

INFORME SOBRE LA CALIDAD DE LA INFORMACIÓN EN LAS CUENTAS PÚBLICAS EN MÉXICO

Mauricio Merino¹

I. NOTA TEÓRICA

Cualquier política de rendición de cuentas debe partir de las cuentas mismas. Es decir, del registro detallado y confiable de los ingresos y de los gastos que obtiene y devenga el Estado, así como del registro de los efectos financieros que producen esos movimientos, integrados en un sistema de contabilidad gubernamental. La información derivada de ese sistema no sólo tendría que ser pública, sino que debería dar cuenta (literalmente) de la situación financiera del Estado: de los ingresos previstos, así como de su oportunidad y disponibilidad; de las deudas adquiridas, incluyendo su costo financiero presente y futuro; de todos los gastos realizados y comprometidos; del patrimonio acumulado por el Estado; de los costos de operación de cada unidad responsable; de los recursos efectivamente disponibles, las inversiones efectuadas y comprometidas, la liquidez y el sistema de pagos; del destino efectivo del gasto y sus resultados contables. En suma: de toda la información que se desprenda del manejo de los dineros públicos que utiliza el Estado.

La calidad y la confiabilidad del sistema de cuentas no sólo importa como garantía del derecho de acceso a la información, sino que influye de modo decisivo en el ciclo hacendario y condiciona, a su vez, la veracidad del resto de la información sobre el uso de los recursos públicos. Los sistemas contables han de producir datos confiables, relevantes, completos y pertinentes: información útil para orientar todo el curso de acción gubernamental, ya sea en materia de control y de gestión financiera, de orientación de inversiones o de toma de riesgos, o en los asuntos de carácter estratégico, humano y organizacional con respecto a los objetivos que persigue.²

¹ Agradezco al equipo que integró este proyecto de investigación. Maite Azuela hizo la investigación sobre el marco jurídico que regula la fiscalización y la integración de las cuentas públicas de los estados, y propuso la discusión que aquí se presenta sobre las cualidades de la cuenta pública federal; Luis F. Fernández llevó a cabo el análisis de los indicadores de las cuentas públicas estatales y la construcción de una calificación agregada para cada estado. Finalmente, Bruno Verdini y Michiko Aramburo me auxiliaron con la integración y la corrección de estilo de este documento. Por supuesto, me hago responsable por el diseño de la investigación, su marco teórico y el resultado del conjunto.

² Una llamada a las definiciones “canónicas” de los sistemas contables: R. Mark Mussel, *Understanding government budgets: a practical guide*, Nueva York, Routledge / Taylor & Francis Group, 2008;

Pero además, por estar inscritos en el principio de legalidad, esos sistemas deben proveer información fidedigna y oportuna sobre la forma en que los entes públicos utilizan los recursos de los que disponen y sobre su vinculación con el cumplimiento de las obligaciones a las que responden.³ Para cobrar sentido, deben ser subsidiarios de esos propósitos y de ninguna manera convertirse en un propósito que se justifique a sí mismo.

Sin un sistema de cuentas confiable, el presupuesto público se convierte en la (única) herramienta razonable para el control del gasto público y en la pieza principal del ciclo hacendario. Lo domina no sólo porque se vuelve el medio a través del cual se distribuyen los recursos y porque en él se establece la relación de control político más clara del legislativo hacia el ejecutivo, sino porque no existe otro instrumento de información para explicar la asignación y la distribución de dineros públicos, ni para evaluar el cumplimiento de los objetivos propuestos. Todo gira en torno del presupuesto anual y los supuestos de ingreso que lo sustentan, por lo que cada año pueden

Eugenia Lindegaard y Leticia Gayle Rayburn, *Contabilidad de gestión*, Barcelona, Oceano / Centrum, 2002; y Charles T. Hornngren, *Contabilidad y control administrativo*, México, Diana, 1981.

³ La información se traduce en una política de transparencia deliberada que se sustenta en tres premisas: a) no se limita a cumplir las normas mínimas que regulan el acceso a la información pública, sino que comprende la forma en que se produce, se distribuye y se utiliza la información dentro de la propia organización; b) asume que el carácter público de la información debe servir para perfeccionar los procesos y las decisiones internas y, en consecuencia, para incrementar la utilidad social de la función que desarrollan las organizaciones que componen el sector público; c) se propone construir procesos de decisión y acción que forman parte del espacio público y, en consecuencia, no son excluyentes, asignan responsabilidades con claridad, pueden verificarse y deben conocerse públicamente. A este último punto, compuesto por cuatro parámetros (la publicidad, la inclusión, la verificabilidad y la responsabilidad) se asocian la producción, uso y distribución de la información pública. El primero, derivado del principio de publicidad kantiano, se refiere a la posibilidad efectiva de documentar y publicar toda la información sobre la forma en que la organización toma decisiones y las lleva a la práctica. El segundo, anclado en el concepto de lo público de Nora Rabotnikof, alude a la importancia de incorporar e informar, de manera oportuna y accesible, a todos los actores que deben intervenir en la toma de decisiones o en su puesta en práctica, conforme a los fines que persigue una organización. El tercero, derivado del análisis sobre asimetrías de información por el Nobel Joseph Stiglitz, se refiere a la posibilidad de constatar, por cualquier medio plausible, que las decisiones y los procesos de la organización se llevaron a cabo del mismo modo en que estaban definidos por las normas o procedimientos aplicables, o bien de la manera en que se dijo que ocurrió. El cuarto, sentado sobre la base de la ética de la responsabilidad weberiana, se refiere tanto a la definición formal de relaciones y papeles, como a la claridad de las decisiones que han de estar a cargo de cada uno de los actores que intervienen en la decisión o en la implementación de los fines que persigue la organización pública, así como su papel propio en la producción, utilización y distribución de la información que tienen a su alcance. Véase: Mauricio Merino, “La transparencia como política pública”, en John M. Ackerman (Coordinador), *Más allá del acceso a la información: transparencia, rendición de cuentas y estado de derecho*, México, Siglo XXI Editores, 2008; Emmanuel Kant, *La filosofía de la historia*, México, FCE, 1979 y del mismo autor, *La paz perpetua*, México, Porrúa, 1972; Nora Rabotnikof, *En busca de un lugar común. El espacio público en la teoría contemporánea*, México, UNAM, 2005; Joseph Stiglitz, *On liberty, the right to know and public discourse: the role of transparency in public life*, Oxford, Oxford Amnesty Lecture, 2003; Max Weber, *El político y el científico*, México, Alianza, 1997.

cometerse, o incluso acrecentarse, los mismos errores de asignación o de distribución.⁴ A su vez, ante la falta de información exacta sobre los costos en los que incurre el Estado respecto los fines que persigue, la evaluación del desempeño y de los resultados termina por moverse, como sucede con la planeación, hacia un ejercicio legalista, procedimental y argumentativo: cada unidad fija sus indicadores y cada una produce la información apenas necesaria para demostrar su cumplimiento.

Sin información contable confiable y completa, tampoco pueden compararse costos, niveles de eficiencia en políticas similares, ni resultados inequívocos en función del gasto efectuado; mucho menos evaluar el ciclo hacendario completo, ni los efectos que produce cada decisión sobre el desempeño de la economía en su conjunto. Por lo tanto, en el mejor de los casos, el desempeño del Estado se mide por el gasto realizado, por el cumplimiento formal de los procedimientos y por la retórica de los resultados. En síntesis, han de aportar elementos suficientes para satisfacer, al menos, tres usos básicos: a) el control de la gestión; b) la evaluación de las políticas y los programas, tanto por sus procesos como por sus resultados; y, c) la rendición pública de cuentas.

Sobre esas bases, el objetivo de esta investigación radicó en producir un diagnóstico sobre la situación que guarda el sistema de contabilidad gubernamental en México a la luz de esos tres usos e identificar la claridad y la utilidad con la que se construye y se difunde la información contable, como punto de partida inexcusable de la rendición de cuentas. Indagamos los procedimientos diseñados para la integración de la cuenta pública gubernamental y evaluamos la calidad de la información que ofrece, sobre la base de siete supuestos que, a la luz de la literatura comparada, debe cumplir cualquier sistema de contabilidad gubernamental. En efecto, la información debe servir para:

1. Llevar a cabo un control efectivo de los ingresos y de los gastos que realizan todas y cada una de las unidades responsables de ejercer recursos públicos de manera oportuna.
2. Detectar y evitar desviaciones en el ejercicio del gasto, de manera oportuna.
3. Detectar y evitar compromisos financieros, de cualquier índole, que puedan poner en riesgo la capacidad de acción financiera del gobierno en el futuro.

⁴ Laura Sour, "Contabilidad gubernamental moderna, rendición de cuentas y evaluación de resultados." En *Reflexiones para construir una Hacienda Pública sólida con visión Federalista*. México, Liga de Economistas, 2006.

4. Registrar y controlar el patrimonio público.
5. Conocer los costos efectivos en los que incurre cada una de las unidades responsables de ejercer gasto público.
6. Relacionar los costos de operación e inversión, de cada unidad responsable de ejercer gasto público, con los resultados que efectivamente se obtienen al final de cada ejercicio fiscal.
7. Informar al público de manera eficaz y completa sobre el ingreso, el uso y el destino de los recursos públicos.

Y es sobre la base de esos supuestos mínimos, que hemos observado que los sistemas de contabilidad gubernamental son entendidos, en el mejor de los casos, como un requisito exigido por las normas que deben cumplir los entes responsables de ejercer el gasto público para permitir que los poderes legislativos lleven a cabo su función de fiscalización. Lo cual deriva en que la contabilidad gubernamental de México no se haya orientado hacia la generación de información necesaria para satisfacer esos supuestos o no, al menos, de manera completa y eficaz.

En las páginas que siguen se exponen cada uno de los pasos que seguimos para llegar a estas conclusiones. Primero revisamos el marco jurídico que rige la estructura de la contabilidad a nivel federal. Lo hicimos con el propósito de tener una referencia general que, a su vez, nos permitiera contar con mejores elementos de juicio para estudiar los sistemas contables de las entidades federativas. No obstante, ya en ese primer plano nacional pudimos constatar que, en efecto, los sistemas contables del gobierno no ayudan a tomar mejores decisiones. Luego de esa primera revisión, nos dimos a la tarea de evaluar la calidad de la información que ofrecen las cuentas públicas de los estados, a partir de los siete supuestos mínimos que ya hemos enunciado.

Es importante subrayar que no nos formulamos preguntas de carácter técnico sofisticado, ni buscamos construir un documento para especialistas. Por el contrario, lo que hemos intentado es traducir esos supuestos mínimos (que a su vez están basados en los tres usos básicos de la información contable) en quince distintas aproximaciones (*proxys*, como se les conoce en la literatura convencional), que nos permitieran saber si las cuentas públicas de los estados estaban ofreciendo esa información al público y con qué profundidad.

Así pues, revisamos las cuentas públicas más recientes de las 32 entidades federativas y construimos una metodología muy simple (que se describe con detalle más adelante) para comparar si la información existe y, de ser así, con qué profundidad es presentada. Nada más simple que una relación binaria: si la información existe, asignamos un punto; si no existe, asignamos un cero. Cuando hay más de un rango de profundidad en los datos ofrecidos, asignamos cifras fragmentadas (si dos rangos: 0.5; si cuatro rangos, 0.25). El resultado es tan directo como nítido, pues una vez normalizados los valores, los presentamos en un rango que corre de 0 a 10, para permitir comparaciones simples. Aunque vale la pena insistir en que, en ese nivel de análisis, la cercanía con el 10 no significa que las cuentas públicas así calificadas sean perfectas, ni mucho menos. Lo único que quiere decir esa calificación es que la información publicada permite conocer los mínimos indispensables, de conformidad con el marco teórico que aquí hemos enunciado. Y no sobra anticipar, ya desde este momento, el sombrío promedio nacional: 3.5 sobre 10. Pero vamos por partes.

II. LA ESTRUCTURA DE CONTABILIDAD A NIVEL FEDERAL

Sobre la base de los siete mínimos indispensables que, para esta investigación, ha de cumplir cualquier sistema de contabilidad gubernamental, emprendimos un análisis del marco normativo federal de México, así como un primer examen de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal (CHPF).⁵ Nuestro objetivo fue descubrir si las normas y procesos que regulan y estructuran el registro y generación de información contable en este nivel de gobierno, permiten llevar un verdadero control de la gestión pública, evaluar tanto el desempeño organizacional como sus resultados, y dotar de contenido al sistema de rendición de cuentas. Y como veremos, la evidencia apunta en sentido contrario.⁶

En primer lugar, se estudió si existen los datos suficientes y oportunos para llevar a cabo un control efectivo de los ingresos y de los gastos que realizan todas y cada una de las unidades responsables de ejercer recursos públicos. Nuestro análisis indica que el ejercicio del gasto público se realiza de conformidad a los requisitos que plantea la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), así como su Reglamento. Los presupuestos se presentan y aprueban en diversas clasificaciones: administrativa, funcional y programática, económica y regional (artículo 28 de la LFPRH). Es con base en los criterios establecidos para cada una de las clasificaciones que se registra cada ejercicio respectivo, el cual, a su vez, se reporta en la CHPF. Desafortunadamente, la información reportada no permite llevar un control por unidad responsable, ya que tanto la CHPF como el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), sólo presentan la clasificación del gasto por su objeto, capítulo y concepto de gasto, pero no por partida específica, ni éstos pueden ser situados en cada una de las oficinas que realizaron los gastos.⁷

⁵ Por CHPF debe entenderse el informe, sobre su gestión financiera, que los Poderes de la Unión y los entes públicos federales rinden de manera consolidada, a través del Ejecutivo Federal, a la Cámara de Diputados. Éste se realiza con objeto de comprobar que la recaudación, administración, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales, durante un ejercicio fiscal, se ajustaron a los criterios señalados por el Presupuesto.

⁶ Se realizó un análisis de las obligaciones legales que regulan la cuenta pública federal; se evaluó la CHPF a la luz de los siete mínimos indispensables con los que debe cumplir un sistema de contabilidad gubernamental; y las conclusiones se complementaron con una muy valiosa entrevista realizada por Maite Azuela al Lic. Félix de Jesús Belmont Moreno, Director de Políticas y Estrategias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y al Lic. Víctor Javier Espinosa Isafías, Director de Investigación y Desarrollo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

⁷ Cuando nos referimos a capítulos de gasto hacemos alusión a la clasificación del gasto de los sistemas contables divididos en: 1000 – Servicios Personales; 2000 – Materiales y Suministros; 3000 – Servicios Generales; 4000 – Transferencias; 5000 – Bienes Muebles e Inmuebles; 6000 – Inversiones en Obras y Servicios Públicos; 7000 – Inversiones Financieras; 8000 – Participaciones y Aportaciones; y 9000 – Deuda Pública.

Esto a su vez complica la consecución del segundo mínimo, que consiste en detectar y evitar desviaciones en el ejercicio del gasto de manera oportuna, ya que sólo es para fines de fiscalización que se integra la información por partida específica. Esto ocurre cuando la Auditoría Superior de la Federación (ASF) solicita a la Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informe sobre la Gestión Pública (UCGIGP) que no sólo se le entregue la información del gasto público por nivel de capítulo y concepto, sino también por partida. De modo que es sólo para efectos de auditoría, mediante solicitud expresa de la ASF, que se integra la información de suyo indispensable para los efectos que trascienden los de fiscalización. En este sentido, la contabilidad no permite saber cuándo y cómo (si es que las hay) ocurren desviaciones en el ejercicio del gasto, sino hasta el momento en que los entes responsables de la fiscalización emplean su propia metodología para corroborar la veracidad de la información contable. Pero por su naturaleza, una auditoría no puede ser oportuna, ya que escudriña un acto consumado. De modo que esta dinámica tampoco permite detectar y evitar, con anticipación, compromisos financieros que puedan poner en riesgo la capacidad de acción financiera del gobierno en el futuro.

La LFPRH establece como entes públicos responsables de registrar el ejercicio del gasto a todas las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Ésta define:

Dependencias coordinadoras de sector: las dependencias que designe el Ejecutivo Federal en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para orientar y coordinar la planeación, programación, presupuesto, ejercicio y evaluación del gasto de las entidades que queden ubicadas en el sector bajo su coordinación;

Ejecutores de gasto: los Poderes Legislativo y Judicial, los entes autónomos a los que se asignen recursos del Presupuesto de Egresos a través de los ramos autónomos, así como las dependencias y entidades que realizan las erogaciones a que se refiere el artículo 4 de esta Ley con cargo al Presupuesto de Egresos;

Entes autónomos: las personas de derecho público de carácter federal con autonomía en el ejercicio de sus funciones y en su administración, creadas por disposición expresa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a las que se asignen recursos del Presupuesto de Egresos a través de los ramos autónomos;

Entidades: los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y fideicomisos públicos, que, de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, sean considerados entidades paraestatales;

Entidades coordinadas: las entidades que el Ejecutivo Federal agrupe en los sectores coordinados por las dependencias, en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal;

Entidades no coordinadas: las entidades que no se encuentren agrupadas en los sectores coordinados por las dependencias;

Entidades de control directo: las entidades cuyos ingresos están comprendidos en su totalidad en la Ley de Ingresos y cuyos egresos forman parte del gasto neto total;

Entidades de control indirecto: las entidades cuyos ingresos propios no están comprendidos en la Ley de Ingresos, y cuyos egresos no forman parte del gasto neto total, salvo aquellos subsidios y transferencias que en su caso reciban.

De este listado cabe advertir que el registro contable corresponde a las dependencias y entidades que deben tener en sus archivos los documentos comprobatorios y justificativos de todas las operaciones realizadas. En el caso de la administración pública centralizada (dependencias y ramos generales), la contabilidad es única y de operación descentralizada (Artículo 17 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental); por tanto, la CHPF no presenta estados financieros por dependencia, sino por estados integrados. A su vez, los informes del ejercicio de los presupuestos, en sus diversas clasificaciones, se derivan formalmente de los registros contables, pero es necesario precisar que las dependencias y ramos generales son responsables tanto de la ejecución de los presupuestos como del registro de las operaciones. Y no es sino hasta el momento posterior de integración, que todos esos datos deben conciliarse en el área responsable de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sobre la marcha, sin embargo, el ejercicio presupuestal, el asiento y la verificación contable pueden darse – de hecho así sucede – de manera retrasada, y no es sino hasta el final del ciclo, en el mejor de los casos, cuando la labor de fiscalización permite corroborar que los gastos efectivamente se hayan registrado con exactitud en la información contable.

Por otra parte, en lo que respecta al registro del patrimonio público, la Ley General de Contabilidad Gubernamental abrogó el requisito de valorar el patrimonio del Estado, excluyendo los bienes del patrimonio nacional previstos en el artículo 27 de la Constitución (tanto los históricos como los culturales, así como los bienes de uso común). Y a pesar de que existe un requerimiento internacional de medir el impacto de la actividad económica sobre el medio ambiente natural, en el caso de México la parte sustancial del patrimonio no está constituida por bienes muebles e inmuebles. De hecho, el patrimonio no se asume como propiedad contable del gobierno, sino como propiedad originaria de la Nación, cuya potestad administrativa recae en el Gobierno Federal y conlleva, necesariamente, a su administración. Actualmente, por ejemplo, la

explotación petrolera se traduce en pagos de derechos que sirven para solventar operaciones corrientes, lo cual reduce su valor patrimonial. De manera que si bien el mandato sobre la administración del patrimonio del Estado puede ayudar a obtener recursos frescos para financiar el gasto público, este tipo de andamiaje no sirve, sin embargo, para remediar los problemas de largo plazo que acechan a la hacienda pública y al patrimonio del Estado mexicano, sean estos reales, virtuales, efectivos o contingentes. No es casual que este punto haya sido advertido de modo especial por la Auditoría Superior de la Federación en su informe de 2006: la manera en que se registra y controla el patrimonio público (incluso su definición técnica) se basa en un entramado normativo y organizacional en ocasiones contrapuesto y contradictorio.

Por otra parte, las entidades paraestatales, sujetas a control presupuestario directo, presentan, para efectos de la integración de la cuenta pública, sus respectivos estados financieros y presupuestarios. Pero lo hacen de modo que no es posible satisfacer el quinto mínimo: conocer los costos efectivos en los que incurre cada una de las unidades responsables de ejercer el gasto público, ya que la cuenta únicamente presenta los datos sobre ingresos de manera agregada, sin detalle sobre el medio por el que fueron obtenidos, así como sobre su ejercicio puntual.⁸

En cuanto el supuesto mínimo siguiente relativo al reporte oportuno, fidedigno y exacto de los ingresos, como sabemos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es la dependencia facultada para llevar a cabo la recaudación; atribución que ejerce a través del Sistema de Administración Tributaria (SAT) y cuyos recursos son enterados a la TESOFE. Esto sucede de conformidad al marco jurídico vigente conformado por las diversas leyes fiscales (Ley sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios), así como por medio de los sistemas recaudadores locales. A su vez, con base en los acuerdos suscritos con las entidades federativas dentro del marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, establecido en la Ley de Coordinación Fiscal (LCF).

Por su parte, las oficinas de recaudación de los estados generan pólizas de recaudación diaria de fondos federales en administración, mismas que contienen la ficha de depósito

⁸ Por ejemplo: ingresos petroleros e ingresos no petroleros; ingresos tributarios y no tributarios; todo con un desglose agregado de los mismos.

bancario y los recibos oficiales (correspondientes a seis rubros: a) los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos e impuestos sobre automóviles nuevos; b) las multas federales no fiscales; c) las rentas por uso de la zona federal marítimo terrestre; d) la fiscalización de los impuestos al valor agregado; e) el impuesto sobre la renta e impuesto al activo; y f) los derechos por vigilancia de obra pública). Estas oficinas también generan la póliza concentradora de recaudación, cuya información se clasifica conforme a las divisiones analíticas de la contabilidad de la Hacienda Pública Federal, aplicables a cada una de las fracciones, incisos, sub-incisos e infra-incisos señalados por la Ley de Ingresos.

Existen pues, medios formales para elaborar un reporte mensual con los ingresos percibidos, efectivos y virtuales, clasificados en: a) Ingresos para la Ejecución de la Ley de Ingresos; b) Ingresos que reintegran disponibilidad al Presupuesto de Egresos; e, c) Ingresos Ajenos a la Ley de Ingresos y al Presupuesto de Egresos (los cuales incluyen aquellos que no participan de la naturaleza de las anteriores: depósitos, remesas de numerario, deudores diversos, etc.). Y no sobra añadir que las dependencias federales no tienen facultades de recaudación, salvo las derivadas en materia de derechos, en actividades particulares determinadas por ley. Pero en ningún caso las realizan para sí y los recursos captados se concentran en la TESOFE de manera efectiva o compensada. En cambio, las entidades paraestatales que perciben los recursos derivados de la venta de bienes y servicios, entregan los impuestos y otras contribuciones causadas o retenidas a la federación.

Por ende, aunque nuestro estudio señala que la CHPF sí muestra los resultados de la ejecución de la Ley de Ingresos por sus diversas fuentes (impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y demás contribuciones especiales, tanto los obtenidos por los organismos y empresas sujetos a control presupuestario directo, como el financiamiento neto obtenido), esos datos no están estructurados de manera que realmente permitan llevar a cabo un control efectivo y oportuno de los ingresos y los gastos que realizan todas y cada una de las unidades responsables de ejercer recursos públicos. En la práctica, la CHPF no presenta información sobre el momento en que se obtuvieron los ingresos del gobierno federal y de las entidades, ya que se argumenta que constituye información operativa de detalle, que debe resguardarse acaso en los centros contables de cada dependencia. Para tener acceso a dicha información, es

necesario recurrir a las oficinas federales recaudadoras, así como solicitar a los centros contables sus registros de ingresos, o consultar los reportes sobre cifras de recaudación que la SHCP presenta sobre el estado de las finanzas públicas, con diversos cortes temporales. No es trivial agregar que hasta la fecha, México no tiene todavía un sistema que integre toda la información de ingresos en el momento mismo en que se genera.

De otra parte, aunque es posible conocer los pasivos contraídos en el momento en que efectivamente se generaron, no es materia del informe de la CHPF presentar los registros bancarios correspondientes. Éstos corresponden a una actividad operativa de la Unidad de Crédito Público. Como parte del archivo contable, sólo son sujetos de revisión por parte de los órganos de control interno de la ASF en su proceso de revisión de las cuentas públicas, así como por auditores externos designados; cuando es preciso, por tanto, no se pueden detectar y evitar compromisos financieros, de cualquier índole, que puedan poner en riesgo la capacidad de acción financiera del gobierno en el futuro.

Si bien es posible consultar en la cuenta pública los compromisos financieros asumidos en ejercicios anteriores, como créditos, adeudos de ejercicios fiscales anteriores (ADEFAS) o los que corresponden al ramo 30, así como deudas a largo plazo, ya sea por proyectos de inversión o PIDIREGAS, resulta un ejercicio emergente no programado. Por lo tanto, la información que se integra en la cuenta pública no permite verificar la disponibilidad total de recursos con relación a los gastos programados dentro de un ejercicio presupuestal, pues los pasivos se consolidan con posterioridad al ejercicio. Por eso es prácticamente imposible conocer los costos efectivos en los que incurre cada una de las unidades responsables de ejercer el gasto público.

En términos llanos, esos datos podrían obtenerse tras un estudio posterior, y suponiendo que todos los datos de ingresos, gastos, pasivos y activos estuvieran disponibles y desagregados hasta el último nivel de responsabilidad posible. Además, varios de los temas que han de formar parte del nuevo Sistema de Contabilidad Gubernamental están todavía en definición, sin que se hayan resuelto con claridad las fronteras entre los ámbitos contables y financieros. Tal es el caso de la declinación de valor de los activos del erario, con mecanismos como la depreciación. La depreciación entendida como un mecanismo de resarcimiento para el mantenimiento del capital original y no sólo para su registro en una cuenta contable.

Así que con base en este primer nivel de análisis, podemos afirmar que el gasto que presenta la CHPF no registra el costo de operación por unidad responsable. Las dependencias sólo presentan registros sobre los gastos asociados a una clave programática estrictamente presupuestal, ya sea para actividades que requieren gasto corriente o inversión. Y aunque diversas entidades paraestatales han desarrollado sistemas de costo, la información del ejercicio de los presupuestos se reporta y se consigna en la cuenta pública sobre la base de efectivo, que es como son aprobados sus recursos. De modo que, por medio de la cuenta pública, no es posible conocer los costos efectivos en los que incurren las unidades responsables de gastar dineros públicos en México, ni tampoco, por lo tanto, es posible compararlos.

Por ende, aunque los nuevos requerimientos sobre información en el ejercicio de los presupuestos para la contabilidad de gobierno, derivados de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria implican mayor rigor y buscan incidir sobre la calidad y la eficiencia en el uso de la información contable, lo cierto es que la CHPF, como producto final de la contabilidad gubernamental, no es todavía una herramienta que sirva para el diseño, para la implementación, para el control o para la evaluación de las políticas públicas federales. Ya sea como sistema o como producto, la CHPF no relaciona los costos de operación e inversión de cada unidad responsable de ejercer el gasto público con los resultados que efectivamente se obtienen al final del ejercicio fiscal. Y en lo que respecta a la tarea de informar al público de manera eficaz y completa sobre el origen, el uso y el destino de los recursos públicos, el sistema está asentado sobre una idea de rendición de cuentas posterior al ejercicio, circunscrita al ejercicio procedimental de los presupuestos, y de dudoso efecto para conocer a ciencia cierta la forma en que se obtiene y se gasta el dinero público.

III. LA ESTRUCTURA DE CONTABILIDAD A NIVEL ESTATAL

III.I. LA CUENTA PÚBLICA EN EL MARCO NORMATIVO

Tras un primer acercamiento general a la CHPF y a sus principales debilidades como sistema de información contable, evaluado sobre la base de los siete supuestos básicos que nos hemos dado para darle un hilo conductor a esta investigación; y luego de observar que es imposible tener datos concluyentes sobre los costos en los que incurren las oficinas federales responsables de ejercer el gasto público y, por lo tanto, evaluarlos y compararlos a la luz de su eficiencia, haremos ahora un breve recorrido en torno de las normas que regulan la transparencia, la integración de las cuentas públicas y los sistemas de fiscalización de los estados. Nuestro propósito es observar, en ese plano de regulación, si las normas estatales están diseñadas para cumplir los propósitos ya enunciados o si, por el contrario, desde ese mismo nivel se advierten ya inconsistencias de fondo con los tres usos de la contabilidad.

Comenzamos con una revisión de las Leyes estatales de Transparencia y Acceso a la Información Pública que estaban en vigor hasta diciembre de 2006. Nuestro primer descubrimiento fue que 5 de las 32 entidades aún no consideraban obligatorio, por ley, el publicar las cuentas estatales: Hidalgo, Nuevo León, Oaxaca, Puebla y Veracruz. Caso contrario eran las 27 entidades restantes: Campeche, Chiapas, Chihuahua, Coahuila, Colima, Distrito Federal, Durango, Jalisco, Michoacán, Morelos, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala y Zacatecas. Sin embargo, de estas 27 entidades, otras 5 tampoco estaban realmente sujetas a presentar sus cuentas ante los ciudadanos, ya que no observaban ningún imperativo jurídico que les pidiera publicarlas por medio de sus páginas electrónicas. Se trataba de los casos de: Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Estado de México y Guanajuato.

El análisis de la evidencia indica que el marco regulatorio a nivel estatal es dispar y heterogéneo. Sin embargo, cabe destacar dos casos: el de Baja California, cuya Ley de Acceso a la Información Pública no ordena la presentación de la cuenta pública integrada pero sí obliga a la publicación de algunos elementos de la misma; y el de Nayarit, cuya Ley de Acceso a la Información Pública, aunque no utiliza el concepto de cuenta pública, sí establece como obligatoria la presentación de información sobre el presupuesto asignado y los informes sobre su ejecución, en los términos que establezcan los presupuestos de egresos de los estados y municipios.

¿Por qué se destacan estos dos casos? Porque eran los únicos en los que las Leyes de Transparencia y Acceso a la Información Pública hacían al menos una alusión para concebir el sistema contable como un sistema de información pública. Sólo en Baja California y Nayarit, aún con las deficiencias señaladas, existía una concepción precisa en este sentido. La tabla 1 resume esta situación.

Tabla 1: Obligaciones de cuenta pública en las Leyes Estatales de Transparencia

Estado	¿La Ley de Transparencia Estatal obliga publicar la Cuenta Pública en las páginas electrónicas?	Criterios
Aguascalientes	No	
Baja California	No	No especifica el concepto de Cuenta Pública pero solicita ciertos elementos: el presupuesto de egresos aprobado por programas, grupos y partidas de gasto, e informes sobre su ejecución; así como información sobre la situación financiera y en su caso, la deuda pública.
Baja California Sur	No	
Campeche	Si	
Chiapas	Si	
Chihuahua	Si	
Coahuila	Si	
Colima	Si	
Distrito Federal	Si	
Durango	Si	
Estado de México	No	
Guanajuato	No	
Guerrero	Si	
Hidalgo	No	
Jalisco	Si	
Michoacán	Si	
Morelos	Si	
Nayarit	No	No menciona el concepto de Cuenta Pública, sin embargo, solicita la publicación de la siguiente información: el presupuesto asignado, así como los informes sobre su ejecución, en los términos que establezcan los Presupuestos de Egresos del Estado y los Municipios.
Nuevo León	No	
Oaxaca	No	
Puebla	No	
Querétaro	Si	
Quintana Roo	Si	
San Luis Potosí	Si	
Sinaloa	Si	
Sonora	Si	
Tabasco	Si	
Tamaulipas	Si	
Tlaxcala	Si	
Veracruz	No	
Yucatán	Si	
Zacatecas	Si	

Fuente: elaboración propia con información de las Leyes de Transparencia y Acceso a la Información Pública de los Estados, en vigor en diciembre de 2006.

Por otro lado, y tomando como referencia el estudio de Aimée Figueroa Neri sobre la fiscalización de la cuenta pública en México,⁹ emprendimos un análisis comparativo, anclado en la normativa vigente durante el año de 2006, de los elementos de fiscalización que son considerados por las Leyes, Reglamentos o Códigos en materia de Auditoría y Fiscalización de la cuenta pública en las 32 entidades federativas. Asimismo, se estudiaron las Leyes que regulan a los Órganos de Fiscalización Superior en cada entidad federativa con base en los estudios comparativos de cuenta pública elaborados por @-regional para el mismo periodo.¹⁰

Nuestro análisis señala que la disparidad y la heterogeneidad dominan en los criterios principales que las entidades federativas consideran necesarios para una eficiente fiscalización de la cuenta pública. La evidencia indica que hay una escisión entre los criterios de fiscalización, cuyo aporte es fundamentalmente procedimental y aquellos que sirven para la evaluación. En el primer rubro, dos terceras partes de los estados se preocupan por tener estados contables, registrar sus ingresos, notar el ejercicio del presupuesto, detallar sus deudas y reportar pasivos. En el segundo rubro, en cambio (y en el mejor de los casos), sólo un tercio de las entidades federativas posee criterios encaminados a evaluar concretamente el resultado de las operaciones que emprenden, el balance general de su situación financiera, la condición de su patrimonio y los avances en el cumplimiento de sus metas. El anexo 1 presenta el análisis de cada criterio por entidad federativa.

En la práctica, hay diez criterios que se complementa con otros subsidiarios informes consolidados, pólizas, indicadores, flujos, archivos, sistemas y planes para coadyuvar en la evaluación de la multiplicidad de tareas que se derivan de la gestión gubernamental. Lo que importa subrayar es que en este marco de alrededor de 50 criterios diferentes, las entidades federativas cumplen a la baja: los peores casos incluyen solamente 3 criterios en su cuenta y los mejores un máximo de 13. En el primer extremo están Michoacán, Morelos y Tamaulipas; en el otro, Sonora. A éste último le siguen, con entre 8 y 10 criterios: Baja California, Aguascalientes, Baja California Sur, Querétaro, Veracruz, Guerrero y Guanajuato. De manera que los resultados, presentados en la gráfica 1,

⁹ Aimée Figueroa ofrece un escrutinio del estado de la legislación nacional en México en materia de fiscalización superior del gasto público. En éste diagnostica la calidad e impacto de las leyes federales y estatales que regulan la revisión y fiscalización del gasto público; compara las leyes mencionadas en los ámbitos estatal y municipal; y finalmente identifica los principales problemas. Esto con el fin de incentivar la búsqueda de soluciones. Véase: Aimée Figueroa Neri (directora), *Cuenta Pública en México. Evaluando el laberinto legal de la fiscalización superior*, México, Universidad de Guadalajara, 2005.

¹⁰ Aregional, *Análisis comparativo sobre la estructura y utilidad de las cuentas públicas estatales en México*, Año 5, Número 7, Noviembre de 2005.

corroboran la necesidad de una legislación que armonice los criterios contables, aunque esto comience sólo alrededor de los diez criterios enunciados en la tabla 2 (que además se corresponden con los supuestos que hemos empleado para el desarrollo de esta investigación), ya que en concreto, las entidades federativas no sólo sufren de disparidades en cuanto a la información que ofrecen, sino, sobre todo, a la ausencia de ella. Y apenas si es necesario añadir que no han querido resolver estas lagunas.

Tabla 2: Criterios en la evaluación de las cuentas públicas estatales

Criterios	Entidades cuya legislación contempla el criterio
Estados financieros, contables, económicos, programáticos y presupuestales.	32
Registro de operaciones derivadas de las Leyes de Ingreso.	27
Ejercicio del Presupuesto de Egresos.	27
Estados detallados de la deuda pública del estado y municipales.	25
Los efectos o consecuencias de las mismas operaciones y de otras cuentas en el activo y pasivo totales de la Hacienda Pública y en su patrimonio neto, incluyendo el origen y la aplicación de los recursos.	23
Resultado de operaciones de poderes del estado y municipios, así como de las entidades fiscalizadas estatales y municipales.	10
Balance general o Estado de Situación Financiera.	6
Estados detallados de patrimonio mobiliario e inmobiliario.	5
Avances físico-financieros de los programas y sobre el cumplimiento de las metas.	5
Estados complementarios y aclaratorios que a juicio del Órgano Fiscalizador fueran indispensables.	4

Fuente: elaboración propia con información de las leyes, reglamentos y códigos en materia de Auditoría y Fiscalización en vigor en diciembre de 2006. Los 10 criterios están determinados por dicha normativa; ver anexo 1.

Gráfica 1



Fuente: elaboración propia con base en las leyes estatales de presupuesto, contabilidad y gasto público en vigor en diciembre de 2006; ver anexo 1.

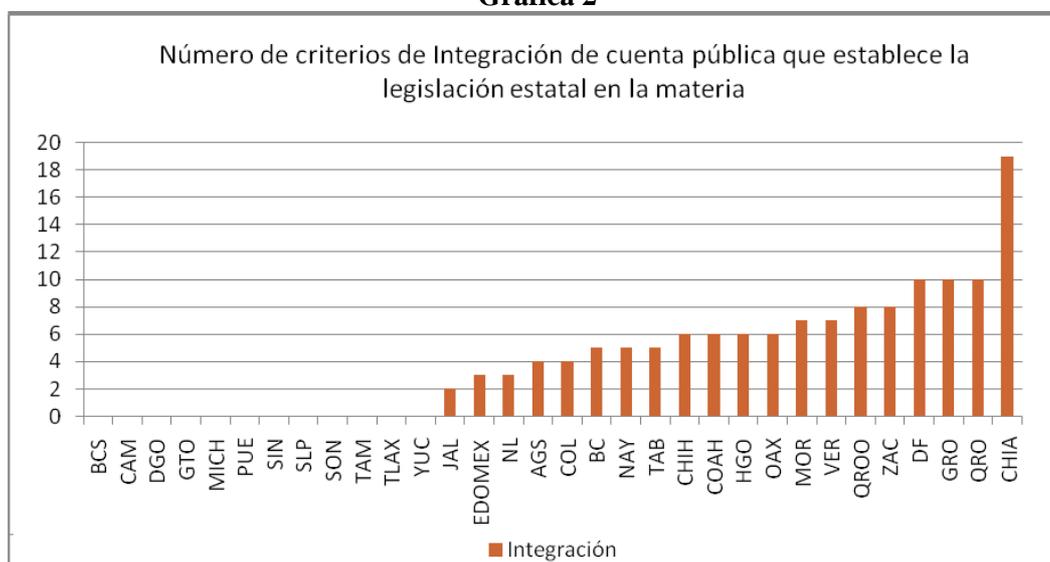
En el mismo sentido, las definiciones de cuenta pública y los formatos de informe en que ésta debe ser presentada, muestran un alto grado de heterogeneidad. En algunas entidades federativas es exigencia jurídica el presentar un informe detallado por cada uno de los Objetos de Fiscalización; en otras sólo se sugiere presentar un documento o informe escrito a grandes rasgos. Los vacíos se complementan con errores de coordinación: hay entidades federativas en que cada uno de los entes que componen al estado elabora un documento diferente y por separado; tal es el caso en Guerrero y Querétaro. Y las indefiniciones sobre responsables de realizar el registro del ejercicio de gasto siguen la misma línea: en algunos casos compete al Ejecutivo estatal y en otros a distintos poderes dentro del estado o incluso a los Ayuntamientos. Lo mismo ocurre con las entidades u órganos ante los que debe realizarse la rendición de cuentas: en algunos casos se hace mención expresa del Congreso del Estado, en otros se incluye a las Entidades y Organismos de Auditoría Superior del Estado y en otros más ni siquiera se estipulan responsables.

Los problemas de definición y de coordinación se ven agravados con aquellos de periodicidad, ya que en lo que respecta a los periodos de entrega de los informes de cuenta pública, a excepción del caso de Coahuila, que está obligada a publicar su cuenta trimestralmente, el resto de las 31 normas estatales de fiscalización no establece ninguna periodicidad para fiscalizar las cuentas públicas. Esto subraya, de modo tangible, el uso casi nulo que se le da a la cuenta pública para tomar decisiones de política pública, cuando ésta debería ser el referente básico para la elaboración de los presupuestos anuales de los Estados.

Ahora, si como lo hemos visto, la heterogeneidad y el vacío caracterizan el marco normativo de la cuenta pública como instrumento de información a nivel de los estados, cabe indagar con qué criterios formales se integra. Nuestra evaluación parte de los diez criterios ya enunciados en la tabla 2 y de la revisión de las 32 leyes estatales de presupuesto, contabilidad y gasto público en vigor hasta diciembre de 2006. La evidencia refrenda la disparidad y las lagunas.

El primer asunto que salta a la vista es que en 12 de estas leyes no existían criterios explícitos de integración de cuenta pública. Y de los 20 estados en los que sus leyes de presupuesto, contabilidad y gasto público sí los señalaban, 12 lo hacían de manera básica. No obstante, nuestra investigación nos ha conducido a concluir que la falta de homogeneidad en los criterios normativos no deriva forzosamente en informes vacíos, pues existen casos en los que, a pesar de que la normatividad no señala obligaciones específicas para la integración de cuentas públicas, de todos modos se presentan informes que sí consideran los criterios mínimos que debe contener la información. Estos resultados pueden observarse en la gráfica 2; el anexo 2 presenta el análisis detallado por entidad federativa.

Gráfica 2



Fuente: Elaboración propia con base en las leyes estatales de presupuesto, contabilidad y gasto público en vigor en diciembre de 2006; ver anexo 2.

Una vez realizada la revisión de las leyes, reglamentos y códigos de los estados para analizar los criterios de evaluación e integración de las cuentas públicas, exploramos los reportes que publica cada gobierno en su página electrónica, con el fin de identificar si estos informes (cuando existen) arrojan los objetos de fiscalización de cuenta pública que pueden ser requeridos como mínimos comunes en las auditorías realizadas por los

Órganos Superiores de Fiscalización correspondientes. Los resultados pueden observarse en la tabla 3; el análisis detallado por entidad federativa está en el anexo 3.

Nuestra evaluación indica que las disparidades en el reporte electrónico no sólo se expresan en una multiplicidad de formatos, poco amigables para quien desee consultarlos, sino por localizar los reportes en distintos portales (y no siempre en el de Transparencia) y por sujetarlos a periodicidades dispares. Por ejemplo, en Aguascalientes, Baja California y Tlaxcala el informe se elabora y publica mensualmente; en Guanajuato, Morelos y Nayarit trimestralmente; en Querétaro y Sinaloa semestralmente; y en las 24 entidades restantes (incluido el Distrito Federal) sólo se presenta anualmente. Cabe señalar que ante esta periodicidad dispar con la que se publican las cuentas en Internet, tuvimos que realizar el análisis con base en las versiones publicadas electrónicamente para el año de 2006. Esto aunado al caso particular de Quintana Roo, que no ha ratificado la cuenta pública de 2007.

Tabla 3: Objetos comunes de la cuenta pública en la página electrónica de las entidades federativas

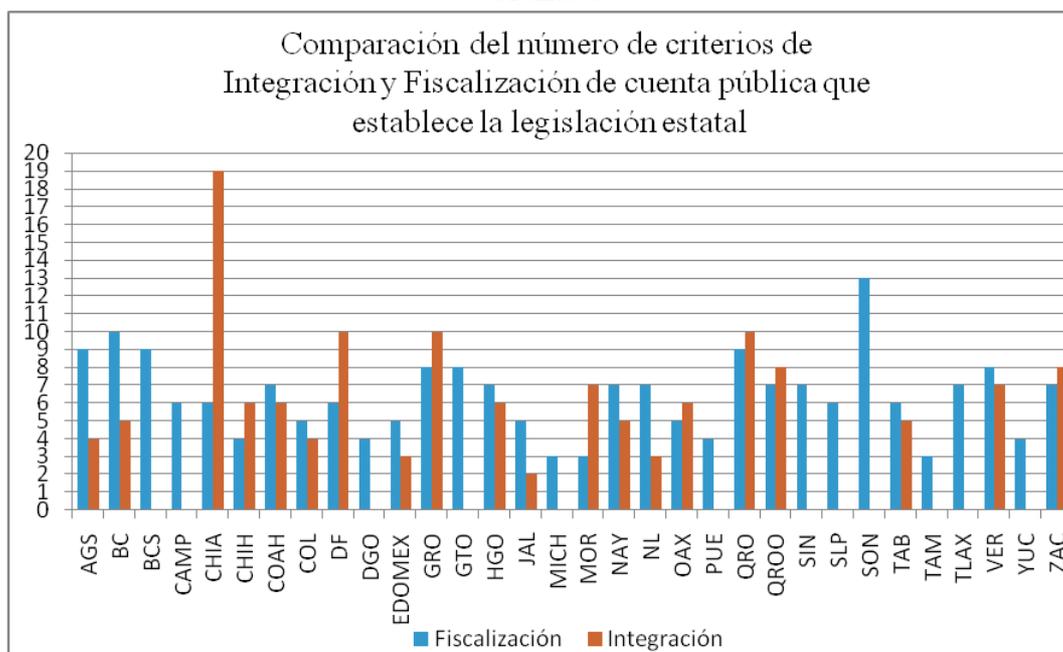
Elemento publicado	Número de estados que publican el elemento
Ingresos	31
Egresos	31
Situación financiera	27
Situación de la deuda pública	26
Situación programática	22
Activos	21
Pasivos	21
Situación patrimonial	18
Aplicación de los recursos	16

Fuente: elaboración propia con base en la última versión electrónica reportada por los estados en el curso del año 2006; ver anexo 3.

Las disparidades descritas tienen varios efectos. El primero es que vuelven imposible el detectar una relación directa entre la normatividad en vigor y la información concreta que se presenta en las páginas electrónicas: los criterios de evaluación e integración no sólo no coinciden, sino que en ocasiones su presencia o ausencia es engañosa. Por ejemplo, ocho estados no están obligados a presentar la cuenta pública pero de todos modos lo hacen. Y cuando lo hacen, puede ocurrir que sus criterios cubran dimensiones opuestas. Tal es el caso de Chiapas, un ejemplo revelador porque su Ley de fiscalización sólo contempla 4 criterios de evaluación (Balance General, Estados Financieros, de Ingresos y de Egresos), mientras que su Ley de Presupuesto, Contabilidad y Control Gubernamental contempla 19 criterios para la integración de la

misma. Por el contrario, en el caso de Sonora, la Ley de Fiscalización obliga a la entidad a suscribirse a 13 criterios, mientras que para la integración de la cuenta pública su normatividad no establece ninguno en particular. La gráfica 3 concentra estos resultados.

Gráfica 3



Fuente: Elaboración propia con base en las leyes estatales de presupuesto, contabilidad y gasto público en vigor en diciembre de 2006; ver anexos 1 y 2.

Estos dos casos no sólo son representativos de la heterogeneidad entre los criterios de fiscalización e integración que son considerados por las normas de las entidades federativas, sino que reiteran la ausencia de una concepción coherente y completa, sobre el uso de los sistemas contables, tanto para el control de la gestión pública como para la evaluación del desempeño organizacional y de sus resultados. Tiene que subrayarse que el control del presupuesto queda en entredicho cuando la contabilidad gubernamental no ofrece evidencia suficiente sobre el registro y seguimiento de los recursos. Por ende, en tanto las cuentas públicas continúen ofreciendo datos magros y construyendo indicadores *ad-hoc*, no permitirán una evaluación eficaz de los programas y políticas gubernamentales. Como veremos en el siguiente apartado, la disparidad de criterios que ha quedado de manifiesto en las leyes estatales que regulan los sistemas de contabilidad, no es trivial. Repercute de manera inequívoca en la calidad de la información que se publica y, en consecuencia, en los usos que le dan las entidades.

III.II. LA CUENTA PÚBLICA A LA LUZ DE LOS PROXYS

Las cuentas públicas son el producto final de la contabilidad gubernamental en cada ejercicio fiscal de las entidades federativas. Como se ha dicho en la sección previa, nuestro análisis del marco normativo indica que existe una evidente disparidad de criterios de fiscalización y de integración de las cuentas públicas, como de los que rigen la publicación de las mismas. Las razones de esta heterogeneidad radican tanto en las contradicciones y omisiones dentro de las leyes, reglamentos y códigos que se han promulgado para regular esta materia como en la falta de referentes para ejecutarlos. Ante este panorama, y con el propósito de contar con más información precisa sobre el sistema de contabilidad estatal, buscamos contrastar el contenido de la información efectivamente disponible, con los siete supuestos mínimos del sistema de contabilidad gubernamental. Éstos, como ya se ha dicho antes, fueron a su vez traducidos en quince indicadores (proxys), como variables que pudimos verificar de manera directa en cada caso. La revisión de las cuentas públicas de las 32 entidades federativas se hizo sobre las que se presentaron para el año de 2007, debido a que se trata del último periodo que ofrece información completa sobre todos los estados (con excepción de Quintana Roo, cuya última cuenta dictaminada fue la de 2006). El método de revisión fue el siguiente:

- 1) Se buscó en las cuentas públicas estatales toda la información relacionada con los quince indicadores a fin de construir una matriz de información que cuantificara la medida en cada cuenta pública estatal cumple con los requerimientos de cada uno de ellos (información detallada en los anexos 4 y 5).
- 2) A cada indicador le fue otorgado un valor entre 0 y 1; 0 siempre indica que la cuenta pública no contiene la información en absoluto; un valor entre 0 y 1 indica que la cuenta pública contiene información, pero incompleta; un valor de 1 indica que la cuenta pública sí contiene toda la información requerida por el proxy.
- 3) Con los valores obtenidos por cada proxy se construyó una matriz cuantitativa, que permite comparar los datos de las cuentas públicas, ya que la suma de los valores por cada indicador hace posible otorgar una calificación global para cada entidad federativa. También hace posible derivar conclusiones puntuales sobre el estado de cada cuenta pública.¹¹

¹¹ La máxima calificación posible en la matriz cuantitativa es de 13; esto se debe a que dos *proxys* no pueden evaluarse cuantitativamente. Sin embargo, todas las calificaciones fueron transformadas a una escala de rango típico, entre 0 y 10, con el fin de que ésta se presente en un referente común para el lector.

- 4) Se obtuvo el promedio de las 32 entidades federativas, tanto en lo particular como en el agregado de los indicadores, lo cual permite distinguir fortalezas y deficiencias a nivel nacional.
- 5) Finalmente, con base en la calificación de las cuentas públicas estatales, se construyó una gráfica que ordena a los estados del peor al mejor en cuanto a la información provista por el sistema de contabilidad gubernamental.

Es muy importante recordar los *siete supuestos mínimos* indispensables en todo sistema de contabilidad gubernamental, así como el criterio con el que se cuantificó cada uno de los **quince indicadores**. Se trata de la relación siguiente:

1º - Llevar a cabo un control efectivo de los ingresos y gastos que realizan todas y cada una de las unidades responsables de ejercer recursos públicos, de manera oportuna.

i. Si existen datos sobre las unidades responsables de ejercer el gasto público y con qué nivel de precisión.

0 = Si la cuenta pública no presenta ninguna desagregación de unidades responsables de ejercer el gasto público.

0.5 = Si la cuenta pública presenta cierta desagregación por función, sub-función o por entidades responsables de ejercer el gasto público, pero sin el máximo grado de precisión.

1 = Si la cuenta pública presenta un alto grado de precisión, el cual detalle los ejercicios de las unidades responsables de ejercer el gasto público.

ii. Si existen datos sobre los ingresos que recauda el gobierno por cualquier medio y si éstos están especificados en unidades responsables de hacerlo.

Este *proxy* fue dividido en dos, pues gran parte de las cuentas públicas presentan los datos de los ingresos que recaudan por cualquier medio (y que están disponibles para el ejercicio fiscal), pero muy pocos estados (y con poca claridad) especifican las unidades responsables de la recaudación. Así pues, se dividió el *proxy* para primero identificar qué estados especifican con precisión los datos de la recaudación de ingresos y luego revisar si éstos presentan una clasificación por cada unidad responsable. La máxima calificación de ambos rubros sería de 1 y por ende el máximo valor que puede tomar cada uno es de 0.5.

ii. a. Si existen datos sobre los ingresos que recauda el gobierno por cualquier medio.

0 = Si no presenta ningún registro de ingresos.

0.5 = Si presenta el registro acumulado de ingresos.

ii. b. Si los ingresos están especificados en unidades responsables de hacerlo.

0 = Si no especifica quién recaudó u obtuvo los ingresos.

0.25 = Si presenta el registro de quién obtuvo el ingreso y por qué clasificación, sin que especifique la unidad responsable de recaudarlo.

0.5 = Si presenta tanto por qué clasificación se obtuvo el ingreso, así como la entidad responsable de recaudarla.

iii. La periodicidad con la que se registra la información.

A este *proxy* no se le dio un valor cuantitativo, debido a que el análisis de las cuentas públicas es anual y, aunque se diferenció si la consolidación de los datos es mensual, trimestral, cuatrimestral o anual, las cuentas públicas no permiten observar los movimientos contables que lleva a cabo cada unidad responsable ni la periodicidad de registro. Por ende, este *proxy* esperaría un cambio en el sistema de contabilidad gubernamental, de forma devengada, con el fin de que los ingresos y egresos se registren en el momento en el que efectivamente son realizados. Por el momento, la cuenta pública no puede observar esta información.

2° - Verificar la disponibilidad de recursos, respecto con los gastos programados dentro de un ejercicio presupuestal, de manera oportuna.

iv. Si los registros sobre los ingresos obtenidos, en caso de haberlos, se registran con la fecha en la que se obtuvieron.

Este *proxy* enfrenta la misma disyuntiva que el anterior, pues dependería de un sistema contable devengado. Sin embargo, en este caso sí se pudo generar una calificación, pues para los estados es posible incluir anexos que especifiquen las fechas en que se obtuvieron los ingresos o al menos acumular éstos alrededor de ciertos periodos de tiempo.

0 = Si no presenta las fechas en que se obtuvieron los ingresos.

1 = Si presenta las fechas en las que se obtuvieron los ingresos.

v. Si existen registros de los pasivos contraídos, señalando el momento en el que efectivamente se afrontaron o deben afrontarse.

0 = Si no presenta ningún registro de pasivos.

0.5 = Si presenta un registro de pasivos contraídos, pero no el momento en que se afrontaron o deben afrontarse.

1 = Si presenta los registros acumulados de los pasivos contraídos y el momento en el que se afrontaron o deben afrontarse.

vi. Si existen registros bancarios o de cualquier otro tipo sobre el ejercicio del gasto efectivamente realizado, de conformidad con la temporalidad de los programas autorizados.

0 = Si no existe ningún registro sobre el gasto efectivamente realizado relacionado con programas autorizados.

0.5 = Si existen registros agregados sobre el gasto realizado relacionado con los programas autorizados, empero no con su temporalidad.

1 = Si presenta registros del ejercicio del gasto efectivamente realizado y lo relaciona tanto con los programas autorizados como con su temporalidad.

3° - Detectar y evitar compromisos financieros de cualquier índole, que puedan poner en riesgo la capacidad de acción financiera del gobierno en el futuro.

vii. Si existen registros de deuda contraída en cualquier momento y/o por cualquier modalidad.

0 = Si la cuenta pública no presenta ningún registro de deuda pública.

0.25 = Si la cuenta pública únicamente presenta registros agregados de deuda contraída.

0.5 = Si la cuenta pública presenta los registros agregados de deuda contraída con una explicación superficial, pero sin claridad sobre el momento ni la modalidad.

0.75 = Si la cuenta pública presenta los registros agregados de deuda contraída y presenta o la modalidad y fin para el que fue adquirida o el momento en el que fue adquirida.

1 = Si la cuenta pública presenta los registros agregados de deuda contraída y presenta tanto la modalidad como el momento en el que fue adquirida.

viii. Si existen registros de pasivos o compromisos financieros, de cualquier índole, asumidos en ejercicios fiscales anteriores.

0 = Si no presenta registros de pasivos o compromisos financieros anteriores.

1 = Si presenta registros de pasivos o compromisos financieros adquiridos en ejercicios fiscales anteriores (ADEFAS).

4º Registrar y controlar el patrimonio público.

ix. Si existen registros sobre el valor de adquisición del patrimonio por parte del gobierno, clasificados ambos bajo cualquier modalidad.

0 = Si la cuenta pública no presenta registros del valor de adquisición de los bienes patrimoniales.

0.5 = Si presenta el valor de adquisiciones de bienes patrimonial pero a un nivel agregado y no por unidad.

1 = Si presenta el valor de adquisición y los registros clasificados por modalidad.

x. Si existen registros del patrimonio y de los activos fijos acumulados y de su depreciación anualizada.

0 = Si la cuenta pública no presenta registros ni del patrimonio ni de los activos fijos acumulados.

0.25 = Si la cuenta pública presenta el registro anual acumulado de los activos fijos y de los bienes patrimoniales pero no presenta la depreciación anualizada.

0.5 = Si la cuenta pública contabiliza el acumulado de los activos fijos y de los bienes patrimoniales, pero no contempla la depreciación de los mismos.

0.75 = Si la cuenta pública contabiliza el acumulado de los activos fijos y de los bienes patrimoniales e incluye la depreciación de los bienes, pero no es clara sobre qué bienes ni cómo está contabilizada.

1 = Si la cuenta pública incluye los registros del acumulado de los activos fijos y de los bienes patrimoniales, así como contabiliza la depreciación anualizada de los mismos.

5° - Conocer los costos efectivos en los que incurre cada una de las unidades responsables de ejercer el gasto público.

xi. Si existen registros sobre el costo de operación por unidad responsable.

0 = Si la cuenta pública no presenta registros del costo de operación por unidad responsable.

0.5 = Si la cuenta pública presenta registros del costo de operación de algunas unidades responsables y los presenta con muy poca claridad.

1 = Si la cuenta pública presenta registros claros del costo de operación por cada unidad responsable.

xii. Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.

0 = Si la cuenta pública no presenta registros de los costos financieros asumidos o realizados.

1 = Si la cuenta pública presenta registros de los costos financieros asumidos por unidad responsable.

6° - Relacionar los costos de operación e inversión, de cada unidad responsable de ejercer el gasto público, con los resultados que efectivamente obtienen al final de cada ejercicio fiscal.

xiii. Si existen registros agregados sobre los costos de operación e inversión en los que incurren las unidades responsables.

0 = Si la cuenta pública no presenta registros del costo de operación e inversión por unidad responsable.

0.5 = Si la cuenta pública presenta registros del costo de operación e inversión de algunas unidades responsables y los presenta con muy poca claridad.

1 = Si la cuenta pública presenta registros claros del costo de operación e inversión por cada unidad responsable.

xiv. Si existen cuentas de enlace y análisis contables de resultados que comparen los costos con los destinos del gasto.

0 = Si la cuenta pública no presenta cuentas de enlace y/o análisis contables de resultados que comparen los costos con el destino de gasto.

0.25 = Si la cuenta pública presenta algún estado contable de resultados que se esperaría compare el ingreso con el gasto, pero que en la práctica no sirve para comparar los costos con el destino del gasto.

0.5 = Si la cuenta pública presenta estados contables de resultados que relacionan los ingresos con el destino de gasto y se presentan los costos agregados clasificados por capítulo de gasto.

0.75 = Si la cuenta pública presenta estados contables que relacionan los costos con el destino del gasto, pero aún no son estados de resultados.

1 = Si la cuenta pública presenta estados contables de resultados que relacionan tanto el ingreso con el gasto ejercido como el costo con los destinos de gasto.

7º - Informar al público de manera eficaz y completa sobre el ingreso, el uso y el destino de los recursos públicos.

xv. Si existen elementos completos y confiables para que el público conozca la información contable, expresada de forma: a) accesible y b) comprensible.

Este *proxy* no pudo calificarse cuantitativamente porque no es posible saber si la información disponible en las cuentas públicas es confiable. Se puede avanzar que en pocas ocasiones está expresada de forma accesible y comprensible, ya que en la mayoría de los casos comprender la información publicada requiere de conocimientos mínimos de contabilidad. Para asegurar la confiabilidad de la información que presentan las cuentas públicas, se debería realizar una auditoría o un análisis más profundo que permita corroborar si la información presentada es veraz.

Tabla 4: Promedio de los proxys a la luz de los 32 estados en México

PROXY	PUNTUACIÓN
1. Si existen datos sobre las unidades responsables de ejercer el gasto público y con qué precisión.	0.55
2.1 Si existen datos sobre los ingresos que recauda el gobierno por cualquier medio.	0.50
2.2 Si éstos están especificados en unidades responsables de hacerlo.	0.11
3. La periodicidad con la que se registra la información.	--
4. Si los registros sobre los ingresos obtenidos, en caso de haberlos, se registran con la fecha en la que se obtuvieron.	0.00
5. Si existen registros de los pasivos contraídos, señalando el momento en el que efectivamente se afrontaron o deben afrontarse.	0.50
6. Si existen registros bancarios o de cualquier otro tipo sobre el ejercicio del gasto efectivamente realizado, de conformidad con la temporalidad de los programas autorizados.	0.27
7. Si existen registros de deuda contraída en cualquier momento y/o por cualquier modalidad.	0.55
8. Si existen registros de pasivos o compromisos financieros, de cualquier índole, asumidos en ejercicios fiscales anteriores.	0.66
9. Si existen registros sobre el valor de adquisición del patrimonio por parte del gobierno, clasificados ambos bajo cualquier modalidad.	0.05
10. Si existen registros del patrimonio y de los activos fijos acumulados y de su depreciación anualizada.	0.41
11. Si existen registros sobre el costo de operación por unidad responsable.	0.33
12. Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.	0.33
13. Si existen registros agregados sobre los costos de operación e inversión en los que incurren las unidades responsables.	0.33
14. Si existen cuentas de enlace y análisis contables de resultados que comparen los costos con los destinos del gasto.	0.30
15. Si existen elementos completos y confiables para que el público conozca la información contable, expresada de forma: a) accesible y b) comprensible.	----

Fuente: elaboración propia con base en el análisis de las cuentas públicas de 2007; los proxys iii y xv no pueden cuantificarse, como se explicó al principio de esta sección; para observar el detalle por entidad federativa, se recomienda ver los anexos 4 y 5. Es importante subrayar que el promedio total es sobre 13, cuya normalización sobre 10 es igual a 3.56.

La interpretación de la evidencia se divide en dos rubros: uno que compete al estado de los indicadores respecto al agregado de las 32 entidades federativas (presentado en la tabla 4, la cual antecede estas líneas) y otro que compete al análisis detallado de cada cuenta pública estatal (presentado en la tabla 6 y en la gráfica 4). Ambos rubros están detallados con amplitud y precisión en los anexos 4 y 5. En el primer rubro cabe detenerse en el promedio que arrojan los indicadores para los seis supuestos mínimos que pueden evaluarse cuantitativamente, ya que la sumatoria de las 32 entidades federativas permite ordenarlos en carácter descendente del supuesto mínimo mejor atendido al peor atendido, como se observa en la tabla 5.

Tabla 5: Promedio de los supuestos mínimos a la luz de los 32 estados en México

SUPUESTO MÍNIMO	PROMEDIO
3º Detectar y evitar compromisos financieros de cualquier índole, que puedan poner en riesgo la capacidad de acción financiera del gobierno en el futuro.	0.611
1º Llevar a cabo un control efectivo de los ingresos y gastos que realizan todas y cada una de las unidades responsables de ejercer recursos públicos, de manera oportuna.	0.389
5º Conocer los costos efectivos en los que incurre cada una de las unidades responsables de ejercer el gasto público.	0.333
6º Relacionar los costos de operación e inversión, de cada unidad responsable de ejercer el gasto público, con los resultados que efectivamente obtienen al final de cada ejercicio fiscal.	0.319
2º Verificar la disponibilidad de recursos, respecto con los gastos programados dentro de un ejercicio presupuestal, de manera oportuna.	0.259
4º Registrar y controlar el patrimonio público.	0.236

Fuente: elaboración propia con base en el análisis de las cuentas públicas de 2007; el séptimo supuesto mínimo no puede cuantificarse, como se explicó al principio de esta sección; para observar el detalle por entidad federativa, se recomienda ver los anexos 4 y 5.

¿Qué nos dicen estos promedios? Que son muy bajos. Salvo en el caso del tercer mínimo, *detectar y evitar compromisos financieros de cualquier índole, que puedan poner en riesgo la capacidad de acción financiera del gobierno en el futuro*, los cinco restantes no cumplen ni siquiera con el 40% de la información requerida. Lo cual significa que no hay un mínimo alguno cuyo promedio en el país indique que se cumple al menos en sus dos terceras partes. Estas lagunas fortalecen la demanda de una legislación nacional que armonice el sistema de contabilidad gubernamental estatal, horadado por vacíos notables.

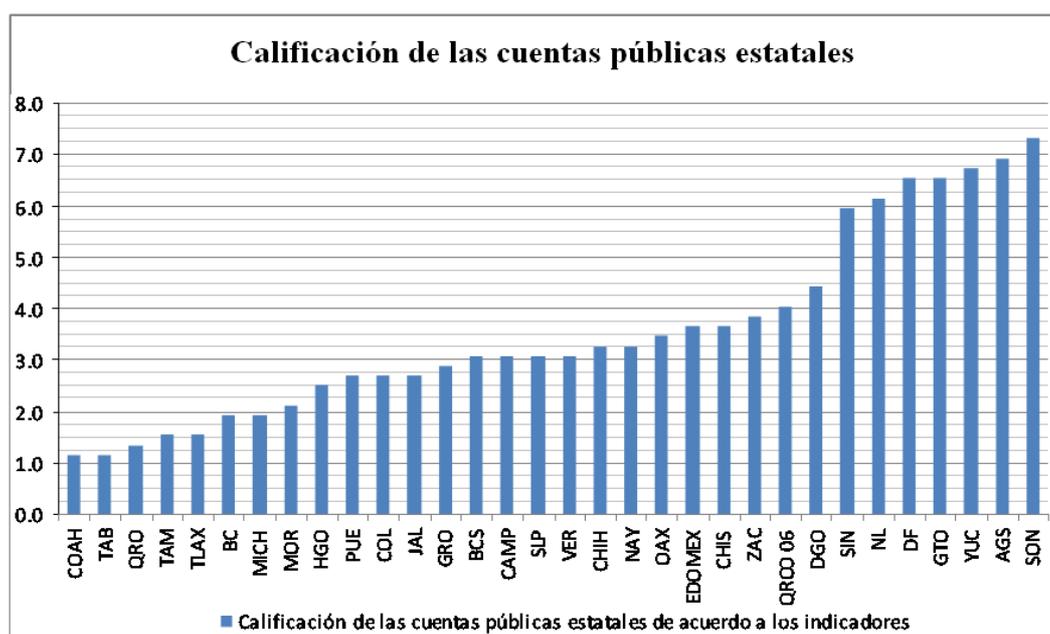
En lo que respecta al segundo rubro, el análisis de la cuenta pública por cada entidad federativa, son sólo siete los estados cuyo promedio es aprobatorio: Sonora, Aguascalientes, Yucatán, Guanajuato, Distrito Federal, Nuevo León y Sinaloa. Aguascalientes presenta la información de manera concisa en un documento agregado; indica la contabilidad por entidades responsables, los ingresos percibidos en el periodo, los registros de pasivos, deuda pública y patrimonio. Lo que más destaca es que presenta el costo operativo de las unidades responsables. Yucatán y Sonora presentan cuentas públicas similares; con documentos muy elaborados y extensos, pero completos, lo cual permite elucidar los detalles de los orígenes y las aplicaciones de los recursos. Pero señalado esto, no hay mucho más que aplaudir, dado que salvo Sonora, ninguno supera el 7 de promedio. Y en lo que concierne a las 25 entidades restantes, 23 ni siquiera alcanzan un promedio de 4; Coahuila, Tabasco, Querétaro, Tamaulipas, Tlaxcala, Baja California y Michoacán logran promedios inferiores a 2. En este grupo, hay que destacar a Coahuila, Tabasco y Querétaro. El primero sólo presenta datos sobre los ingresos y un ligero desglose por unidades responsables, pero lo poco publicado de poco sirve porque lo presenta por agregados y con un opaco Estado de Origen y Aplicación de Recursos; Tabasco presenta únicamente ingresos, pasivos contraídos y un registro de deuda pública; y Querétaro presenta un documento escueto, publicado semestralmente, en el cual apenas contiene el Balance general y un estado de resultados con algunos datos agregados. Toda la evidencia puede resumirse en que el promedio de calificación de los 32 estados es de 3.5. Esto significa que las cuentas públicas del país contienen apenas un tercio de la información mínima indispensable: no están completas, no son oportunas, y por tanto, es imposible que sirvan para el control de la gestión pública, la evaluación del desempeño organizacional y de los resultados, y mucho menos para la rendición de cuentas. Lo que hay son esbozos formales y rutinarios de cuentas públicas, sin conexión de sentido.

Tabla 6. Calificación de cada cuenta pública estatal con base en los proxys.

Estado	Calificación	Calificación de 0 - 10
COAH	1.5	1.2
TAB	1.5	1.2
QRO	1.75	1.3
TAM	2	1.5
TLAX	2	1.5
BC	2.5	1.9
MICH	2.5	1.9
MOR	2.75	2.1
HGO	3.25	2.5
PUE	3.5	2.7
COL	3.5	2.7
JAL	3.5	2.7
GRO	3.75	2.9
BCS	4	3.1
CAMP	4	3.1
SLP	4	3.1
VER	4	3.1
CHIH	4.25	3.3
NAY	4.25	3.3
OAX	4.5	3.5
EDOMEX	4.75	3.7
CHIS	4.75	3.7
ZAC	5	3.8
QROO 06	5.25	4.0
DGO	5.75	4.4
SIN	7.75	6.0
NL	8	6.2
DF	8.5	6.5
GTO	8.5	6.5
YUC	8.75	6.7
AGS	9	6.9
SON	9.5	7.3
Promedio	4.640625	3.569711538
Max	13	10
Min	0	0

Fuente: elaboración propia con base en el análisis de las cuentas públicas de 2007; ver anexos 4 y 5.

Gráfica 4.



Fuente: elaboración propia con base en el análisis de las cuentas públicas de 2007; ver anexos 4 y 5.

Para culminar esta revisión, hay que dimensionar nuestros hallazgos. La cuenta pública representa sólo una pequeña parte de la contabilidad gubernamental. No debe aglutinar cada uno de los movimientos realizados durante el ejercicio fiscal sino que debe consolidar la información con el fin de que el gobierno pueda contrastar sus medios y metas con los recursos que invierte en ellos y rendir cuentas a la ciudadanía sobre el ejercicio. Por ende, en la cuenta pública no se debería observar un lenguaje técnico o estados financieros y contables incomprensibles, sino un lenguaje y formatos amigables para que un ciudadano común, que no tiene conocimientos de contabilidad (pero que tiene derecho a información inteligible), logre comprender de dónde se obtuvieron los recursos y cómo, quién y cuándo los ejerció. Por tanto, hay un problema serio cuando la escasa información que se presenta se acompaña de trabas para acceder a los documentos que le originan; y desde luego no puede haber rendición de cuentas sin que el ciudadano pueda analizar y juzgar las acciones de sus gobernantes con base en información completa, confiable y sujeta a corroboración. En caso contrario, la única rendición de cuentas que se genera es una fachada, y en el mejor de los casos, se desarrolla sólo entre las auditorías superiores estatales y las entidades ejecutoras, sin incluir al ciudadano. Es, en suma, un mecanismo que se justifica a sí mismo y que aporta muy poco a la mejor gestión pública de México.

IV. CONCLUSIONES

La estructura de la contabilidad gubernamental en México dista de ser adecuada para generar y proveer información financiera pertinente, clara, objetiva, comparable, confiable, y transparente. Es imposible, por tanto, que las cuentas públicas que hoy existen sirvan para llevar adecuadamente los tres usos analizados en esta investigación: a) el control de la gestión gubernamental; b) la evaluación del desempeño organizacional y de los resultados; y c) la rendición de cuentas.

Si bien existe un marco regulatorio y entes administrativos responsables de facilitar información desprendida del manejo de los dineros públicos ejercidos por el Estado (ingresos y egresos), éstos se caracterizan por la heterogeneidad y la dispersión en sus criterios. De ahí que los datos financieros disponibles representen apenas un tercio de la información mínima indispensable para conformar un verdadero sistema contable en el país. Es decir, un sistema que permita orientar de manera eficaz y eficiente todo curso de acción gubernamental y, que al mismo tiempo, rinda cuentas (literalmente) a los ciudadanos.

A la luz del análisis desarrollado y de manera general, fue posible notar que el sistema de contabilidad del país se concibe solamente como un instrumento de fiscalización y no como una fuente de información relevante para los tres usos ya mencionados. Observamos, por ejemplo, que incluso cuando las autoridades superiores de fiscalización (tanto a nivel federal como a nivel estatal) utilizan la cuenta pública como la base para cumplir sus atribuciones, se limitan a verificar que los recursos públicos se hayan utilizado de conformidad con las normas establecidas y, en su caso, a iniciar procedimientos de sanción ante otras autoridades (ya sea administrativas o penales) o a resarcir los recursos que haya perdido el erario por actos de corrupción o negligencia de los funcionarios públicos.

De otra parte, constatamos que la CHPF, como producto final de la contabilidad gubernamental federal, no es todavía una herramienta útil para llevar a cabo los tres principales usos aquí analizados, pues: 1) no es capaz de relacionar los costos de operación e inversión de cada unidad responsable de ejercer el gasto público con los resultados que efectivamente se obtienen al final del ejercicio fiscal; 2) está asentada

sobre una idea de rendición de cuentas posterior al ejercicio, y por lo tanto; 3) no es capaz de informar a ciencia cierta la forma en que se obtiene y se gasta el dinero público en su conjunto.

Así mismo, encontramos que a nivel estatal, el porcentaje de cuentas públicas que cumplen con los supuestos mínimos de calidad aquí analizados, es muy bajo. En este sentido, verificamos que, de manera agregada, esas cuentas no conforman un sistema bien delineado como tal. Lo que hay son esbozos formales y rutinarios de cuentas públicas sin conexión de sentido que, en su mayoría, se justifican a sí mismos, sin aportar nada sustantivo a la mejora de la gestión pública del país. Cabe recordar que mientras se continúen ofreciendo datos poco relevantes y construyendo indicadores de gestión, desempeño o impacto *ad-hoc*, no podrá realizarse una evaluación confiable de los programas y políticas gubernamentales.

Aunado a lo anterior se encuentra un aspecto negativo más de las cuentas públicas en México: el lenguaje técnico o la dificultad para comprender los estados financieros y contables disponibles para el ciudadano común. Esto representa un problema serio para la rendición de cuentas, pues ella no puede darse si el ciudadano no es capaz de entender, analizar y juzgar las acciones gubernamentales con base en información completa, confiable y sujeta a corroboración.

En síntesis, el análisis realizado indica una evidente disparidad de criterios de fiscalización y de integración de las cuentas públicas. Lo que caracteriza, de igual manera, los criterios de publicación de las mismas y por tanto, repercute inequívocamente en la calidad y en los usos que se le da a la información que se publica.

Así, los hallazgos derivados de esta investigación a la luz de los tres miradores propuestos se resumen de la siguiente manera:

El control de la gestión pública tiende a concentrarse en los procedimientos que regulan el ejercicio del gasto o, en su caso, el registro de los ingresos públicos, así como en las normas que regulan las responsabilidades de los servidores públicos. Dadas las limitaciones de los sistemas contables propiamente dichos, el control del presupuesto se

lleva a cabo mediante revisiones de procedimiento y de normatividad, que guardan poca relación con la integración y el uso de las cuentas públicas.

Los sistemas de evaluación del desempeño de los procesos organizacionales y de sus resultados casi nunca utilizan la información que se deriva de los sistemas de contabilidad (excepto la que llevan a cabo las autoridades superiores de fiscalización cuando evalúan el desempeño, solamente y como una diferencia). En cambio, tienden a construir indicadores y datos específicos con poca o nula referencia a los costos devengados por las unidades responsables, y tampoco comparan esos costos con los resultados efectivamente obtenidos.

Los sistemas de rendición de cuentas públicos responden a otros criterios que no se derivan de la integración de las cuentas públicas. En el mejor de los casos, se trata de informes escritos ex profeso o bien de la información básica que se ofrece al público de conformidad con las nuevas normas de acceso a la información. Pero en ningún caso es posible, desde el punto de vista contable, establecer relaciones puntuales entre los costos específicos de la administración pública y los resultados obtenidos, ni tampoco entre esos resultados y los avances o desviaciones de los planes y de los programas aprobados. Y mucho menos observar un sistema de rendición de cuentas dirigido a los ciudadanos.

Por ello, es de relevancia transitar hacia una contabilidad gubernamental armonizada sobre la base de un sistema de registro que permita un seguimiento natural de los recursos, desde su origen hasta su aplicación, y que los aterrice con objetivos claros, en planes y programas transparentes. De lo contrario, las cuentas públicas continuarán sin producir datos confiables, completos, relevantes y pertinentes para sus tres usos principales.

V. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS CONSULTADAS

- Aregional. (2005). *Análisis comparativo sobre la estructura y utilidad de las cuentas públicas estatales en México*. Año 5, Número 7, Noviembre. Publicado en: www.aregional.com
- Bovens, Mark. (2006). *Analyzing and assessing public accountability: A conceptual Framework*. Eurogov, Londres.
- Caba, María del Carmen y, Antonio M., López. (2003). “Análisis a nivel informativo de la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal de México en un contexto internacional”. *Revista Contaduría y Administración*. No. 210, julio-septiembre.
- Cabrero, Enrique. (2006). *Los retos institucionales de la descentralización fiscal en América Latina*. DTAP, No. 181. CIDE, México.
- Cabrero, Enrique. (2003). *Políticas de modernización de la administración municipal. Viejas y nuevas estrategias para transformar a los gobiernos locales*. DTAP, No. 123. CIDE, México.
- Cabrero, Enrique, Liliana, López, Fernando, Segura y, Jorge, Silva. (2005). *Acción municipal y desarrollo local ¿Cuáles son las claves del éxito?* DTAP, No. 163. CIDE, México.
- Chávez, Jorge. (2000). *Para recobrar la confianza en el Gobierno. Hacia la transparencia y mejores resultados con el presupuesto público*. Fondo de Cultura Económica, México.
- Colegio de Contadores Públicos de México. (2006). *La contabilidad gubernamental no muestra pasivos reales, ni valúa debidamente los activos*. México.
- _____. (2006). *Más estabilidad económica, menos partidas secretas*. México.
- Federation of Accountants. (2006) *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*. Nueva York.
- Figuroa Neri, Aimée (directora). (2005). *Cuenta Pública en México. Evaluando el laberinto legal de la fiscalización superior*. Universidad de Guadalajara, México.
- González de Aragón, Arturo. (2006). Auditor Superior de la Federación, Mensaje en la entrega del *Informe de Resultado de la revisión y fiscalización superior de la cuenta pública a la Cámara de Diputados*. México.
- Gudiño, D. Emma y, Lucy D., Coral. (2004). *Contabilidad 2000*. Ed. McGrawHill. México.
- Horngren, Charles T. (1981). *Contabilidad y control administrativo*. Diana, 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.
- 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.
- International Public Sector Accounting Standard Board. (2007). *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*. International Federation of Accountants. Nueva York.
- Kant, Emmanuel. (1979). *La filosofía de la historia*. Fondo de Cultura Económica, México.
- _____, (1972). *La paz perpetua*. Editorial Porrúa, México.
- Lara, Elías. (2008). *Primer curso de Contabilidad*. Ed. Trillas, México.
- Light, Paul C. (1993). *Monitoring government, inspectors general and the search of accountability*. The Brookings Institution / The Governance Institute, Washington.
- Lindgaard, Eugenia y Leticia Gayle Rayburn. (2002). *Contabilidad de gestión*. Océano / Centrum, Barcelona.
- London School of Economics (LSE). (2005). *Principles of accounting*. Londres.
- López Ayllón, Sergio y Mauricio Merino. (2008). *El sistema constitucional de rendición de cuentas*. CIDE, México.
- ____ y Mauricio Merino. (2008). *Rendir cuentas: Las tareas pendientes*. CIDE, México.
- MacIntyre, Alasdair. (2006). *Ethics and politics: selected essays*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Meny, Ives, y Jean-Claude, Thoenig. (1992). *Las políticas públicas*. Ariel, Barcelona.
- Merino, Mauricio. (2008). “La transparencia como política pública”, en John M. Ackerman (Coordinador), *Más allá del acceso a la información: transparencia, rendición de cuentas y estado de derecho*. Siglo XXI Editores, México.
- _____. (2006). *La profesionalización municipal en México*. DTAP, No. 182. CIDE, México.
- Mussel, R. Mark. (2008). *Understanding government budgets: a practical guide*. Routledge / Taylor & Francis Group, Nueva York.
- Needles, Berlverd, Marian, Powers y, Susan Crosson. (1998). *Principles of Accounting*. Houghton Mifflin Company, Boston.

- Rabotnikof, Nora. (2005). *En busca de un lugar común. El espacio público en la teoría contemporánea*. UNAM, México.
- Ríos Cázares, Alejandra y Juan Pardinás. (2008). *Hacia la reforma constitucional de las entidades de fiscalización superior en México*. UCSD, México.
- Stiglitz, Joseph. (2003). *On liberty, the right to know and public discourse: the role of transparency in public life*. Oxford Amnesty Lecture, Oxford.
- Sour, Laura. (2006). “Contabilidad gubernamental moderna, rendición de cuentas y evaluación de resultados.” *Reflexiones para construir una Hacienda Pública sólida con visión Federalista*. Liga de Economistas, México.
- _____. (2008). “Gasto Público basado en políticas públicas ¿Hasta dónde hemos avanzado en México?”. *Revista INAMPEM. Dinámicas de la vida pública y social*. Estado de México, Instituto de Administración Pública del Estado de México.
- _____. (2007). “Presupuestar en América Latina y el Caribe.” *Gestión Pública*, Instituto Latinoamericano y del Caribe e Planificación Económica y Social (ILPES) CEPAL, Santiago de Chile.
- _____ y Eunises Rosillo. (2008). *¿Cuáles son los resultados del presupuesto por resultados?* DTAP, No. 198. CIDE. México.
- Torres, Lourdes. (2004). *Accounting and accountability: recent developments in government financial information Systems*. Wiley InterScience, Zaragoza.
- Weber, Max. (1997) *El político y el científico*. Editorial Alianza, México.

Leyes, manuales y reglamentos fiscales estatales consultados

Marco Legal de Contabilidad Gubernamental por Estado 2007			
	Leyes	Reglamentos	Manuales Contables
Aguascalientes	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Aguascalientes	No ha sido publicado	
Baja California	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Baja California	No ha sido publicado	
Baja California Sur	Ley de Presupuesto y Control del Gasto Público Estatal	No ha sido publicado	
Campeche	Ley de Control Presupuestal y Gasto Público del Estado de Campeche	No ha sido publicado	Manual de Programación y Presupuestación
Chiapas	Código de Hacienda Pública para el Estado de Chiapas. Libro Cuarto: Presupuesto, Gasto, Contabilidad y Deuda Pública	Reglamento del Código de la Hacienda Pública para el Estado de Chiapas	Manual Contable
Chihuahua	Ley de Presupuesto de Egresos, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Chihuahua	No ha sido publicado	
Coahuila	Ley Reglamentaria del Presupuesto de Egresos del Estado de Coahuila de Zaragoza	No ha sido publicado	Guía de Contabilidad
Colima	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Colima	No ha sido publicado	
Distrito Federal	Código Financiero para el Distrito Federal	Normatividad Contable de la Administración Pública del Distrito Federal	Manual de Normas y Procedimientos Presupuestarios para la Administración Pública del Distrito Federal
Durango	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Durango	Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Durango	
Guanajuato	Ley para el Ejercicio y Control de los Recursos Públicos para el Estado y los municipios de Guanajuato	No ha sido publicado	
Guerrero	Ley Número 255 del Presupuesto de Egresos, Contabilidad Gubernamental y Deuda Pública del Gobierno del Estado de Guerrero	No ha sido publicado	
Hidalgo	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Hidalgo	No ha sido publicado	
Jalisco	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Jalisco	Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público	
México	Código Financiero del Estado de México y Municipios	No ha sido publicado	Manual Único de Contabilidad Gubernamental para las dependencias y entidades públicas del Gobierno y municipios del Estado de México
Michoacán	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Michoacán de Ocampo	No ha sido publicado	
Morelos	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Morelos	No ha sido publicado	
Nayarit	Ley de Presupuestación, Contabilidad y Gasto Público de la Administración del Estado de Nayarit	No ha sido publicado	
Nuevo León	Ley de Administración Financiera para el Estado de Nuevo León	No ha sido publicado	
Oaxaca	Ley de Presupuesto, Gasto Público y su Contabilidad	No ha sido publicado	
Puebla	Ley Estatal de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público	No ha sido publicado	
Querétaro	Ley para el Manejo de Recursos Públicos del Estado de Querétaro	No ha sido publicado	
Quintana Roo	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Quintana Roo	Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Estatal	
San Luis Potosí	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de San Luis Potosí	Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de San Luis Potosí	Manual de Contabilidad Gubernamental del Estado de San Luis Potosí
Sinaloa	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Sinaloa	Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Sinaloa	
Sonora	Ley de Presupuesto de Egresos, Contabilidad Gubernamental y Gasto Público Estatal	Reglamento de la Ley del Presupuesto de Egresos, Contabilidad Gubernamental y Gasto Público Estatal	
Tabasco	Ley Estatal de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público	Reglamento de la Ley Estatal de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Tabasco	Manual de Programación y Presupuestación Anual y el Manual de Normas Presupuestarias.
Tamaulipas	Ley de Gasto Público	Reglamento del Código Fiscal del Estado de Tamaulipas	
Tlaxcala	Código Financiero para el Estado de Tlaxcala y Municipios	No ha sido publicado	
Veracruz	Ley Número 45 de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Veracruz-Llave	No ha sido publicado	
Yucatán	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Yucatán	Normas de Contabilidad Gubernamental del Estado de Yucatán	Normas de Contabilidad Gubernamental del Estado de Yucatán
Zacatecas	Ley de Administración y Finanzas Públicas del Estado de Zacatecas	No tiene reglamento para esta Ley. Se encuentra regulado el "Manual de Normas y Políticas del Ejercicio del Gasto Público", publicado anualmente.	Manual de Normas y Políticas del Ejercicio del Gasto anual
Elaboración propia con base en la última información disponible al 29 de mayo de 2009			

Cuentas públicas estatales consultadas

Entidad	Denominación Oficial	Fecha Publicación	¿Contamos con la versión del Periódico Oficial?
Aguascalientes	Cuenta de la Hacienda Pública del Gobierno del Estado del Ejercicio 2007	31-Ene-08	Sí
Baja California	Cuenta Pública del Estado de Baja California 2007. No se presenta bajo este nombre, sino que presenta únicamente los estados financieros y estados de resultados sin una denominación oficial. Los nombra independientemente: Estado de Situación Patrimonial, Estado de Afectación Patrimonial, Estado de Ingresos y Egresos y Estado de Orgien y Aplicación de Recursos.		No
Baja California Sur	Cuenta Pública del Estado de Baja California Sur, 2007		No
Campeche	Cuenta Pública del Estado de Campeche 2007	09-Abr-08	No
Coahuila	Cuenta Pública del Estado de Coahuila 2007		No
Colima	Cuenta Pública del Ejercicio Fiscal Enero-Diciembre 2007		No
Chiapas	Cuenta de la Hacienda Pública Estatal 2007, Chiapas		No
Chihuahua	Cuenta Pública del Estado de Chihuahua 2007		No
Distrito Federal	Cuenta Pública de la Ciudad de México, 2007		No
Durango	Informe de Resultados de Cuenta Pública del Gobierno del Estado de Durango, 2007	19-Jun-08	Sí
Guanajuato	Cuenta de la Hacienda Pública Estatal 2007, Guanajuato		No
Guerrero	Cuenta de la Hacienda Pública Estatal Anual 2007, Guerrero		No
Hidalgo	Cuenta Pública del Estado de Hidalgo, 2007		No
Jalisco	Cuenta Pública del Estado de Jalisco, 2007		No
México	Cuenta Pública del Ejecutivo Estatal, Organismos Auxiliares y Organismos Autónomos del Estado de México del Ejercicio Fiscal del año 2007.	31-Dic-08	Sí
Michoacán	Cuenta Pública de la Hacienda Estatal, 2007, Michoacán	28-Mar-08	No
Morelos	Cuenta de la Hacienda Pública Estatal del Ejercicio Fiscal 2007 del Estado de Morelos		No
Nayarit	Cuenta Pública e Informe de Gestión Financiera 2007, Nayarit		No
Nuevo León	Cuenta Pública del Estado de Nuevo León, 2007		No
Oaxaca	Cuenta de Inversión de las Rentas Generales del Estado de Oaxaca del Ejercicio Fiscal 2007		No
Puebla	Cuenta de la Hacienda Pública del Poder Ejecutivo del Estado 2007, Puebla	04-Ago-08	Sí
Querétaro	Cuenta Pública del Estado de Querétaro, 2007		No
Quintana Roo	A esta fecha, 11 de Mayo de 2009, no ha presentado Cuenta Pública 2007*		No
San Luis Potosí	Cuenta Pública del Estado de San Luis Potosí, 2007		No
Sinaloa	Informe de Cuenta Pública 2007, Sinaloa		No
Sonora	Cuenta de la Hacienda Pública Estatal 2007, Sonora		No
Tabasco	Cuenta Pública del Estado de Tabasco, 2007	25-Oct-08	Sí
Tamaulipas	Cuenta Pública del Estado de Tamaulipas, 2007. No presenta un documento integrado de Cuenta Pública, sino varios documentos independientes de estados financieros y de resultados.		No
Tlaxcala	Cuenta Pública del Estado de Tlaxcala 2007. No presenta un documento integrado de Cuenta Pública, sino varios documentos independientes de estados financieros y de ingresos y egresos.		No
Veracruz	Cuenta Pública Consolidada 2007, Veracruz		No
Yucatán	Cuenta Pública del Estado de Yucatán, 2007		No
Zacatecas	Cuenta Pública del Ejercicio Fiscal 2007, Zacatecas		No
Nacional	Cuenta de la Hacienda Pública Federal	07-May-08	Sí

Elaboración propia con base en la última información disponible al 29 de mayo de 2009.

Leyes de Transparencia

	Entidad	Denominación Oficial	Fecha Publicación	Reglamento de la Ley
1	Aguascalientes	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Aguascalientes	22-May-06	No se ha promulgado
2	Baja California	Ley de Acceso a la Información Pública para el Estado de Baja California	12-Ago-05	30-Dic-05
3	Baja California Sur	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Baja California Sur	20-Nov-07	No se ha promulgado
4	Campeche	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Campeche	21-Jul-05	No se ha promulgado
5	Coahuila	Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Coahuila	08-Oct-03	No se ha promulgado
6	Colima	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Colima	28-Feb-03	No se ha promulgado
7	Chiapas	Ley que Garantiza la Transparencia y el Derecho a la Información Pública para el Estado de Chiapas	12-Oct-06	04-Dic-06
8	Chihuahua	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Chihuahua	15-Oct-05	01-Ene-07
9	Distrito Federal	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Distrito Federal	26-Feb-08	15-Sep-08
10	Durango	Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Durango	25-Feb-03	No se ha promulgado
11	Guanajuato	Ley de Acceso a la Información Pública para el Estado y los Municipios de Guanajuato	29-Jul-03	13-Ago-04
12	Guerrero	Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Guerrero	14-Oct-05	No se ha promulgado
13	Hidalgo	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental para el Estado de Hidalgo	18-Dic-06	09-Jun-08
14	Jalisco	Ley de Transparencia e Información Pública del Estado de Jalisco	06-Ene-05	18-Sep-02
15	México	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de México	30-Abr-04	18-Oct-04
16	Michoacán	Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Michoacán de Ocampo	12-Ago-02	12-Abr-04
17	Morelos	Ley de Información Pública, Estadística y Protección de Datos Personales del Estado de Morelos	27-Ago-03	23-Nov-04
18	Nayarit	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Nayarit	27-May-04	25-Abr-06
19	Nuevo León	Ley de Transparencia y Acceso a la Información del Estado de Nuevo León	19-Jul-08	09-Jul-04
20	Oaxaca	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública para el Estado de Oaxaca	15-Mar-08	No se ha promulgado
21	Puebla	Ley de Transparencia y Acceso a la Información del Estado de Puebla	16-Ago-04	No se ha promulgado
22	Querétaro	Ley Estatal de Acceso a la Información Gubernamental en el Estado de Querétaro	08-Ago-02	15-Ago-03
23	Quintana Roo	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Quintana Roo	31-Ene-02	30-Oct-06
24	San Luis Potosí	Ley de Transparencia Administrativa y Acceso a la Información Pública del Estado de San Luis Potosi	18-Oct-07	18-Nov-06
25	Sinaloa	Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Sinaloa	26-Abr-02	25-Abr-03
26	Sonora	Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Sonora	23-Feb-05	No se ha promulgado
27	Tabasco	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Tabasco	26-Dic-07	30-Jun-07
28	Tamaulipas	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Tamaulipas	05-Jul-07	No se ha promulgado
29	Tlaxcala	Ley de Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales para el Estado de Tlaxcala	12-Ene-07	No se ha promulgado
30	Veracruz	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave	30-Ene-07	27-Jun-08
31	Yucatán	Ley de Acceso a la Información Pública para el Estado y los Municipios de Yucatán	18-Ago-08	No se ha promulgado
32	Zacatecas	Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Zacatecas	14-Jul-04	29-Jun-05
33	Nacional	Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental	11-Jun-02	

Elaboración propia con base en la última información disponible al 29 de mayo de 2009.

