

ARMONIZACIÓN CONTABLE

Manuel Vargas, Especialista Senior en Gestión Financiera, Unidad de Gestión Financiera, Banco Mundial
Emilio Pineda, Director General Adjunto, Unidad de Coordinación de Entidades Federativas, Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SCHP), México

La información financiera del sector público es necesaria para mantener la disciplina fiscal, tomar decisiones sobre la asignación de recursos, optimizar la eficiencia operativa e incrementar la transparencia sobre el uso del erario público. Para que la información financiera sea una herramienta útil de mejoramiento de la calidad y eficiencia del gasto público, es necesario que sea comprensible, comparable, oportuna, completa y confiable. La reforma de armonización contable en México, entendida como la modernización y uniformidad de criterios de registro y presentación de información presupuestaria y contable del sector público, busca alcanzar dichos atributos. A su vez, el establecimiento de un sistema de información financiera robusto es considerado un prerrequisito en la implantación del presupuesto por resultados. Por lo tanto, los beneficios esperados de la reforma son amplios; sin embargo, no deben pasarse por alto los riesgos y desafíos importantes que presenta su implementación.

Introducción

Los sistemas de información financiera gubernamental proveen a los tomadores de decisiones y funcionarios públicos herramientas para: (a) controlar el gasto agregado y el balance fiscal; (b) asignar estratégicamente el gasto público a políticas, programas y proyectos; y (b) mejorar el manejo del presupuesto con economía y eficiencia.¹ Además, los sistemas de información financiera les permiten a los gobiernos cumplir con su responsabilidad básica de rendición de cuentas a órganos de fiscalización y a la ciudadanía por el uso de los recursos públicos. Claramente, la información financiera gubernamental constituye un medio para los fines señalados, los cuales se cumplirán en función de la capacidad existente a diferentes niveles de la gerencia pública para utilizar dicha información en el manejo de programas públicos, así como de los usuarios externos para analizarla y así fiscalizar la gestión.

La utilidad de la información financiera pública depende de varias características:

- **Comprensibilidad:** La información financiera debería presentarse de forma tal que los usuarios informados puedan entenderla razonablemente y así poder utilizarla para sus propósitos específicos.
- **Comparabilidad:** Las bases de registro y presentación de la información financiera deberían permitir su comparación entre entidades y entre períodos de tiempo.
- **Oportunidad:** El período de tiempo transcurrido entre la fecha de la información financiera y su emisión debería permitir de manera razonable la toma de decisiones y la fiscalización.
- **Cobertura completa:** La información financiera debería pre-

sentar una visión completa del sector público, sin omisiones materiales.

- **Confiability:** La información financiera debería estar libre de errores materiales y sesgos de parcialidad.

En términos generales, la información financiera pública se puede clasificar en información de índole presupuestaria y de índole contable. La diferencia fundamental entre ambas se encuentra en que la información presupuestaria se rige por la sustancia legal del presupuesto público, mientras que la contabilidad financiera privilegia la sustancia económica en el registro y presentación de los eventos. También se podría identificar a las estadísticas fiscales como un elemento distintivo de la información financiera pública, aunque estas normalmente se alimentarían de elementos existentes de los sistemas presupuestario y contable.

Parámetros internacionales

Varias iniciativas se han emprendido a nivel internacional para tratar de uniformar criterios importantes de la información financiera pública. Para los propósitos de esta nota, destacamos el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (MEFP) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

El MEFP, emitido por el Fondo Monetario Internacional, presenta un marco conceptual y de compilación integral para analizar y

¹ Ver "Public Expenditure Management Handbook", World Bank, 1998.

evaluar la política fiscal.² Se centra en las definiciones, clasificaciones y directrices para la presentación de estadísticas de finanzas públicas. Algunos elementos notables de armonización perseguidos por el MEFP son: (a) la armonización con las correspondientes normas de otros sistemas estadísticos macroeconómicos reconocidos internacionalmente, en particular el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN 1993); y (b) la posibilidad de hacer análisis comparativos de las operaciones del gobierno entre países.

En adición a las medidas de posición fiscal, el MEFP establece una serie de clasificaciones para segmentos de gobierno, para sus ingresos y gastos. Con respecto a los últimos, se proponen las clasificaciones económica y funcional.³ Aunque el objetivo principal del MEFP está en la producción de estadísticas fiscales, indudablemente constituye el parámetro internacional para los principales clasificadores presupuestarios. Estos, a su vez, son esenciales para la comprensibilidad de la información financiera pública, la asignación estratégica, seguimiento y fiscalización del gasto.

Las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores, buscan normar el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y hechos en los estados financieros.⁴ Un elemento importante de armonización contenido en las NICSP es su convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs), aplicables al sector privado, pero adaptables al sector público cuando resulta apropiado. A diferencia de las NIIFs, la adopción internacional de las NICSP se torna más

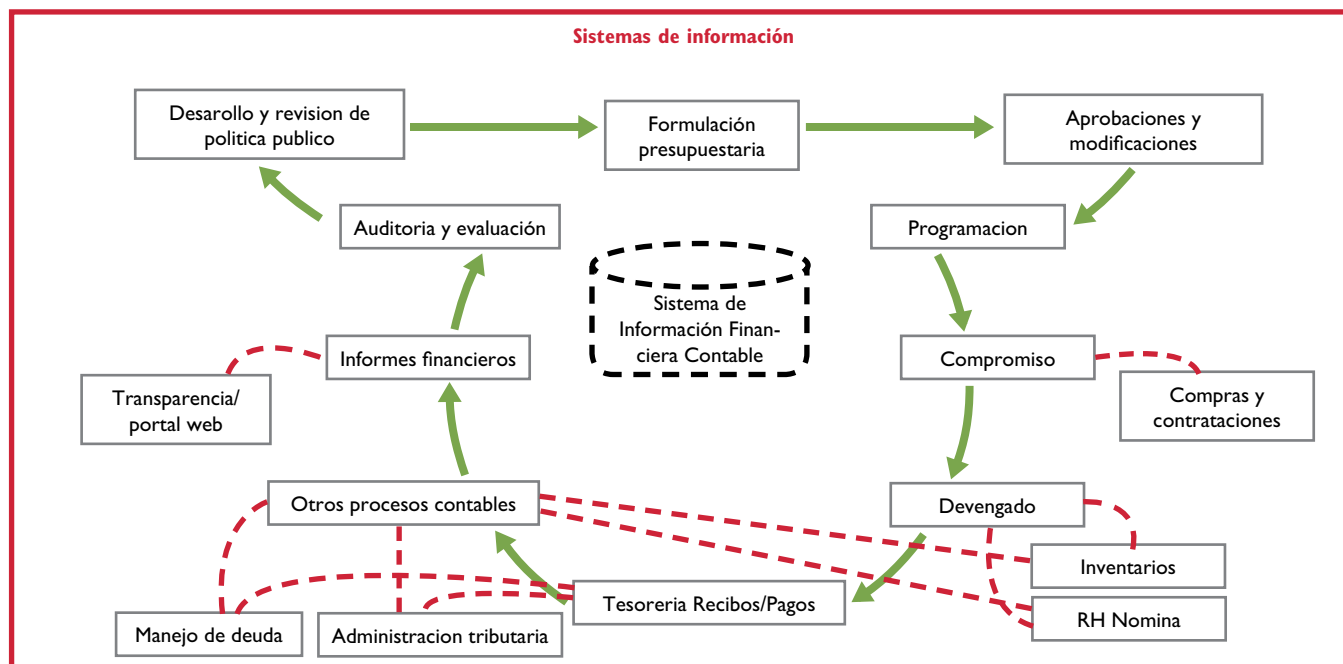
difícil por asuntos de soberanía gubernamental. Sin embargo, esta situación no disminuye su relevancia: se reconoce el derecho de los países a establecer normas contables y directrices para la información financiera y las NICSPs pueden ayudar en el desarrollo de nuevas normas o en la revisión de las existentes.

A la fecha, se tiene una NICSP sobre la preparación de estados financieros sobre la base contable de efectivo, mediante la cual se reconocen las transacciones y otros hechos sólo cuando se recibe o paga el efectivo. Por lo tanto, en esta base contable los objetos de medición en los estados financieros son el saldo de efectivo y los cambios que se producen en él. Sin embargo, el grueso de las NICSP regula la base contable acumulativa, a través de la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (no sólo cuando se efectúa su cobro o pago en efectivo). Los elementos reconocidos según esta base contable son el activo, pasivo, activos netos (o patrimonio), ingresos y gastos. En su conjunto, las NICSP constituyen el marco de referencia internacional para los estados financieros gubernamentales, los cuales a su vez son fundamentales

² Ver "Government Finance Statistics Manual", International Monetary Fund, 2001.

³ El MEFP adopta la Clasificación de Funciones de Gobierno, desarrollada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

⁴ Ver "Handbook of International Public Sector Pronouncements", International Federation of Accountants, 2009.



para presentar las transacciones, activos y pasivos públicos de forma transparente y coherente.

Sistemas integrados de información financiera (“SIF”)

Usualmente la producción de información financiera pública requiere el procesamiento de un amplio número de transacciones, en períodos limitados de tiempo y a través de una red amplia y dispersa de oficinas. Por lo tanto, los gobiernos han puesto gran énfasis en las últimas dos décadas en el desarrollo de sistemas computarizados de información financiera. En general, estos sistemas integran el procesamiento de la transacción con el registro y clasificación, facilitan la automatización de controles y procedimientos y permiten la rápida compilación de datos y emisión de informes. Algunas características normales de los sistemas integrados son: el desarrollo modular, con módulos centrales integrados (esenciales para la operación del sistema y que definen los estándares para intercambio de información) y módulos auxiliares conectados; la estructuración por líneas funcionales, no organizacionales, a fin de permitir la integración de una base de datos común; y la utilización de una plataforma de tecnologías de información y comunicación que permita dicha integración.⁵

La figura anterior ejemplifica, de manera simple, la integración de módulos centrales de los sistemas de información financiera alrededor del ciclo presupuestario, así como sus conexiones con módulos auxiliares de otras funciones críticas de la gestión financiera pública.

SIF robustos como prerrequisito del presupuesto por resultados

Un SIF sólido es crítico en cada uno de los momentos del ciclo presupuestario para promover una gestión fiscal coherente, en general, y para mantener sistemas de presupuesto basado en desempeño, en particular:

- **En la formulación del presupuesto.** Es esencial a efectos de planificar y cuantificar los costos de obtener resultados. Por lo tanto, es importante que el SIF produzca oportuna y confiablemente información referida a los costos finales de implementar un determinado programa durante años anteriores.

- **En la ejecución del presupuesto.** Durante la implementación del presupuesto los gerentes públicos necesitan información actualizada y deben dar seguimiento al gasto de los programas. Cuando el ejercicio presupuestario no está integrado con la contabilidad, las adquisiciones y la tesorería, se corre el riesgo de no tener cifras confiables para comparar el ejercicio del presupuesto, por ejemplo con los resultados tangibles del proyecto.
- **En auditoría y evaluaciones de presupuesto.** Las entregas parciales o tardías de las Cuentas Públicas afectan las evaluaciones de gastos oportunas y limitan la rendición de cuentas.

En los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), los SIF aunque no perfectos son relativamente robustos y sofisticados, y una gran parte de la información de desempeño utilizada y diseminada a los actores y usuarios claves del presupuesto basado en desempeño es de carácter financiera o requiere una capacidad para costear programas. En América Latina, los sistemas de gestión financiera crecientemente suministran información utilizada para actividades ex-post de monitoreo y evaluación.

Contexto mexicano

En México se han dado avances importantes en la producción de información financiera pública, pero hasta ahora uno de los mayores problemas para el análisis de las finanzas públicas en los tres niveles de gobierno es la ausencia de comparabilidad, y posiblemente de precisión, de la información disponible. Los gobiernos producen información financiera de acuerdo con leyes, políticas y principios dictados localmente. La gran variedad de reglas y sistemas de contabilidad gubernamental dificulta o imposibilita el análisis de datos comparativos, lo cual a su vez puede llevar a conclusiones no confiables o inhibir el monitoreo y evaluación eficaz de la gestión fiscal. En ese sentido, México va detrás de otros grandes gobiernos de naturaleza federal, por ejemplo Estados Unidos, Brasil e India, donde —con diferentes niveles de desarrollo en cuanto a la calidad de la información fiscal— al menos no existen problemas graves de comparabilidad de dicha información.

⁵ Ver A. Hashim y B. Allan, “Information Systems for Government Fiscal Management, 2007.

La ausencia de armonización contable en diferentes niveles de gobierno se evidencia en variaciones en el uso de la base contable de efectivo y acumulativa; en los clasificadores presupuestarios; en el nivel de incorporación de transacciones del sector paraestatal; en el registro de activos (sobre todo no financieros); en el reconocimiento de pasivos; y en la estructura, contenido y oportunidad de los estados financieros, sus notas y las cuentas públicas en general. Como es de esperar, dichas variaciones también conllevan normalmente diferentes niveles de desarrollo e integración de las tecnologías de información utilizadas.

Reforma de la contabilidad gubernamental

La necesidad de armonización contable ha sido tema de discusión durante varios años, tal como quedó demostrado en varios grupos de trabajo constituidos desde 1998 y en la Convención Nacional Hacendaria del 2004, en la que se acordó —entre otras cosas— buscar armonizar y modernizar los sistemas de información contables para los tres ámbitos de gobierno. Sin embargo, pocos avances concretos se lograron hasta la aprobación de la reforma hacendaria del 2007, la cual derivó en la reforma constitucional del 2008 que facultó al Congreso a expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que garanticen su armonización a nivel nacional. Consecuentemente, ese mismo año se expidió la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), la cual entró en vigor el 1 de enero de 2009.

Con la LGCG, el marco normativo de la información financiera pública en México da un salto cualitativo, particularmente mediante la introducción gradual de los siguientes elementos:

- La cobertura nacional de la LGCG, tanto vertical (tres niveles de gobierno) como horizontal (dependencias, entidades y órganos dentro de un gobierno), con un régimen simplificado para municipios pequeños.
- El establecimiento de un proceso formal de emisión de normas, el cual incluye la conformación de un ente normativo, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), y de un ente de opinión formal, el Comité Consultivo. En ambas instancias se contempla la participación de dependencias, entes y organizaciones relevantes.
- El requerimiento y la armonización de las clasificaciones presupuestarias: administrativa, económica/por objeto de gasto, y

funcional/programática.

- El requerimiento y la armonización de los momentos del registro presupuestario: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado.
- La interrelación automática del registro único de las operaciones presupuestarias y contables.
- El control contable de bienes muebles, inmuebles y otros activos.
- La armonización de los estados financieros y presupuestarios básicos.
- La difusión trimestral de la información financiera por medios electrónicos.
- El requerimiento de instrumentos (listas, catálogos, manuales de contabilidad) armonizados con los lineamientos generales del CONAC.

Beneficios esperados y desafíos

En balance, la LGCG provee elementos que, de ser implementados adecuadamente, mejorarán significativamente la utilidad de la información financiera pública, como se resume a continuación:

- **Comprensibilidad y comparabilidad:** Armonización de normas de registro, clasificadores presupuestarios, cuentas contables y los estados financieros correspondientes.
- **Oportunidad:** Requerimiento del registro contable en tiempo real y la emisión de información financiera trimestral dentro de los treinta días de finalizado cada trimestre.
- **Cobertura completa:** Aplicación de los requisitos de información de la LGCG al gobierno federal, las entidades federativas y los municipios. Además, dentro de cada gobierno la LGCG aplica a los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, la administración pública paraestatal y los órganos autónomos estatales.
- **Confiabilidad:** A través de la difusión, amplitud y uniformidad de la información financiera, indirectamente se puede mejorar su confiabilidad. Sin embargo, la LGCG no regula aspectos de control interno, auditoría y fiscalización externa, los cuales constituyen mecanismos críticos para salvaguardar la confiabilidad de la información.

La experiencia internacional muestra que la implementación de un sistema de contabilidad gubernamental con base acumulativa es un proceso a largo plazo que debe implementarse en etapas

debidamente secuenciadas para asegurar su éxito.⁶ En ese sentido, la implementación completa de la LGCG al 31 de diciembre de 2012 no deja de conllevar riesgos y desafíos importantes:

- La amplia cobertura del nuevo marco normativo, un aspecto positivo como se mencionó anteriormente, al mismo tiempo generará necesidades formidables de capacitación y gestión del cambio en miles de entidades y funcionarios públicos.
- *La adecuación y el desarrollo de sistemas de información que abarquen las diferentes etapas y clasificaciones del registro presupuestario, así como los requisitos de la contabilidad bajo base acumulativa, representarán costos importantes de diseño, desarrollo, implementación y supervisión.*
- *La calidad de los sistemas de control y auditoría interna, así como la fiscalización externa, es fundamental para ayudar a garantizar la confiabilidad de la contabilidad gubernamental y que así cumpla sus objetivos de salvaguarda del tesoro público. Por lo tanto, la modernización y armonización contable debería complementarse con desarrollos similares en la gestión de las contralorías internas y entidades de fiscalización superior.*

Algunos elementos técnicos complejos tendrán que desarrollarse con sumo cuidado. Se puede pensar, por ejemplo, en la diferencia señalada (y las conciliaciones necesarias) entre registros presupuestarios y contables; el levantamiento, registro y valuación de activos; el registro de pasivos y tratamiento de obligaciones bajo esquemas de bursatilización y asociaciones público-privadas; la identificación y revelación de pasivos contingentes; el reconocimiento de ingresos devengados; el registro de tratamiento de transacciones hechas por fidecomisos; la consolidación de información de entes paraestatales y autónomos; entre otros.

⁶ Adicionalmente, aunque se acepta que la contabilidad sobre base acumulativa provee información más amplia que el ejercicio presupuestario y los flujos de efectivo, no se puede decir que exista un consenso internacional sobre los beneficios de la contabilidad gubernamental sobre base acumulativa en función del costo de su implementación.