

# **Evaluación de la Estructura de la Contabilidad Gubernamental en los tres niveles de gobierno en México**

**Laura Sour y Eunises Rosillo\***

## ***Introducción***

La contabilidad gubernamental es “la técnica que registra sistemáticamente las operaciones que realizan las dependencias y entidades de la administración pública federal, así como los sucesos económicos identificables y cuantificables que les afecten, con el objeto de generar información financiera, presupuestal, programática y económica que facilite a los usuarios la toma de decisiones” (IMCP y CCG, 2001:18). Esta técnica se aplica a todas las operaciones financieras del sector público para obtener información veraz, oportuna y confiable. Entonces, la contabilidad es una herramienta esencial para analizar y evaluar la gestión pública, y su impacto en todos los niveles de gobierno. También se requiere de la contabilidad patrimonial para alimentar la toma de decisiones en la gestión pública de manera integral, pues sólo a través de esta será posible conocer el manejo de la deuda pública y de los recursos o activos con que cuenta el gobierno central, estatal y municipal (IMCP y CACP, 2004).

De forma puntual, los objetivos de la contabilidad gubernamental son: controlar los ingresos, gastos y obligaciones de la administración pública y permitir la comparación con otros ejercicios presupuestales; ayudar a la evaluación de los objetivos y metas planteados en los planes de desarrollo y

---

\* Documento elaborado para la línea de investigación de la contabilidad gubernamental del proyecto “La Estructura de la Rendición de Cuentas en México: una Agenda de Reforma” financiado por The William and Flora Hewlett Foundation.

programas del gobierno en términos de la eficiencia y la productividad; brindar información acerca de las fuentes de ingreso, su aplicación y los resultados e impactos obtenidos en el corto y largo plazo. También la contabilidad gubernamental debe incluir información con respecto a los costos y, por lo tanto, utilizar una contabilidad patrimonial a fin de tener una medida del costo de capital. Con esto, podrá generar información no sólo en términos de flujo de efectivo erogado sino de costo en el uso de todos los recursos. En pocas palabras, la contabilidad debe permitir la evaluación de la eficacia y la eficiencia del gasto público federal, de los ingresos, egresos, activos, pasivos, de la administración de la deuda -incluyendo las obligaciones contingentes- y, del patrimonio del Estado. En consecuencia la información obtenida a través del sistema de contabilidad debe ser confiable (objetiva y verificable), útil, comparable (en tiempo y espacio), clara, accesible, relevante y oportuna (IMCP y CCG, 2001).

La Constitución establece que la información financiera, presupuestal, programática y económica -que se genera a través del sistema de contabilidad de cada una de las entidades comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF)- será consolidada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para conformar la Cuenta de la Hacienda Pública Federal (CHPF), la cual se somete a la consideración del Presidente de la República para su presentación en los términos del párrafo sexto de la fracción IV del artículo 74 (IMCP y CCG, 2001). Así pues, la materia prima de la CHPF son las operaciones derivadas de la aplicación de la Ley de Ingresos, la ejecución del PEF y los estados financieros detallados de la deuda pública federal, y todas las operaciones sobre los activos, pasivos y patrimonio de la hacienda pública. De esta forma, para la elaboración de la CHPF se debe incluir toda la información respecto al origen y aplicación de los recursos públicos, así como

también debe considerarse el avance –tanto físico como financiero- de los programas contenidos en el PEF. En resumen, la CHPF es el producto final de la contabilidad gubernamental, misma que se conforma a través de la consolidación de estados financieros, estados presupuestales, información económica, información programática, información estadística, e impacto social (IMCP y CACP, 2004).

Los gobiernos estatales y municipales en México cuentan con un proceso similar al Federal, mediante el cual generan sus respectivas cuentas públicas. Por ello, no es arriesgado decir que los sistemas de contabilidad gubernamental en los tres niveles de gobierno deben diseñarse y operarse para que faciliten el registro, la comparación y la fiscalización de los ingresos, activos, pasivos, costos y gastos. El objetivo de este trabajo es describir hasta qué punto el estado actual de la contabilidad gubernamental, a la luz de las cifras de la cuenta pública, permite efectivamente enriquecer la toma de decisiones en lo relacionado con el control, la evaluación y la rendición de cuentas de la administración pública en el gobierno federal, las entidades federativas y los gobiernos locales del país. Esta descripción constituye la base de las propuestas para construir las reformas necesarias que mejoren la evaluación de los resultados obtenidos por el gobierno.

La importancia de la contabilidad gubernamental es substancial ya que es la herramienta con la que se genera la información presupuestal, programática, económica y financiera de todas las operaciones y actividades que realiza la administración pública. Tomando en cuenta los elementos que deben reunir las cuentas públicas, se elabora una lista de los requerimientos de registros sobre ingresos, egresos, costos, activos y pasivos mínimos necesarios para estudiar la acción gubernamental en los tres niveles de gobierno. Con la unión de estas piezas, se establecerá un marco de comparación entre la

información que debería poder observarse en las cuentas públicas y la que se encuentra disponible para todo el público. Estos resultados son piezas clave en la discusión sobre el proceso de la toma de decisiones relacionada con el control, la evaluación y la rendición de cuentas de los funcionarios públicos en México. Las premisas de este trabajo son tres. La primera es mostrar la existencia de la información contable disponible a través de las cuentas públicas en México, tanto en lo relacionado con los ingresos, como en los egresos. La segunda consiste en señalar las diferencias en la calidad con la que esta información se presenta en cada nivel de gobierno. Finalmente, se dimensionan las posibilidades de la contabilidad para proporcionar información suficiente que permite una eficaz toma de decisiones en la administración pública.

El documento consta de cuatro partes: en la primera sección se define la importancia del empleo de la información contable para el control, planeación y evaluación de la administración pública en sus tres niveles de gobierno. Así mismo se argumenta por qué las cuentas públicas son un objeto de estudio relevante para analizar y evaluar la contabilidad gubernamental. La evaluación de la contabilidad gubernamental estatal y federal -vigente para el 2007- se realiza en la segunda sección. La tercera sección contiene el análisis municipal para ese mismo año y su comparación con la cuenta pública del gobierno federal. Los gobiernos locales estudiados en esta sección presentan características similares. De esta forma, se espera encontrar que la calidad de sus registros contables sea semejante. En caso contrario, habrá lugar para suponer que las diferencias pueden explicarse por la influencia de las prácticas contables observadas en el estado al que pertenecen. El examen de la política contable nacional se encuentra en la cuarta sección. En la última sección del

trabajo se recogen las conclusiones y las recomendaciones específicas correspondientes a cada uno de los aspectos analizados.

### ***I. Importancia de la Contabilidad Gubernamental***

La gestión interna o movilización de recursos sólo tiene sentido si está conectada con la gestión de políticas públicas, es decir, con los resultados que obtiene el gobierno. De lo contrario, sólo se trataría de una simple gestión de recursos gubernamentales. Para evitar esta omisión es necesario un análisis de políticas públicas sustentado en la evaluación de resultados alcanzados. Por ello se requiere saber cuáles son las metas que se busca conseguir mediante la movilización de los recursos, y a la vez es preciso conocer la mensurabilidad de los resultados y el proceso gubernamental que los genera (Meny y Thoenig, 1992). Estos atributos abrirán la puerta que permitirá conectar la gestión interna del gobierno con la gestión de las políticas públicas en México. La contabilidad gubernamental es una pieza clave para conocer los actos y el alcance de la acción del gobierno. La información contable de la actividad gubernamental ayuda a construir el testimonio de cómo la autoridad pública moviliza recursos para obtener ciertos productos. Estos datos son los pilares sobre los que se construyen los argumentos que buscan determinar los impactos reales ocasionados por las actividades administrativas del sector público.

La articulación entre la evaluación de los resultados obtenidos, y los registros contables sobre la ejecución de las políticas y programas públicos, es imprescindible para enriquecer la discusión sobre el desempeño del gobierno. En consecuencia, la contabilidad es el instrumento que permite conectar la gestión interna de la administración pública -desde la etapa de planeación- con la de gestión de políticas y la de evaluación. Esta conexión se puede realizar

tanto para los programas y los proyectos llevados a cabo, como también para el desempeño de los funcionarios. Así, el empleo del sistema contable permite conocer la eficiencia y la eficacia de los organismos públicos, e identificar áreas para aumentar el desarrollo económico y social del país. La contabilidad gubernamental ayuda a valorar la cantidad y calidad de los insumos necesarios para realizar una tarea específica, ya que el registro contable da constancia del quehacer de las actividades administrativas. El control y la evaluación son las piezas claves para construir un estudio sobre los impactos reales ocasionados por las operaciones del sector público. Los datos contables facilitan la evaluación de los alcances obtenidos en cuanto a la eficiencia de cada entidad pública para llevar a cabo sus funciones y obtener resultados. Por ello la contabilidad gubernamental es el camino natural para comunicar los fondos asignados a los organismos del sector público con los productos y servicios generados.

Los datos contables relacionados a los costos proporcionan información de manera sistemática con respecto al precio que cada una de las unidades responsables de la administración pública tiene que pagar para cumplir sus funciones. Esta información de costos por sí misma no es suficiente para evaluar el desempeño de la administración pública, pero sí es un insumo fundamental que muestra la eficiencia con la que se llevaron a cabo cada una de las operaciones del gobierno. Los elementos de costos deben formar parte de la planeación y el rediseño de las políticas públicas, así como también de la creación de estrategias administrativas para mejorar el desempeño de la gestión gubernamental. El gobierno podrá incrementar sustancialmente su capacidad de cumplir con los compromisos contraídos si la contabilidad gubernamental está relacionada con los resultados esperados desde el momento en el que se planean las acciones a realizar y se estima el

presupuesto necesario para llevar a cabo estos propósitos. Lo que se busca es avanzar de una simple orientación de asignación de los recursos a un enfoque de evaluación de la eficiencia -tanto en la asignación de dichos recursos como en los logros obtenidos por la gestión de los mismos (Schick, 1999). De esta forma cada movimiento del recurso público (sea de índole material, financiero o humano) debe estar ligado a un resultado.

Aunque los datos contables constituyen la materia prima para descifrar las acciones del sector público, éstos no son perfectos *per se*. Los registros contables deben depurarse y procesarse para que sean de utilidad en el momento de evaluar la productividad y la eficiencia con la que se alcanzan los propósitos de los servidores públicos. Entonces, la información sobre la contabilidad gubernamental debe contener ciertos criterios de adecuación para que apoye efectiva y oportunamente la ejecución del cumplimiento de las metas establecidas en los distintos planes y programas de desarrollo públicos. Estos criterios son: comparabilidad, reproducibilidad, oportunidad y suficiencia (IMCP y CCG, 2001). Los datos contables deben ser comparables a través del tiempo -y entre de los diferentes entes del sector público- sin importar a qué nivel de gobierno pertenezcan. Lo anterior es importante sobre todo en aquellas ocasiones en que la definición del problema público que se busca resolver cambia, y entonces se requiere buscar nuevas alternativas de acción pública. En estos casos es común analizar los reportes contables de años anteriores con el objetivo de establecer nuevas tendencias y proyecciones para el rediseño de la política pública.

El producto final de la contabilidad gubernamental es la cuenta pública, y contiene una serie de especificaciones que transparentan las operaciones del

sector público y los resultados que se alcanzaron.<sup>1</sup> Es decir, la cuenta pública es un sistema que -además de proporcionar informes útiles para la toma de decisiones- refleja la responsabilidad de los funcionarios sobre el manejo de los recursos financieros. Así también proporciona antecedentes sobre cómo el gobierno financia sus actividades y solventa sus requerimientos de pasivos financieros. A la cuenta pública le compete la provisión de conocimiento que permita la evaluación del desempeño con base en el análisis de los costos de los servicios y del logro de las metas establecidas.

El propósito de la siguiente sección es evaluar la contabilidad gubernamental de cada entidad federativa, y de la Federación, con el propósito de mostrar la disponibilidad y utilidad de esta información para enriquecer la discusión sobre el control, la evaluación y la rendición de cuentas de la administración pública.

## ***II. Análisis de la Contabilidad Gubernamental a nivel estatal***

Existen dos sistemas que determinan el tipo de transacciones que puede identificarse en la contabilidad gubernamental. Estos sistemas son el flujo de

---

<sup>1</sup> |La CHPF requiere la formulación de distintos reportes o estados financieros, los cuales se enlistan a continuación:

- La *información financiera* implica generar un estado de situación financiera, un estado de resultados, un estado de modificaciones al patrimonio de la hacienda pública y un estado analítico de la deuda pública.
- El conjunto de reportes que conforman a la *información presupuestal* son el estado analítico de los ingresos, el estado de ingresos presupuestarios, el estado del ejercicio del presupuesto y el estado de ingresos presupuestarios.
- La *información programática* tiene como objetivo dar seguimiento al cumplimiento de los programas y proyectos contenidos en el PEF. Este tipo de información requiere llevar un sistema de contabilidad de costos, el cual se logra a través de una base de registro del gasto a nivel devengado. Este método de registro contable es más común en el sector paraestatal y, por lo tanto, es ahí en donde se está en condiciones de conocer el costo de operación de los programas que se llevan a cabo. Esto no sucede en el caso del sector central cuyo sistema de contabilidad únicamente registra el gasto directo anual que se canaliza en efectivo a cada uno de los programas que se ejecutan. Los principales reportes que conforman a este tipo de información tienen que ver con el ejercicio programático económico del gasto del gobierno federal, el ejercicio programático del gasto devengado y, los proyectos prioritarios del gobierno federal.
- La *información económica* involucra aquellos datos que están relacionados con la clasificación económica en cuenta doble y los informes de evolución de las finanzas públicas (IMCP y CCG, 2001).



efectivo y el devengado. Cada uno de estos sistemas genera diferentes características en los registros contables, que a la vez son complementarias. Una de las principales diferencias entre ellos consiste en que el sistema flujo de efectivo sólo registra el momento en el que se realizan las operaciones que involucran un movimiento de efectivo, mientras que en el devengado los registros se realizan desde que se generan las obligaciones, hasta que estas se materializan. Así, con el sistema devengado, los registros presentan una gama más amplia de las actividades económicas, operativas y financieras a lo largo del tiempo. Por ello, el sistema devengado permite dar un seguimiento más cercano al manejo de los recursos públicos, cuando la temporalidad (pasada, presente y futura) juega un papel importante dentro del análisis. En México actualmente se emplea el sistema flujo de efectivo para registrar la contabilidad de las cuentas públicas.<sup>2</sup>

En buena medida el sistema de flujo de efectivo determina el alcance de la información contable de las cuentas públicas. Sin embargo, el contenido de los manuales de contabilidad en la administración pública también puede mejorar la calidad de la información disponible. Así, el acatamiento de las disposiciones establecidas en los manuales puede cooperar a aumentar la riqueza de la información financiera y contable esperada en las cuentas públicas, sujeto a la información que el sistema de flujo de efectivo permite. Para evaluar la existencia de la información contable y su nivel de calidad, se construyeron una serie de criterios mínimos a encontrar en los diversos documentos que integran las cuentas públicas.<sup>3</sup> Estos criterios toman en

---

<sup>2</sup> Para conocer con más detalle las características del sistema de flujo de efectivo, y sus principales diferencias con el sistema de registro devengado, se puede consultar a Sour y Rosillo (2009) y Caba y López (2003).

<sup>3</sup> Los criterios que aquí se analizan provienen del documento “Informe de Avances sobre la Estructura de la Contabilidad Gubernamental” de Mauricio Merino con la colaboración de Maite Azuela y Laura Sour, Mimeo. 2009. De ninguna manera se trata de presentar una lista extensiva de indicadores contables. Lo que se

cuenta, por una parte, los alcances permitidos por el registro del flujo de efectivo, y por la otra, recogen las mejores disposiciones encontradas en los manuales de contabilidad disponibles y vigentes para el 2007.<sup>4</sup> Con base en estos criterios se procedió a calificar la contabilidad gubernamental en lo relacionado con los registros de ingresos y de egresos, dado que la presentación de las cuentas públicas distingue y presenta los recursos públicos en dos aspectos: entradas y salidas.<sup>5</sup>

A continuación se detalla el análisis del registro de los ingresos. Como ya se mencionó, es importante recordar que la base de registro de flujo de efectivo permite conocer los ingresos, pero no el momento en el que este concepto va aumentando. Es decir, empleando el sistema de flujo de efectivo es posible conocer el monto total de ingresos, pero no el momento en el que se adquirieron o en el que fueron reconocidos estos recursos. Tomando en consideración estas limitaciones, es válido preguntarse *Si existen datos sobre los ingresos que recauda el gobierno por cualquier medio y si éstos están especificados en unidades responsables de hacerlo*. Aquellas entidades y municipios cuyos Estados de Flujo de Efectivo y de Origen y Aplicación de recursos presenten información detallada en este sentido obtendrán una

---

busca es comenzar la discusión sobre la estructura de la contabilidad gubernamental y su utilidad para la rendición de cuentas. Se deja la discusión sobre los indicadores *per se* para futuras investigaciones.

<sup>4</sup> Los manuales son los instructivos que establecen, además de una breve descripción del concepto, los movimientos y la naturaleza de las cuentas contables y el significado de su saldo. El manual es la guía de las principales operaciones que se efectuarán de acuerdo al Catálogo de Cuentas en la que opera el Sistema Contable en cada una de las entidades de gobierno. Cabe mencionar que sólo se encontraron cinco manuales disponibles a nivel estatal: Chiapas, Coahuila, Estado de México, San Luis Potosí y Yucatán. Entre ellos destaca por la calidad de su contenido el de Chiapas, que presenta un estándar similar al manual del gobierno federal. Para conocer la lista de manuales y reglamentos disponibles a la fecha de corte de esta investigación, véase el Anexo 1. Todos los documentos que no se encontraron vía Internet se solicitaron vía telefónica, pero nunca se obtuvieron. El análisis del contenido de la normatividad contable en cada una de las entidades federativas, y su nivel de cumplimiento se deja para futuras investigaciones.

<sup>5</sup> Para los propósitos de esta investigación los datos referentes a la deuda se catalogaron por el lado de pasivos, y por lo tanto su evaluación se localiza principalmente en la sección de egresos. Sin embargo, sería de esperarse que las cuentas públicas detallaran esta fuente de ingresos claramente.

calificación aceptable.<sup>6</sup> En algunas ocasiones esta información se encuentra dentro de los reportes de Ingresos, por lo que su contenido también forma parte del análisis. Así, para poder calificar este criterio se analiza la precisión de estos reportes, y hasta qué nivel de unidad responsable es posible encontrar estos datos.

Otra pregunta relevante es si existe eficiencia en el manejo de efectivo. Es decir, la contabilización de los ingresos provenientes por intereses en cuentas de cheques o inversiones permite conocer la habilidad de los funcionarios para obtener mayores ingresos o, en caso contrario, su ineficiencia al contraer costos financieros no necesarios. Para determinar si esta información está disponible en las cuentas públicas hay que revisar el detalle con el que se publican los costos financieros. Si bien la palabra costos normalmente está asociada con erogaciones, es en este rubro donde aparece la información que nos interesa, pues el término costos tiene dos vertientes, una que considera recursos a favor de la entidad pública y otra que representa erogaciones. Entonces, si se quiere evaluar *Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable*, los datos deben encontrarse en el reporte de los Estados de Situación Financiera y el de Resultados -dentro de la cuenta de productos financieros- en el desglose de los ingresos; y, dentro del reporte de Origen y Aplicación de los recursos. También se busca conocer el nivel de desglose por unidad responsable de esta información. La evaluación de la información de ingresos se encuentra en la Tabla 1.

---

<sup>6</sup> En el Glosario se presentan las definiciones y características de los reportes financieros utilizados para la búsqueda de la información requerida, lo que permite comprender en mayor medida la razón por las que se les considera adecuados para la medición de cada criterio.

**Tabla 1. Evaluación de los ingresos seleccionados a nivel estatal**

INGRESOS									
Proxy	Si existen datos sobre los ingresos que recauda el gobierno por cualquier medio y si éstos están especificados en unidades responsables de hacerlo.					Si existen registros sobre ingresos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.			
Criterio de Evaluación	Los estados financieros que integran la CPHE se encuentran consolidados, tales como el Estado de Flujo de Efectivo y el de Origen y Aplicación de Recursos, deberán permitir observar la existencia de esta información. Sin embargo, para verlo por <b>unidad responsable</b> sería necesario conocer los estados de cada una de éstas.					Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, reflejarán los montos de los Gastos y Productos Financieros incurridos en el año y aquellos pagados o cobrados de forma anticipada.			
Documento y/o concepto contable evaluado	INGRESOS	ESTADO DE RESULTADOS	ORIGEN- APLICACIÓN	UNIDAD RESPONSABLE	FUENTE	PRODUCTOS FINANCIEROS	EDO DE ORIGEN	INTERESES INGRESO	PUNTOS MÁXIMOS
Escala de calificación	0 (No) - 2.5 (Si, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Si, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Si, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 2.5 (Si, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Si, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Si, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 2.5 (Si, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Si, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Si, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 5 (Si, pero no a nivel dirección) - 10 (Si, a nivel dirección)	0 (No) - 5 (Si, pero no claramente identificado con el destino) - 10 (Si, claramente identificado el destino)	0 (No) - 10 (Si)	0 (No) - 10 (Si)	0 (No) - 10 (Si)	80
Aguascalientes	2,5	5	2,5	0	5	10	0	0	25
Baja California	2,5	2,5	2,5	0	0	0	0	0	7,5
Baja California Sur	10	0	0	0	10	10	0	0	30
Campeche	10	5	5	0	0	10	0	0	30
Chiapas	10	5	0	5	0	10	0	0	30
Chihuahua	10	5	5	0	0	10	0	0	30
Coahuila	2,5	0	5	0	0	0	0	0	7,5
Colima	10	5	5	0	0	10	0	0	30
Distrito Federal	10	0	2,5	5	0	10	0	0	27,5
Durango	5	0	0	0	0	0	0	0	5
Estado de México	10	0	0	5	0	0	0	0	15
Guanajuato	5	5	5	0	0	10	0	0	25
Guerrero	5	0	0	0	0	0	0	0	5
Hidalgo	10	0	5	0	0	10	0	0	25
Jalisco	5	5	5	0	0	0	0	0	15
Michoacán	10	5	0	0	0	10	0	0	25
Morelos	5	2,5	5	0	0	0	0	0	12,5
Nayarit	10	0	5	0	0	0	0	0	15
Nuevo León	10	0	0	0	0	0	0	10	20
Oaxaca	10	2,5	10	0	5	10	10	10	57,5
Puebla	5	0	5	0	0	0	0	0	10
Querétaro	5	0	0	0	0	0	0	0	5
Quintana Roo	*	*	*	*	*	*	*	*	0
San Luis Potosi	10	5	0	0	0	0	0	0	15
Sinaloa	10	0	0	0	0	0	0	10	20
Sonora	10	5	5	0	0	0	0	10	30
Tabasco	2,5	0	0	0	0	0	0	0	2,5
Tamaulipas	5	0	0	0	0	0	0	0	5
Tlaxcala	5	0	0	0	0	0	0	0	5
Veracruz	10	0	10	0	5	0	0	0	25
Yucatán	10	5	0	0	10	10	0	10	45
Zacatecas	10	0	5	0	0	0	10	0	25
Max	10	5	10	5	10	10	10	10	57,5
Min	2,5	0	0	0	0	0	0	0	0
Prom									19,5

Fuente: Elaboración propia con base en las cuentas públicas estatales 2007.

El primer hecho que salta a la vista es que sí existe información para todos los estados, excepto el estado de Quintana Roo.<sup>7</sup> Este es un aspecto que no puede dejarse al margen, sin comentario alguno. La falta de información que existe en el caso de Quintana Roo no responde al modelo de transparencia y rendición de cuentas que se esperaría estuviese vigente en el país.

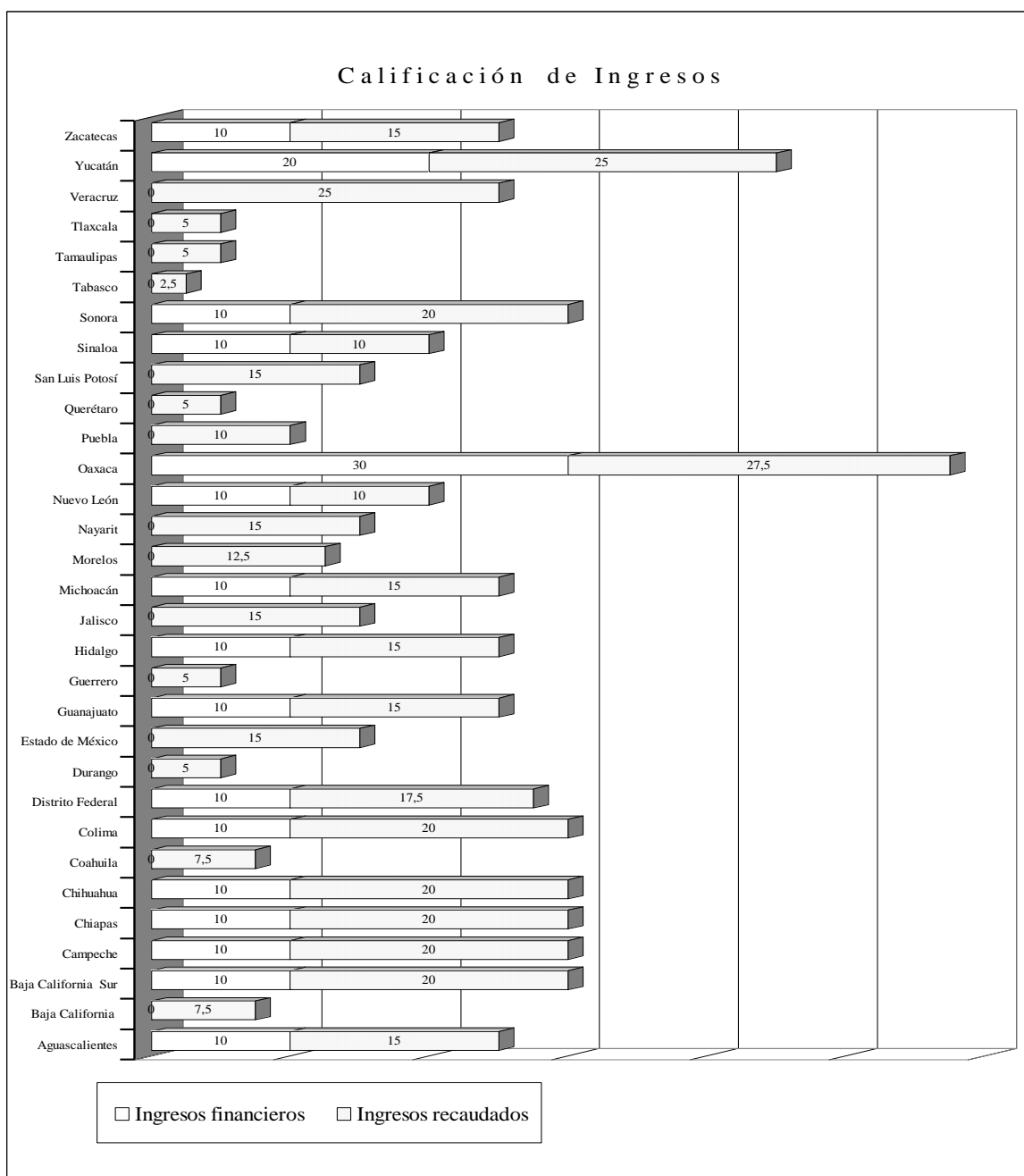
Ninguna de las entidades alcanzó la calificación máxima esperada en lo relacionado con el registro de sus ingresos (80 puntos). De hecho, la calificación máxima la obtuvo Oaxaca (57.5) seguida de Yucatán (45). En otras palabras, ninguno de los estados mexicanos cumple con generar y publicar información contable deseada de acuerdo con los criterios mínimos establecidos en esta investigación. Por ello, se determinó que se calificarían los registros de los ingresos como aceptables cuando los estados presenten como mínimo 60 por ciento de la calificación máxima reportada (34.5 puntos). Aun así, sólo dos entidades resultaron aprobadas por el lado de ingresos: Oaxaca y Yucatán. Es decir, la mayoría de los estados sí publica información sobre sus ingresos, pero ésta no es suficiente para generar indicadores efectivos que enriquezcan la toma de decisiones en lo relacionado con el control, la evaluación y la rendición de cuentas de los funcionarios públicos. Así, para el 2007 sólo en el estado de Oaxaca y Yucatán es posible conocer

---

<sup>7</sup> Algunas entidades federativas no tienen la obligación de publicar su cuenta pública en sus páginas de Internet. Por ello, lo primero que se verificó es que la Ley de Transparencia Estatal vigente para 2007 no impidiese que la cuenta fuese pública. Sin embargo, este no es el caso para esta entidad. Se hizo la petición al Director General de Transparencia del Estado, José Alberto Muñoz Escalante, para que enviara por correo electrónico la cuenta pública. La respuesta del Director fue que a la fecha no se ha dictaminado la cuenta pública del 2007 y, por lo tanto, no puede ser publicada en el sitio electrónico de transparencia. A su vez, el Director especificó que era posible agilizar el proceso de aprobación de la cuenta pública si se realizaba la petición por medio de una solicitud de información. Esta solicitud se elaboró en dos ocasiones: la primera solicitud con Folio 198-2009 recibió como respuesta que la cuenta pública no había sido dictaminada. La segunda, con folio 217, solicitaba el envío de los estados financieros o estados de resultados y demás información relevante relacionada con la integración de la cuenta pública para el año de 2007. Esta solicitud también fue rechazada. El Director de Transparencia se comprometió a que en cuanto la cuenta pública 2007 estuviese disponible la cargaría en la página de Internet para ponerla a disposición de la ciudadanía. También se contactó al Director General de Fiscalización Central de la Auditoría Superior del Estado, Lic. Mauricio Castro, quien ofreció ayuda con otro tipo de información relacionada con los resultados de la fiscalización, pero especificó que aún no disponen de la cuenta pública 2007.

con cierto detalle el registro tanto de sus ingresos recaudados, como de sus productos financieros. La calificación de cada uno de las entidades se puede apreciar en la Gráfica 1.

**Gráfica 1. Calificación de los Ingresos seleccionados de las cuentas estatales 2007**



Fuente: Elaboración propia con base en las cuentas públicas estatales 2007.

Por el lado de los egresos, el desglose con el que se publica la cuenta de bancos se considera un buen punto de inicio. La presencia de esta cuenta asegura la existencia de los estados de cuenta bancarios, donde se puede revisar las entradas y salidas de dinero<sup>8</sup>. Entonces *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* permite evaluar si realmente la entidad pública realizó estas erogaciones. La cuenta de “Bancos” se buscó en el Estado de Situación Financiera y en el reporte de Origen y Aplicación de los recursos. De igual manera, se consideró en el análisis la información presentada en los reportes de egresos, y su nivel de detalle para conocer en qué se gastaron los recursos públicos. También se investigó si alguna entidad pública incluía en su cuenta pública el Estado de Flujo de Efectivo para observar con más detalle la naturaleza de estos registros. En cuanto al tema de la temporalidad hay que recordar que el registro de flujo de efectivo permite conocer el momento en el que entra o sale el dinero de las cuentas de efectivo, más no el momento en que se generó el derecho u obligación que ameriten dichas operaciones dentro de la cuenta de “Bancos”. Por ello, sólo resulta posible conocer si las erogaciones efectuadas corresponden a los programas vigentes para ese mismo periodo.

Otro indicador relevante por el lado de los egresos, está relacionado con el tema de la deuda pública. *Si existen registros de deuda contraída en cualquier momento y/o por cualquier modalidad* es un rubro importante cuando se habla de control y evaluación de la administración pública. Finalmente, se analizó hasta qué nivel de unidad responsable se desglosan los

---

<sup>8</sup> En el Glosario se expone una definición de la cuenta de Bancos.

egresos, y también se incluyó en el análisis el costo financiero relacionado con la parte de erogaciones.

En la Tabla 2 aparece la evaluación de los egresos de las cuentas públicas de los estados. Como puede observarse ninguna de las entidades alcanzó la calificación máxima esperada en relación a su desglose de egresos (100 puntos). Nuevamente, al igual que en el caso de los ingresos, se dictaminó como adecuados los egresos de aquellas entidades que obtuvieron el 60 por ciento de la máxima calificación observada. En la misma Tabla 2 se observa que casi la mitad de las entidades cuentan con registros adecuados de egresos. Las máximas calificaciones son para Oaxaca, Veracruz y Aguascalientes.



**Tabla 2. Evaluación de los egresos seleccionados de cuentas públicas estatales**

EGRESOS											
Proxy	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.				Si existen registros de deuda contraída en cualquier momento y/o por cualquier modalidad.		Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.			Si existen datos sobre las unidades responsables de ejercer el gasto público y con que nivel de precisión.	
Criterio de Evaluación	Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, permitirá observar el movimiento del gasto en efectivo.				Entre los reportes que conforman a la CPHE se encuentra el de la Deuda Pública.		Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, reflejarán los montos de los Gastos y Productos Financieros incurridos en el año y aquellos pagados o cobrados de forma anticipada.			La CPHE permitirá conocer a través de su <b>clasificación administrativa</b> el nivel de desagregación de las unidades responsables.	
Documento y/o concepto contable evaluado	BANCO	ESTADO - EGRESOS	EDO DE FLUJO	ORIGEN- APLICACIÓN	DEUDA	GASTO FINANCIERO	APLICACIÓN	INTERESES - EGRESO	UNIDAD RESPONSABLE	CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA	PUNTOS MÁXIMOS 100
Escala de calificación	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado el saldo) - 7.5 (Sí, claramente identificado el saldo) - 10 (Sí, claramente identificado el saldo de cada uno de los bancos con los que se tiene una cuenta bancaria)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los egresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los egresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los egresos)	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado) - 10 (Sí, claramente identificado)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los egresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los egresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los egresos)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo tres elementos) - 7.5 (Sí, pero sólo cuatro elementos) - 10 (Sí, con mas de cinco elementos) total, tipo, plazo, intereses, amortización y acreedores	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)	
Aguascalientes	7,5	10	0	2,5	10	10	0	10	0	0	50
Baja California	0	5	0	2,5	7,5	0	0	0	0	0	15
Baja California Sur	7,5	10	0	0	5	10	0	10	0	0	42,5
Campeche	5	10	0	5	5	0	0	0	0	5	30
Chiapas	7,5	5	0	0	2,5	10	0	0	0	5	30
Chihuahua	5	10	0	5	2,5	0	0	0	0	5	27,5
Coahuila	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	5
Colima	7,5	10	0	5	5	10	0	10	0	0	47,5
Distrito Federal	7,5	5	0	0	5	10	0	10	5	5	47,5
Durango	5	0	0	0	2,5	0	0	10	0	5	22,5
Estado de México	10	10	0	0	10	0	0	10	5	5	50
Guanajuato	10	5	0	5	10	10	0	10	0	0	50
Guerrero	0	0	0	0	7,5	0	0	10	0	0	17,5
Hidalgo	0	10	0	5	7,5	0	0	10	0	0	32,5
Jalisco	7,5	10	0	5	2,5	0	0	10	0	5	40
Michoacán	10	5	0	0	2,5	0	0	10	0	5	32,5
Morelos	10	5	0	5	2,5	0	0	10	0	0	32,5
Nayarit	7,5	10	0	5	7,5	0	0	10	0	0	40
Nuevo León	0	10	0	0	5	0	0	10	0	0	25
Oaxaca	7,5	5	0	10	7,5	0	10	10	0	5	55
Puebla	7,5	10	0	10	2,5	0	0	0	0	0	30
Querétaro	7,5	10	0	0	2,5	0	0	0	0	0	20
Quintana Roo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
San Luis Potosí	0	10	0	0	2,5	0	0	0	0	0	12,5
Sinaloa	7,5	5	0	0	2,5	0	0	0	0	0	15
Sonora	7,5	5	0	5	5	0	0	10	10	0	42,5
Tabasco	0	10	0	0	2,5	0	0	0	0	0	12,5
Tamaulipas	0	10	0	0	5	0	0	10	0	0	25
Tlaxcala	7,5	5	0	0	2,5	0	0	0	0	0	15
Veracruz	7,5	10	0	10	2,5	0	10	10	0	5	55
Yucatán	7,5	10	0	0	2,5	10	0	10	0	0	40
Zacatecas	5	10	0	5	10	0	0	10	0	0	40
Max	10	10	0	10	10	10	10	10	10	5	55
Min	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prom											31,25

Fuente: Elaboración propia con base en las cuentas públicas estatales 2007.

Es importante señalar que el 30 por ciento de las entidades reportan estos registros con calidad, mientras que esta cifra no alcanza al uno por ciento cuando se evalúa a los ingresos estatales. Esta diferencia en calificaciones también se nota en los promedios observados: el promedio de la calificación de egresos es 31.25 puntos, mientras que el promedio de las calificaciones de los ingresos es 11 puntos más bajo (19.5 puntos en promedio). La distribución observada por egresos no coincide con la observada en relación a los ingresos: la gran mayoría de los estados no cuenta con información aceptable de sus entradas de recursos. De acuerdo con las máximas calificaciones obtenidas - tanto en ingresos, como en egresos- se puede distinguir aquellos estados cuya información en ambos rubros es adecuada de acuerdo con los criterios mínimos establecidos en esta investigación. En este grupo sólo aparecen Oaxaca y Yucatán. Véase la Tabla 3.

**Tabla 3. Evaluación de los ingresos y los egresos seleccionados de cuentas públicas estatales**

		EGRESOS	
		SI	NO
INGRESOS	SI	Oaxaca, Yucatán	
	NO	Aguascalientes, Baja California Sur, Colima, Distrito Federal, Estado de México, Guanajuato, Jalisco, Nayarit, Sonora, Veracruz, Zacatecas	Baja California, Campeche, Chiapas, Chihuahua, Coahuila, Durango, Guerrero, Hidalgo, Michoacán, Morelos, Nuevo León, Puebla, Querétaro, San Luis Potosí, Sinaloa, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala

Fuente: Elaboración propia con base en las cuentas públicas estatales 2007.

La Tabla 3 busca ordenar la discusión para acrecentar el tipo de recomendaciones que pueden generarse para las entidades federativas. Aquí se identifica -tanto por el lado de ingresos como por el de egresos- hasta qué punto la calidad en las cuentas públicas puede mejorarse. Hay que recordar que la información de Quintana Roo no está incluida en el estudio. En resumen, de los 31 estados analizados, 20 entidades se encuentran localizadas en el cuadrante que señala a los estados cuyos registros de ingresos y egresos no son adecuados para mejorar ara la toma de decisiones en lo relacionado con la gestión pública. También se realizó este análisis a la cuenta pública de la Federación. La calificación obtenida para el desglose de sus ingresos fue de cinco y la de sus egresos fue de 15 puntos. El resultado federal es replicado por seis estados en relación a sus ingresos (Durango, Guerrero, Querétaro, Tabasco, Tamaulipas y Tlaxcala). Lo mismo pasa por el lado de los egresos pues hay tres entidades peores que la Federación: Coahuila, San Luis Potosí y Tabasco. El detalle de la evaluación aparece en el Anexo 2.

Dentro de los propósitos de esta investigación, también se encuentra el de calificar la información de las cuentas públicas de algunos gobiernos municipales. Sin embargo, el reto es determinar qué municipios se deben seleccionar dentro de los más de 2,400 que existen en México. El primer paso consiste en escoger las entidades federativas de las que se elegirán los municipios. Se decidió incluir en el estudio a municipios pertenecientes a los casos extremos a nivel estatal. Así las entidades seleccionadas para realizar la evaluación municipal son las mejor calificadas, así como también aquellas que aparecen en último y penúltimo lugar: Oaxaca, Yucatán, Tabasco y Coahuila.

En la siguiente sección se explicará cómo se construyó una muestra de 16 municipios y cuáles fueron los resultados alcanzados.

### ***III. Análisis de la Contabilidad Gubernamental a nivel municipal***

Para generar información contable confiable, útil y relevante, la administración pública requiere de ciertas capacidades institucionales y administrativas, tales como un marco regulatorio de las instituciones presupuestales, diseño de estructuras organizativas; y, funcionarios con perfiles profesionales en las áreas financieras. Estas condiciones fomentan la práctica de procesos presupuestarios técnicamente eficientes, y generan procedimientos y prácticas relacionadas con la transparencia, la claridad y la rendición de cuentas. En estos gobiernos el acondicionamiento organizativo y administrativo mejora a los sistemas de información, y la profesionalización y experiencia de los funcionarios públicos aumenta los niveles de desempeño de estas organizaciones (Cabrero, 2006). Sin embargo, la distribución de estas capacidades, al igual que el nivel de actividad económica, es muy desigual entre los gobiernos locales en México. La carencia de estas competencias explica que en la mayoría de los más de 2,400 municipios mexicanos las estructuras administrativas sean obsoletas y poco desarrolladas.

En los municipios rurales, donde se observa una baja concentración poblacional y altos niveles de rezago, menos del 30 por ciento de sus funcionarios en áreas administrativas y financieras tienen estudios universitarios, y menos del 20 por ciento cuenta con experiencia laboral previa (Cabrero, 2003). Caso contrario al que se observa en la minoría de los municipios, aquellos que por su tamaño poblacional son denominados grandes, generalmente localizados en zonas metropolitanas –con bajos niveles de rezago. En este pequeño grupo de gobiernos locales se han desarrollado programas y sistemas para mejorar su gestión presupuestal, su flujo financiero y su recaudación, a tal grado que más del 90 por ciento de su gasto

presupuestado proviene de sus recursos propios (Cabrero, 2006). Este esfuerzo fiscal también se explica porque en los municipios metropolitanos la totalidad de los responsables en las áreas presupuestales tienen el nivel de licenciatura y alrededor del 70 por ciento cuentan con experiencia previa en actividades económico-financieras dentro del sector público. Los municipios grandes en México producen el 80 por ciento del Producto Interno Bruto Nacional y concentran las principales actividades económicas. En suma, los municipios con mayor población y bajos niveles de rezago cuentan con más capacidades institucionales, administrativas e incluso económicas, en comparación con los rurales (Cabrero, 2006; Merino, 2006).

Estas diferencias hablan de la importancia que tiene el tamaño poblacional, el nivel de rezago y el monto de recursos que los municipios administran para generar información contable de calidad. De hecho, se puede afirmar que existe una correspondencia entre las capacidades de los gobiernos locales y éstas variables. Por ello, se seleccionaron municipios semejantes en términos de su tamaño, su nivel de rezago y el tamaño de recursos fiscales administrados. De esta forma, no hay motivo para suponer que la calidad con la que se genera la información contable en estos municipios es diferente. Es decir, se escogieron municipios cuyas competencias administrativas e institucionales les permita generar información contable de igual calidad entre ellos. De lo contrario, se puede conjeturar que las desigualdades observadas en su contabilidad tienen su origen en la influencia de las prácticas contables observadas en el estado al que pertenecen.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> En un primer intento para seleccionar los municipios se controló la muestra por variables institucionales, empleando la encuesta a presidentes municipales elaborada por la SEDESOL (2004). Así, se seleccionaron aquellos municipios de Oaxaca y Coahuila cuyos presidentes municipales declararon contar con Reglamento de Administración Pública Municipal, Reglamento de Catastro Municipal, Reglamento de Planeación, Reglamento de Obra Pública Municipal, Reglamento de Zonificación y Uso de Suelo, Reglamento de Fraccionamiento y Municipalización, y Reglamento de Transparencia. Así también indicaron que utilizan el equipo de cómputo para registro de sus ingresos proveniente de impuestos y derechos, control del personal,

Tres son los criterios empleados para seleccionar la muestra de municipios: rezago bajo, muy bajo y porcentaje de transferencias federales recibidas. Esto generó una muestra de 16 gobiernos locales. Estos municipios se agruparon en tres grupos comparables. Así en cada uno de los grupos se observan gobiernos con niveles de rezago similares, tamaños de población comparables y, porcentajes similares de recursos provenientes del Fondo General de Participaciones (FGP). El detalle de cada uno de los grupos, y el diseño para realizar comparaciones entre ellos, aparece en el Anexo 3.

Desafortunadamente, no se encontró información para ninguno de los municipios de Oaxaca. Llama la atención que el estado mejor evaluado –tanto en términos de ingresos como de egresos- no tenga información accesible, ni para el municipio que ocupa su capital: Oaxaca de Juárez. Otro hecho interesante es que el porcentaje de municipios para los cuales se encontró información varía entre los estados mejor evaluados y los peor calificados. En los estados mejor evaluados se localizan muy pocos datos a nivel municipal, mientras que en los estados de Coahuila y Tabasco se encontraron datos para la mayoría de los municipios buscados. Este contraste se muestra en la Tabla 4.

---

control de inventario, control de finanzas municipales y control presupuestal. Con base en este criterio de selección se obtuvieron dos municipios en Oaxaca: Guevea de Humbolt y Villa de Tututepec. En Coahuila también sólo dos municipios cumplieron con estos requisitos: Arteaga y General Zepeda. Los municipios de Oaxaca tienen rezago medio y bajo, respectivamente, y sus poblaciones son menores a 5,000 habitantes. En el caso de Coahuila los municipios son de mayor tamaño población, pero con rezago muy bajo. Cabe mencionar que sólo se encontró la cuenta pública de los municipios de Coahuila. Se decidió no emplear este criterio de selección ya que el año de la encuesta de SEDESOL es 2004, fecha que se encuentra muy alejada del 2007 (año empleado como corte para estudiar las cuentas públicas). Además, la mayoría de las administraciones municipales a esta fecha ya han cambiado y podría argumentarse que las variables institucionales ya no son las mismas en cada una de las nuevas gestiones locales.

**Tabla 4**

Entidad	Porcentaje de municipios estudiados con cuenta pública disponible
Oaxaca	0
Yucatán	25
Coahuila	75
Tabasco	100

Fuente: Elaboración propia con base en las cuentas públicas municipales seleccionadas 2007.

La ausencia de datos en Oaxaca y Yucatán limitó el estudio comparativo a tres municipios. Así, y debido a que sólo se cuenta con información para Mérida en el caso de Yucatán, los municipios similares en cuanto a su nivel de rezago, tamaño de población y porcentaje que reciben del FGP son Centro, Tabasco; y Torreón, Coahuila. Las características de cada uno se muestran en la Tabla 5.

**Tabla 5.**

Entidad	Municipio	Población	Rezago	Porcentaje de FGP	Posición de FGP
Yucatán	Mérida	780662	-0.70	33.76	1/106
Tabasco	Centro	558479	-1.13	24.54	1/17
Coahuila	Torreón	577201	-1.18	23.78	1/38

Fuente: Elaboración propia.

La similitud de estos municipios en lo relacionado con porcentaje de FGP, niveles de rezago, y tamaño poblacional permiten suponer que los resultados de sus evaluaciones serán similares. Es decir, en principio se puede conjeturar que sus capacidades administrativas permiten originar información contable con calidad semejante. Casualmente, aquí se agruparon los municipios que mayores porcentajes de FGP reciben a nivel estatal en cada una de estas entidades. En principio, la única diferencia significativa que existe entre estos municipios es la entidad federativa a la que pertenecen. La evaluación de la información de ingresos se encuentra en la Tabla 6.

**Tabla 6. Evaluación de los ingresos seleccionados a nivel municipal**

INGRESOS									
Proxy	Si existen datos sobre los ingresos que recauda el gobierno por cualquier medio y si éstos están especificados en unidades responsables de hacerlo.					Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.			PUNTOS MÁXIMOS 80
Criterio de Evaluación	Los estados financieros que integran la CPHE se encuentran consolidados, tales como el Estado de Flujo de Efectivo y el de Origen y Aplicación de Recursos, deberán permitir observar la existencia de esta información. Sin embargo, para verlo por <b>unidad responsable</b> sería necesario conocer los estados de cada una de éstas.					Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, reflejarán los montos de los Gastos y Productos Financieros incurridos en el año y aquellos pagados o cobrados de forma anticipada.			
Documento y/o concepto contable	INGRESOS	ESTADO DE RESULTADOS	ORIGEN- APLICACIÓN	UNIDAD RESPONSABLE	FUENTE	PRODUCTOS FINANCIEROS	EDO DE ORIGEN	INTERESES - INGRESO	
Escala de calificación	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado con el destino) - 10 (Sí, claramente identificado el destino)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	
Mérida	10	10	10	0	10	10	10	10	40
Centro	2.5	2.5	0	0	0	0	0	0	5
Torreón	0	0	5	0	0	0	0	0	5

Fuente: Elaboración propia con base en las cuentas públicas municipales 2007.

Para evaluar la información a nivel municipal se emplean los mismos criterios utilizados para calificar los ingresos de las cuentas públicas a nivel estatal. La calificación más alta la obtuvo Mérida. Incluso, el resultado de Mérida es mayor a la calificación que Tabasco y Coahuila tienen a nivel estatal. El



desempeño de Mérida resalta porque presenta niveles de rezago y población ligeramente mayores al resto de los municipios estudiados. Es decir, se esperaría que de acuerdo con sus características la calidad de su información fuese menor a la de Tabasco y de Torreón.

En la Tabla 7 aparece la evaluación de los egresos de las cuentas públicas de los municipios. Nuevamente, al igual que en el caso de los ingresos, se dictaminó como adecuados los egresos de aquellas entidades que obtuvieron el 60 por ciento de la máxima calificación observada. La máxima calificación la obtuvo de nuevo Mérida.

**Tabla 7. Evaluación de los egresos seleccionados a nivel municipal**

EGRESOS										
Proxy	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.				Si existen registros de deuda contraída en cualquier momento y/o por cualquier modalidad.		Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.			Si existen datos sobre las unidades responsables de ejercer el gasto público y con que nivel de precisión.
Criterio de Evaluación	Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, permitirá observar el movimiento del gasto en efectivo.				Entre los reportes que conforman a la CPHE se encuentra el de la Deuda Pública.		Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, reflejarán los montos de los Gastos y Productos Financieros incurridos en el año y aquellos pagados o cobrados de forma anticipada.			La CPHE permitirá conocer a través de su clasificación administrativa el nivel de desagregación de las unidades responsables.
Documento y/o concepto contable	BANCO	ESTADO - EGRESOS	EDO DE FLUJO	ORIGEN- APLICACIÓN	DEUDA	GASTO FINANCIERO	APLICACIÓN	INTERESES - EGRESO	UNIDAD RESPONSABLE	CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA
Escala de calificación	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado el saldo) - 7.5 (Sí, claramente identificado el saldo) - 10 (Sí, claramente identificado el saldo de cada uno de los bancos con los que se tiene una cuenta bancaria)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los egresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los egresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los egresos)	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado) - 10 (Sí, claramente identificado)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los egresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los egresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los egresos)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo un elemento) - 5 (Sí, pero sólo tres elementos) - 7.5 (Sí, pero sólo cuatro elementos) - 10 (Sí, con más de cinco elementos) total, tipo, plazo, intereses, amortización y acreedores	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)
Mérida	10	10	0	10	2.5	0	0	10	0	0
Centro	7.5	2.5	0	0	0	0	0	0	0	10
Torreón	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0
										PUNTOS MÁXIMOS 100

Fuente: Elaboración propia con base en las cuentas públicas estatales 2007.

Una primera similitud entre los resultados del análisis municipal y el estatal es que la calidad de la información entre ingresos y egresos es diferente. Al igual que en el caso estatal, el promedio observado para los egresos es mayor al de ingresos. De nuevo, es poca la información que se presenta en relación con el origen de los recursos que emplean los municipios. Cuando se combina las calificaciones obtenidas tanto para los ingresos como para los egresos se puede observar que sólo Mérida presenta la información mínima establecida

en este trabajo de investigación. De esta forma se observa en la Tabla 8 que existe una correlación directa y positiva entre la calidad de la información de los municipios seleccionados y la calidad observada en los estados a los que cada uno de ellos pertenece.

**Tabla 8.**

		EGRESOS	
		SI	NO
INGRESOS	SI	Mérida	
	NO		Tabasco, Torreón

Fuente: Elaboración propia

Cuando se comparan las calificaciones de los gobiernos locales estudiados con la evaluación de los registros de ingresos de la Federación se observa que su calidad es la misma que la del municipio del centro de Tabasco y la de Torreón. Mientras que en el caso de los egresos, la Federación hace un mejor trabajo que estos dos municipios. Sin embargo, Mérida supera a la Federación tanto en ingresos como en egresos. Con base en las cifras del 2007, Mérida es un ejemplo a seguir en los tres niveles de gobierno en lo relacionado con la calidad con la que se publican los registros contables de la cuenta pública. La Tabla 9 presenta el comparativo de los resultados obtenidos por los municipios en relación con las entidades federativas a las que pertenecen y a la Federación.

**Tabla 9.**

	INGRESOS	EGRESOS
Federación	5	15
Oaxaca	57.5	55
Yucatán	45	40
Tabasco	2.5	12.5
Coahuila	7.5	5
Mérida (Yucatán)	40	32.5
Centro (Tabasco)	5	10
Torreón (Coahuila)	5	5
Oaxaca de Juárez (Oaxaca)	-	-

Fuente: Elaboración propia

## V. Análisis de la Política Contable

Hasta el momento se ha evaluado la estructura del sistema de contabilidad gubernamental con base en los ingresos y egresos disponibles en la cuenta pública. Sin embargo, la discusión no termina aquí. La actual política contable en México, que consiste en la base de registro y el conjunto de métodos de valuación aplicados, limita la existencia de información disponible capaz de enriquecer el estudio integral del sistema de contabilidad gubernamental.

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

Sin embargo, la base de registro contable empleada en México (flujo de efectivo) está todavía muy lejos de permitir el establecimiento de correspondencias claras entre el desempeño de los funcionarios y las

responsabilidades que éstos asumieron (Caba y López, 2003; IMCP, 2001).<sup>10</sup> Por ejemplo, algunos indicadores que pueden enriquecer el control, la evaluación y la rendición de cuentas de la gestión pública están relacionados con la característica y propiedades del aspecto temporal del registro contable. Es decir, en aras de mejorar el control de la discrecionalidad con la que se puede manejar la información contable, se requiere conocer y evaluar la periodicidad con la que se registran las operaciones derivadas de las actividades diarias. En pocas palabras, se requiere registrar todos y cada uno de los ingresos obtenidos, incluyendo la información sobre la fecha en la que estos se obtuvieron.

El tema de la temporalidad de la información está muy vinculado con la base de registro empleada en el país. En la medida en la que se transite de la base de “flujo de efectivo” a la base “devengado” mejorará la cantidad de operaciones reconocidas por la administración pública y se enriquecerá la oferta de información disponible. Por ejemplo, con el sistema devengado se podrá conocer la totalidad de los pasivos contraídos, señalando el momento en el que efectivamente se afrontaron o deben afrontarse. La calidad del contenido de la información de los pasivos requiere para este punto que se detalle el tipo de pasivo y el momento en que efectivamente se liquidan estas obligaciones. De igual manera, con el empleo del sistema devengado se podrá conocer pasivos o compromisos asumidos en periodos anteriores.

Cabe mencionar que la aplicación de la base de registro devengado permite obtener un conocimiento más aproximado con respecto a la situación financiera real de la entidad pública, pues ésta base incluye el uso de algún

---

<sup>10</sup> Como ya se mencionó, existen varios métodos de registro contable, los cuales fluctúan dentro de un espectro delimitado por dos extremos. Por un lado, se encuentra el procedimiento contable aplicado al control de efectivo únicamente y la información que genera sólo tiene que ver con el flujo de efectivo. Para mayor información consultar Sour y Rosillo (2009).

método de depreciación del activo fijo y del patrimonio acumulados. Así, con el sistema devengado la valoración del activo fijo y del patrimonio no aumentará el resultado financiero obtenido por el organismo público. De igual manera, la depreciación representa un costo que no puede ser omitido y que debe incluirse dentro de los cálculos pertinentes para estimar el costo por programa y por unidad de los bienes y servicios públicos proporcionados. El sistema devengado genera las condiciones necesarias para vincular los ingresos con los gastos y los costos generados en el mismo periodo. La efectividad y la calidad de la información que producen los métodos de valuación (tales como los utilizados para la adquisición de patrimonio) y de determinación de costos de operación, incluidos en la política contable, quedan subordinadas a la elección de la base de registro<sup>11</sup>. Las características de la base de registro devengado, junto con los métodos de valuación y costeo, posibilitará la generación de elementos completos y confiables para hacer más transparente al público la acción pública. También se posibilitará el ejercicio de un control y vigilancia más acertada con respecto a la responsabilidad de los funcionarios al manejar los recursos públicos.

### ***Conclusiones***

Las cuentas públicas contienen una serie de especificaciones sobre los antecedentes del origen y la distribución de los recursos económicos que maneja la administración pública. Estas cuentas son el producto final de la contabilidad gubernamental el cual debe transparentar las operaciones y los resultados que obtuvieron a lo largo del ejercicio presupuestal los funcionarios públicos. De esta forma, las cuentas públicas son un sistema que -además de

---

<sup>11</sup> Se requiere que todos los niveles de gobierno establezcan dentro de sus manuales de contabilidad la base de registro utilizada y los métodos de valuación seleccionados para formar sus sistemas contables.

proporcionar informes útiles para la toma de decisiones— refleja la responsabilidad de los servidores públicos sobre el manejo de los recursos financieros.

En este documento se analizan las cuentas públicas de los tres niveles de gobierno en México—tanto en lo relacionado con sus ingresos como en sus egresos- con el objetivo de calificar la existencia de la información contable disponible y su calidad y utilidad para brindar información que permita mejorar la rendición de cuentas, el control y la evaluación de la gestión pública. Dichos reportes deberían permitir observar y analizar la información con respecto a la situación financiera de la administración pública, sus resultados y, los cambios económicos ocurridos tanto en sus activos como en sus pasivos.

En términos generales se puede afirmar que todas las entidades federativas publican información tanto de sus ingresos como de sus egresos, sin embargo la calidad de la información localizada en las cuentas públicas del 2007 en los tres niveles de gobierno no es suficiente para controlar, evaluar y rendir cuentas sobre los funcionarios públicos. Se encontró una gran ausencia de cifras relacionadas con los ingresos públicos. Además, la calidad de los datos de los egresos es mucho mayor que la de los ingresos. A nivel estatal, Oaxaca y Yucatán son las únicas entidades que tienen información detallada tanto de ingresos como de egresos. Estos casos contrastan con 58 por ciento de las entidades federativas analizadas cuyas cuentas públicas no tienen prácticamente ningún tipo de información relevante para la toma de decisiones relacionadas con el control, la evaluación y la rendición de cuentas. El 41 por ciento de las entidades sólo reportan sus egresos con calidad, pero cuando se evalúa la calidad de los ingresos este porcentaje no alcanza ni el uno por

ciento. Resalta el hecho que la cuenta pública de Quintana Roo todavía no está dictaminada y por ello no se incluyó en este estudio.

En cuanto a los gobiernos municipales contenidos en la muestra estudiada, éstos tienen características similares, tales como: tamaño de la población, nivel de rezago y porcentaje de FGP. Por estas razones era de esperar que la calidad de su información contable tuviese similitudes entre sí. Sin embargo, se encontró una correlación directa y positiva entre la calidad de la información de las cuentas públicas de los municipios seleccionados y la calidad de los datos observados en los estados a los que cada uno de ellos pertenece. La calidad de la información del municipio de Mérida sobresale cuando se le compara con la de otros gobiernos locales, estatales e incluso con la Federación. La calificación de este gobierno local resultó superior tanto en términos de ingresos como de egresos. No es aventurado afirmar que en el 2007, Mérida es un ejemplo a seguir en lo relacionado con la producción de información que mejore la toma de decisiones en la administración pública.

Por último, la política contable determina el nivel de compromiso asumido por el funcionario público para generar y publicar información, así como también permite conocer el desempeño y la posición financiera del ente público. Es importante continuar la discusión para que se concrete la transición al sistema de registro devengado en México. Asimismo, urge determinar el método de valuación de patrimonio y activos y, definir el sistema de determinación de costos para conformar una política contable que permita la producción de información efectiva y con calidad.

# Anexo 1. Listado de manuales y reglamentos

Entidad	Manual de Contabilidad	Fuente
Aguascalientes		Secretaría de Finanzas del Estado. Secretaría administrativa: Guillermina. Área de Contabilidad. T. 01 449 910 2525 ext. 2534
Baja California	PENDIENTE	Área de Contabilidad de la Secretaría de Planeación y Finanzas. Martín Adolfo Jaime Jauregui. Director de Contabilidad Gubernamental del Estado. T. 01 (686) 558-1024
Baja California Sur	PENDIENTE	Dirección de Contabilidad de la Secretaría de Finanzas. Rosalba Márquez, Asistente del C.P. Jesús Salvador Meza Cota. Director de Contabilidad. T. 01 (612) 12 3 94 00 ext. 05032 mail - jmeza@bcs.gob.mx
Campeche	Manual de Programación y Presupuestación	Secretaría de Administración y Finanzas, Dirección de Contabilidad. C.P. Genoveva. T. 01 (981) 81 19234
Chiapas	Manual Contable	<a href="http://www.indetec.gob.mx/estatal/SistemasContables/#tres">http://www.indetec.gob.mx/estatal/SistemasContables/#tres</a>
Chihuahua	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas y Administración. C.P. Luis Carlos Talamantes: jefe de Registro Contable. T. 01 614 4293300 ext: 13543
Coahuila	Guía de Contabilidad	<a href="http://www.indetec.gob.mx/estatal/SistemasContables/#tres">http://www.indetec.gob.mx/estatal/SistemasContables/#tres</a>
Colima	Manual de Organización del Sistema Estatal de Financiamiento para el Desarrollo Económico del Estado de Colima	Secretaría de Finanzas. Jorge Anguiano: t. 01 (312) 31 62000 ext. 2069
Distrito Federal	Manual de Normas y Procedimientos Presupuestarios para la Administración Pública del Distrito Federal	<a href="http://www.ordenjuridico.gob.mx/EnFe/DISTRITO_FEDERAL/ajecutivo.php">http://www.ordenjuridico.gob.mx/EnFe/DISTRITO_FEDERAL/ajecutivo.php</a>
Durango	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas y Administración. Lic. José Gil Peyro: Director de Programación y Presupuesto. T. 01 618 827 0800 ext: 15363
Guanajuato	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas y Administración. C.P. Gloria Guzman (01473) 7351 500 gguzmang@guanajuato.gob.mx
Guerrero	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas y Administración. Subsecretario Nagib Miranda Abarca (01747) 4719775
Hidalgo	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas. C. P. Juan Manuel García. Jefe de Presupuesto y Contabilidad. T. 01 771 7176000 ext. 6294
Jalisco	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas. Director de Contabilidad: Francisco J. Morales Ortiz. T. 01 33 3668-1804 ext. 43524 Correo: francisco.morales@jalisco.gob.mx
México	Manual Único de Contabilidad Gubernamental para las dependencias y entidades públicas del Gobierno y municipios del Estado de México	<a href="http://www.indetec.gob.mx/estatal/SistemasContables/#tres">http://www.indetec.gob.mx/estatal/SistemasContables/#tres</a>
Michoacán		Secretaría de Finanzas y Administración. C.P. Rafael Sanchez Duarte: Director de Contabilidad. T. 01 (443) 317-28-13
Morelos		Secretaría de Finanzas y Planeación. C.P. Javier Manuel Hernández López: Director General de Contabilidad. T. 01 777 3292200 ext. 1418
Nayarit		Secretaría de Finanzas. Dirección de Contabilidad: José Luis Rodríguez. T. 01 311 2152253 ext. 20323
Nuevo León	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas y Tesorería General del Estado. Directora de Contabilidad y Cuenta Pública: Miriam Moreno Rojas. T. 01 81 2020-1361 Correo: miriam.moreno@nuevoleon.gob.mx
Oaxaca	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas. Directora de Contabilidad Gubernamental y Deuda Pública: C.P. Evangelina Alcazar Hernández. T. 01-951-51-5-35-37 ó 01-951-51-5-96-35
Puebla	Manual de Políticas y Procedimientos de la Dirección de Administración y Finanzas	<a href="http://compilacion.ordenjuridico.gob.mx/podenis.php?edo=21">http://compilacion.ordenjuridico.gob.mx/podenis.php?edo=21</a>
Querétaro	PENDIENTE	Secretaría de Planeación y Finanzas. Director de Contabilidad: C.P. Paulo Mendez García. T. 01 442 2385000 ext. 5005
Quintana Roo	PENDIENTE	Secretaría de Hacienda. Director de Contabilidad Gubernamental: Carlos Alberto Novelo Rangel. T. 01 (983) 8350500 ext. 1133
San Luis Potosí	Manual de Contabilidad Gubernamental del Estado de San Luis Potosí	Secretaría de Finanzas. Director de Contabilidad Gubernamental: Homero Martínez. T. 01 (444) 1440400 ó 8146697 ext. 2232
Sinaloa	PENDIENTE	Secretaría de Administración y Finanzas. Héctor Marcelo Ortega Fajardo: Director de Contabilidad Gubernamental. T. 01 (667)758-70-00 Ext. 2015 Correo: hector.ortega o marcelo.ortega@sinaloa.gob.mx
Sonora	PENDIENTE	Secretaría de Hacienda. C.P. Jorge Camou Landeros: Director General de Contabilidad. T. 01 662 217 0606 Correo: jcamou@esonora.gob.mx
Tabasco	Manual de Programación y Presupuestación Anual y el Manual de Normas Presupuestarias.	<a href="http://saf.tabasco.gob.mx/marco_legal/marco_legal_estatal.php">http://saf.tabasco.gob.mx/marco_legal/marco_legal_estatal.php</a>
Tamaulipas	PENDIENTE	Subsecretaría de Egresos. Director de Contabilidad: Eduardo García Fuentes. T. 01 834 318 8227
Tlaxcala	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas. C.P. Jesús Rigoberto Tinajero Bello: Director de Contabilidad Gubernamental. T. 01 246 46-50-940
Veracruz	PENDIENTE	Secretaría de Finanzas y Planeación. Ramiro Fomperozza Aguirre: Director de Contabilidad Gubernamental. T. 01 (228) 842-1448 ext. 3325
Yucatán	Normas de Contabilidad Gubernamental del Estado de Yucatán	Secretaría Hacienda. C.P. Laura Pacheco: Directora de Contabilidad de Gubernamental. T. 01 (999) 930 33 40 ext. 57018
Zacatecas	Manual de Normas y Políticas del Ejercicio del Gasto anual	<a href="http://www.ordenjuridico.gob.mx/EnFe/ZACATECAS/ajecutivo.php">http://www.ordenjuridico.gob.mx/EnFe/ZACATECAS/ajecutivo.php</a>

Fuente: Elaboración propia



## Anexo 2.

INGRESOS									
Proxy	Si existen datos sobre los ingresos que recauda el gobierno por cualquier medio y si éstos están especificados en unidades responsables de hacerlo.					Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.			PUNTOS MÁXIMOS 80
Criterio de Evaluación	Los estados financieros que integran la CPHE se encuentran consolidados, tales como el Estado de Flujo de Efectivo y el de Origen y Aplicación de Recursos, deberán permitir observar la existencia de esta información. Sin embargo, para verlo por <b>unidad responsable</b> sería necesario conocer los estados de cada una de éstas.					Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, reflejarán los montos de los Gastos y Productos Financieros incurridos en el año y aquellos pagados o cobrados de forma anticipada.			
Documento y/o concepto contable	INGRESOS	ESTADO DE RESULTADOS	ORIGEN- APLICACIÓN	UNIDAD RESPONSABLE	FUENTE	PRODUCTOS FINANCIEROS	EDO DE ORIGEN	INTERESES - INGRESO	
Escala de calificación	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los ingresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los ingresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los ingresos)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado con el destino) - 10 (Sí, claramente identificado el destino)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	
Federación	5	0	0	0	0	0	0	0	5

Fuente: Elaboración propia

EGRESOS											
Proxy	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.				Si existen registros de deuda contraída en cualquier momento y/o por cualquier modalidad.		Si existen registros sobre otros costos financieros asumidos o realizados, por cualquier modalidad y por unidad responsable.			Si existen datos sobre las unidades responsables de ejercer el gasto público y con que nivel de precisión.	PUNTOS MÁXIMOS 100
Criterio de Evaluación	Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, permitirá observar el movimiento del gasto en efectivo.				Entre los reportes que conforman a la CPHE se encuentra el de la Deuda Pública.		Los estados financieros que integran la CPHE, tales como el Estado de la Situación Financiera, Flujo de Efectivo y Origen y Aplicación de Recursos, reflejarán los montos de los Gastos y Productos Financieros incurridos en el año y aquellos pagados o cobrados de forma anticipada.			La CPHE permitirá conocer a través de su clasificación administrativa el nivel de desagregación de las unidades responsables.	
Documento y/o concepto contable	BANCO	ESTADO - EGRESOS	EDO DE FLUJO	ORIGEN- APLICACIÓN	DEUDA	GASTO FINANCIERO	APLICACIÓN	INTERESES - EGRESO	UNIDAD RESPONSABLE	CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA	
Escala de calificación	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado el saldo) - 7.5 (Sí, claramente identificado el saldo) - 10 (Sí, claramente identificado el saldo de cada uno de los bancos con los que se tiene una cuenta bancaria)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los egresos) - 5 (Sí, pero sólo el total de cada uno de los rubros de los egresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los egresos)	0 (No) - 5 (Sí, pero no claramente identificado) - 10 (Sí, claramente identificado)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo el total de los rubros de los egresos) - 10 (Sí, con el desglose de cada uno de los conceptos que conforman a los rubros de los egresos)	0 (No) - 2.5 (Sí, pero sólo un elemento) - 5 (Sí, pero sólo tres elementos) - 7.5 (Sí, pero sólo cuatro elementos) - 10 (Sí, con mas de cinco elementos) total, tipo, plazo, intereses, amortización y acredores	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 10 (Sí)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)	0 (No) - 5 (Sí, pero no a nivel dirección) - 10 (Sí, a nivel dirección)	
Federación	5	5	0	2.5	2.5	10	0	0	10	10	15

Fuente: Elaboración propia

### Anexo 3.

#### *Grupo I. Municipios con rezago muy bajo*

Primero, se calculó el promedio de rezago de las localidades que en cada uno de los estados presentan rezago muy bajo. A continuación, se localizaron los municipios con rezago similar al promedio observado en las cuatro entidades. Así, se generan dos sub-grupos. Por una parte, Sta. Cruz Amilpas en Oaxaca y Dzidzantun en Yucatán se pueden comparar entre sí (municipios pertenecientes a los estados mejor calificados), para posteriormente para compararlos con los municipios de Coahuila y Tabasco.

Entidad	Municipio	Población	Rezago	Porcentaje del FGP	Posición FGP
Oaxaca	Sta. Cruz Amilpas	8804	-1.33	0.12	171/570
Coahuila	Matamoros	99280	-1.26	2.68	8/38
Yucatán	Dzidzantun	8150	-1.20	0.55	32/106
Tabasco	Paraíso	78519	-1.25	4.18	9/17

Fuente: Elaboración propia

#### *Grupo II. Municipios con rezago bajo*

Por sus similitudes, en este grupo se estudian estrictamente a los municipios de Oaxaca, Coahuila y Yucatán. Se eliminó a Teapa en Tabasco porque presenta una población seis veces mayor al resto de los municipios de la muestra.

Entidad	Municipio	Población	Rezago	Porcentaje del FGP	Posición FGP
Oaxaca	El Espinal	8036	-0.72	0.19	99/570
Coahuila	Jimenez	9478	-0.73	0.8214	25/38

Yucatán	Conkal	8315	-0.76	0.56	30/106
Tabasco	Teapa	49227	-0.76	3.76	13/17

Fuente: Elaboración propia

*Grupo III. Municipios con porcentajes de participaciones similares (FGP)*

En este grupo están los municipios que ocupan los dos primeros lugares en la lista que indica el porcentaje de recursos que reciben los municipios por concepto del FGP. Así se puede afirmar que el nivel de responsabilidad en términos de tareas fiscales en estos municipios es parecido.

Entidad	Municipio	Población	Rezago	Porcentaje de FGP	Posición FGP
Oaxaca	Oaxaca de Juárez	264975	-0.182	9.52	1/570
	San Juan Bautista Tuxtepec	144154	-0.37	3.63	2/570
Coahuila	Torreón	577201	-1.18	23.78	1/38
	Saltillo	648195	-0.54	19.52	2/38
Yucatán	Mérida	780662	-0.70	33.76	1/106
	Tizimin	68588	0.06	2.92	2/106
Tabasco	Centro	558479	-1.13	24.54	1/17
	Cárdenas	219508	-0.67	7.10	2/17

Fuente: Elaboración propia

## Anexo 4. Listado de las 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

Fuente: Elaboración propia

## ***Bibliografía***

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.

International Public Sector Accounting Standard Board. (2007). *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*. International Federation of Accountants. New York.

Gudiño, D. Emma y, Lucy D., Coral. (2004). *Contabilidad 2000*. Ed. McGrawHill. 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.

Lara, Elías. (2008). *Primer curso de Contabilidad*. Ed. Trillas. México.

London School of Economics (LSE). (2005). *Principle of accounting*. London.

Meny, Ives, y Jean-Claude, Thoenig. (1992). *Las políticas públicas*. Ariel. Barcelona.

Merino, Mauricio. (2006). *La profesionalización municipal en México*. DTAP, No. 182. CIDE. México.

Needles, Berlverd, Marian, Powers y, Susan Crosson. (1998). *Principles of Accounting*. Houghton Mifflin Company. Boston.

Schick, Allen. (1999) “Opportunity, Strategy, and Tactics in Reforming Public Management”. Paper presented at the OECD Symposium, Government of the future: Getting from Here to There. (September) 14-15. Paris. Citado por Donald P. Moynihan en *Managing for Results in State Government Evaluating a Decade of Reform*. Public Administration Review. January –February 2006.

Sour, Laura y, Eunises, Rosillo. (2008). *¿Cuáles son los resultados del presupuesto por resultados?*. DTAP, No. 198. CIDE. México.

### ***Glosario***

**ACTIVO.** Este concepto representa todos los bienes y derechos que con propiedad de la entidad (Lara, 2008:13).

**BANCOS.** Es la cuenta contable que representa el valor de los depósitos a favor de la entidad, hechos en instituciones bancarias (Lara, 2008:15).

**CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA.** Muestra al ejecutor de los recursos con los que adquiere insumos para producir bienes o servicios (Chávez, 2000:119).

**DEPRECIACIÓN.** Es la baja de valor del activo fijo (edificio, mobiliario y equipo, maquinaria, vehículos, etc.) de una entidad debido al uso al que se someten o por el simple transcurso del tiempo (Lara, 2008:264).

DEUDA. Es la obtención, por parte de la entidad, de un préstamo o financiamiento por medios diferentes a los normalmente establecidos (transferencias).

EGRESOS. Son los gastos que originan los bienes y servicios consumidos por la entidad.

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO. Este documento contable permite conocer de dónde viene su efectivo y en qué fue gastado (fuentes y aplicaciones de los fondos). Por ello, este estado contiene información que no es presentada en el Estado de Situación Financiera o en el Estado de Resultados. Sus principales componentes son los flujos de efectivo provenientes de las actividades operativas, de inversión o de gasto en capital que realiza la entidad (LSE, 2005).

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE RECURSOS o ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA. Este documento contable proporciona información relativa a las actividades de financiación e investigación de una entidad y los cambios ocurridos en su posición financiera durante un periodo que son esenciales para la toma de decisiones económicas. Por ejemplo, permite conocer transacciones como la adquisición de un activo fijo (terreno o automóvil), la cual no puede ser observada en el Estado de Situación Financiera. Lo anterior se debe a que este documento compara los saldos de los Estados de Situación Financiera pertenecientes a distintos periodos (Davidson, Schindler y Weil, 1977:535).



## ESTADO DE RESULTADOS o ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.

Es un documento contable que muestra detallada y ordenadamente cómo se obtiene la utilidad o pérdidas durante el ejercicio de la entidad. Este documento se considera complementario del Estado de Situación Financiera. Los conceptos que incluye este estado son: ingresos obtenidos en el periodo, costo de producción de los bienes o servicios, gastos y productos financieros, gastos de operación, gastos de administración, gastos de distribución (Lara, 2008).

## ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA o ESTADO DE POSICIÓN

FINANCIERA o BALANCE GENERAL. Es el documento contable que presenta la situación financiera de un negocio en una fecha determinada. Muestra clara y detalladamente el valor de cada una de las propiedades y obligaciones, así como el valor del capital. La situación financiera de un negocio se advierte por medio de la relación que haya entre los bienes y derechos que forman su Activo y las obligaciones y deudas que forman parte de su Pasivo. La situación financiera que se presenta es para una fecha determinada, los saldos presentados son acumulativos desde el día en que inició operaciones la entidad hasta el día en que se generó este documento (Lara, 2008:30).

ESTADOS CONSOLIDADOS. El principal propósito de los estados financieros consolidados es dar una visión de forma agregada de la situación financiera y resultados de todas las entidades que componen al gobierno. Este tipo de estados no son útiles cuando se desea conocer el estado financiero y económico de cada una de las entidades (Needles, Anderson y Caldwell, 1998).

FUENTE. Se refiere al flujo de los fondos a través de la entidad.

GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS. Se refieren a las pérdidas y utilidades que provienen de operaciones que constituyen la actividad principal del ente. Por ejemplo: descuentos sobre bienes y productos, descuentos sobre compras, intereses sobre documentos (ya sean a cargo o a favor), descuentos por pagos anticipados de documentos (ya sean a cargo o a favor), pérdidas o utilidades en cambios de monedas extranjeras, importes que se pagan por el envío de dinero a través de la compra de giros, intereses sobre préstamos bancarios o hipotecarios, pérdidas o ganancias que provienen por la especulación con el dinero (Lara, 2008:56).

INGRESOS. Son las utilidades que generan los bienes o servicios prestados por la entidad.

INTERESES. Es el costo financiero de obtener un préstamo o financiamiento por medios diferentes a los normalmente establecidos (transferencias).

PASIVO. Este concepto representa todas las deudas y obligaciones a cargo de la entidad (Lara, 2008:13).

PATRIMONIO. También denominado como Capital, representa el importe de la diferencia entre el activo y el pasivo (Davidson, Schindler y Weil, 1977:19).

**SISTEMA DE FLUJO DE EFECTIVO.** Es una base de registro contable que reconoce las transacciones y otros eventos sólo cuando el efectivo es recibido o pagado (IPSASB, 2007).

**SISTEMA DEVENGADO.** Es una base de registro que reconoce a los ingresos y egresos en el periodo en el cual fueron ganados o incurridos, de igual manera, los costos son reconocidos en el mismo periodo de los ingresos que ayudaron a generar. También hace referencia al reconocimiento de los gastos o ingresos aún cuando éstos no han sido pagados o cobrados (LSE, 2005).

**UNIDAD RESPONSABLE.** Son las unidades en las que se dividen los ramos administrativos, en el ámbito privado, equivales a los centros de costos o unidades de negocios. En el gobierno es la célula administrativa básica en que se divide la administración pública y sus órganos desconcentrados. Las unidades responsables son las receptoras y administradoras de los recursos públicos (Chávez, 2000:119,121).