Paginas/4toTrimestre.aspx [con acceso el 22 de mayo de 2013]

———, Obligaciones financieras con respecto a las participaciones federales http://www.hacienda.gob.mx/Estados/Deuda_Publica_EFM/2012/Paginas/4toTrimestre.aspx [con acceso el 22 de mayo de 2013]

CONSEJO ESTATAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE PARA GUANAJUATO <http://ceac.guanajuato.gob.mx/pdf/05boletines/2federales/conac/01jun11-armonizacion.pdf> [con acceso el 16 de mayo de 2013]

CONSEJO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE DEL ESTADO DE PUEBLA <http://www.cacep.puebla.gob.mx/inicio.php> [con acceso el 18 de mayo de 2013]

LUNA, José y CAMARGO, Noé, *Contabilidad gubernamental: avances, retos y beneficios*. <http://imcp.org.mx/areas-de-conocimiento/contabilidad/tener-una-contabilidad-acumulativa-y-preparada-sobre-una-misma-norma-contable-ayudara-a-los-estados-y-municipios-a-dar-un-mejor-seguimiento-al-uso-de-recursos-dando-la-oportunidad-de-ejecutar-compara#.UZf8oitagDI> [con acceso el 18 de mayo de 2013]