

Una mirada a la Ley General de Contabilidad Gubernamental mexicana

A Glance to Mexico's General Law of Governmental Accounting

Dr. C. Luis Carlos Gámez Adame, Dr. C. Roberto Joya Arreola y Dra. C. María Luz Ortiz Paniagua

Centro Universitario de la Costa Sur, Universidad de Guadalajara, México.
cgamez@cucsur.udg.mx

RESUMEN

El objetivo del trabajo fue analizar los efectos de la Ley de Contabilidad Gubernamental en las universidades públicas mexicanas, a cinco años de su implementación. México tiene tradición en la Contabilidad Gubernamental, sin embargo los cambios ocurridos a nivel internacional en materia de normativa contable, la ausencia de la correspondiente armonización contable, donde se asume como política nacional la adopción, ha tenido sus efectos en la consolidación y el suministro de información necesaria a los diferentes grupos de poder, que facilite la adecuada toma de decisiones. Esto ha dado lugar a la adopción e implementación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, promulgada con carácter obligatorio a partir del 1ro. de enero del 2009. La falta de armonización de esta ley, con lo establecido para organismos gubernamentales que brindan apoyos financieros a las universidades, dificulta el ingreso de estas colaboraciones, con el consiguiente perjuicio a la gestión docente e investigativa. Se requieren regulaciones contables específicas para centros de educación superior, sin transgredir las estipulaciones de la contabilidad gubernamental.

Palabras clave: administración financiera gubernamental, contabilidad gubernamental.

ABSTRACT

Mexico has a tradition in the implementation of Governmental Accounting, however the changes at the international level in terms of accounting standards, the absence of the countable corresponding harmonization, assuming as national politics the adoption, enabling proper consolidation and providing necessary information to the different power groups facilitate the appropriate decision-making led to the adoption and implementation of a General Law of Governmental Accounting, which is mandatory as of January 1, 2009. After five years of the beginning of their implementation, start to be valued the impacts of the gradual introduction of this Law, for this case the present research is traced as objective to analyze the effects of the Law of Government Accounting in a very particular context constituted by the Mexican public universities.

Key Words: governmental financial management, government accountability.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la contabilidad gubernamental en México tiene más de cien años, lo cual necesariamente ha permitido alcanzar alto desarrollo y dar respuesta a las demandas de información de los diferentes usuarios. Debido a ello, en el transcurso de los años el sistema se ha adecuando a las necesidades de los diversos usuarios de la información, lo que ha incidido en la evolución del sistema contable gubernamental en el ámbito nacional.

El tema de la contabilidad gubernamental es de competencia de distintas instancias de gobierno (federal, estatal y municipal), así como de entidades de fiscalización y control.

La libertad para que cada entidad federativa desarrolle su propio sistema contable y presupuestal, ha propiciado que la información generada por cada uno de los Estados sea diferente entre sí, y que se dificulte su comparación y consolidación a nivel nacional.

La armonización contable surge de la necesidad de contar con información comparable y consolidada en materia financiera, económica y presupuestal del sector público, dado el papel trascendente que desempeña en el desarrollo de las economías y en los proyectos de inversión pública.

En el proceso de armonización contable intervinieron diversos agentes, entre los cuales se destacan: el Gobierno Federal, el Poder Legislativo, Auditoría Superior de la Federación, SHCP/ Entidades Federativas, Convención Nacional Hacendaria (CNH), Asociación de Organismos de Fiscalización y Control Gubernamental (ASOFIS), Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), Consejo Mexicano para la Investigación de Normas de Información Financiera (CINIF), Banco Mundial/Calificadoras, Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF), Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) y el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).

La Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) (2008) es aprobada como respuesta a la necesidad de lograr en México la armonización contable de los tres órdenes de gobierno, lo cual no se lograría sino mediante ordenamiento jurídico del más alto nivel. Esta nueva Ley permitiría que la Federación, Estados, municipios y demás entidades, generaran información más oportuna que ayudara a los servidores públicos a la mejor toma de decisiones sobre las finanzas públicas, y daría respuesta a la necesidad de contar con información que no sólo cumpliera con los requerimientos legales de transparencia y de rendición de cuentas, sino que permitiera superar la diversidad conceptual, normativa y técnica prevaleciente en la información financiera y presupuestal de las entidades gubernamentales, por lo cual el presente trabajo pretende analizar los efectos de la Ley de Contabilidad Gubernamental en su relación con las universidades públicas mexicanas.

DESARROLLO

La Administración Financiera Gubernamental se reconoce por todos los estudiosos del tema como: conjunto de normas, procedimientos, principios e instituciones que se ocupan de los ingresos y los gastos del Estado, y está compuesta por cinco subsistemas: tributario, presupuestario, tesorería, crédito público y la contabilidad gubernamental.

Por tanto, la contabilidad gubernamental forma parte de la administración financiera del Estado y abarca el proceso de las operaciones que realizan las entidades del sector público expresadas en términos financieros, el cual comprende desde la entrada original a los registros de contabilidad hasta el informe sobre ellas, la interpretación y consolidación contable.

Según Vela (1995), el sector público, se caracteriza por su heterogeneidad debido a la diversidad de organizaciones que lo integran; los servicios que prestan; las diferencias legales, sociales, económicas y políticas; así como distintos objetivos, fuentes de financiación y estructuras organizativas con prácticas contables disímiles.

Es por ello que la contabilidad gubernamental se enfrenta al reto del diseño de bases metodológicas que tengan en cuenta la heterogeneidad característica del sector público y cómo se manifiesta en este.

Si partimos de que la contabilidad es una ciencia cuyo objetivo es constituirse en sistema informativo que emita datos estructurados y relevantes de los distintos entes que componen la realidad económica —como son las familias, las empresas, el sector público y la nación— estos datos, al ser analizados e interpretados, son las medidas oportunas para llegar a las decisiones financieras (Morales y Viamontes, 2011).

En los últimos tiempos se han desarrollado sistemas de administración financiera gubernamental —principalmente en países de América Latina— con mayor o menor eficacia en la captación y aplicación de los recursos públicos, de manera que se ha facilitado la toma de decisiones por parte del Estado.

Con el desarrollo de la administración financiera del Estado integrada por diferentes sistemas, se desarrolla la contabilidad gubernamental o del Estado como ciencia que disciplina, ordena y coteja las cuestiones patrimoniales y financieras del Estado.

Se reconoce que la Contabilidad Gubernamental ha sido preocupación de muchos investigadores, evidenciado en los estudios de Corral (1977), Wesberry (1988), Castro (1994), Nieto (1995) y del Toro y Morales (2011), entre otros, lo que nos ha permitido — a pesar de los enfoques, diferencias en su redacción y similitud de contenido— generalizar que cualquier definición de Contabilidad Gubernamental debe contener los postulados siguientes:

- a) Constituye una especialidad de la contabilidad como ciencia que permite captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar información relevante.
- b) Se caracteriza por reflejar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria.
- c) Es específica del sector público.

A los efectos de la presente investigación, se define Contabilidad Gubernamental como especialidad de la contabilidad como ciencia, destinada a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del sector público, como parte de la administración financiera del Estado.

Por otra parte, la situación actual de la normalización contable en el sector público es el resultado de una moderna concepción de la Contabilidad Gubernamental, distinta a la concepción tradicional, caracterizada por el desarrollo significativo de las Normas Internacionales de la Contabilidad para este sector.

El Consejo Emisor de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en abril del año 2002 y actualizado en el mes de diciembre del 2003, considera que todavía no se han cumplido las expectativas relacionadas con esta temática (International Federation Accountants, 2003), motivado entre otros elementos, por:

1. La complejidad de las políticas establecidas por los gobiernos en el sector público.

2. La falta de cultura y preparación de los profesionales de la contabilidad para asumir estos retos.

3. Las deficiencias en el registro adecuado de los hechos económico-financieros, por no tener tratamiento contable enfocado hacia las administraciones financieras de los estados.

Unido a lo anterior, es importante destacar que se ha trabajado con mayor énfasis, tanto en el campo teórico como en el empírico, en todo lo relacionado con especificar y aplicar las condiciones sociales, políticas y administrativas que conforman y prevalecen en el entorno de un país y observar su impacto sobre las innovaciones en los sistemas de la administración financiera del Estado; tal es el caso de los trabajos de Castro (1994), Vela (1995), Las Heras (1999) y Montesinos (2002), entre otros. Por lo general, estas investigaciones profundizan en elementos conceptuales de los sistemas.

El estudio de los Sistemas de Contabilidad Gubernamental en la legislación de varios países latinoamericanos demostró la existencia de diferentes terminologías y enfoques, cuyos planteamientos son los siguientes:

- a) En el Decreto-Ley 192-99 Administración Financiera del Estado, Cuba, se dispone que es: Un sistema que establece el plan de cuentas único y el conjunto de normas, principios y procedimientos para la recopilación, valuación, procesamiento y posterior exposición de los hechos que caracterizan la actividad económico-financiera del sector público.
- b) El Decreto No 234 del 22 de diciembre de 1997 de Panamá, vigente a partir del 1 de enero de 1998, la refrenda como: El conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten recopilar, medir y procesar, en forma sistemática, las transacciones del sector público, expresables en términos monetarios, con el objeto de proveer información sobre gestión financiera.
- c) En la Ley 1178 de 20 de julio de 1990 de Administración y Control de los recursos del Estado de Bolivia reconoce que: Los principios de contabilidad gubernamental integrada constituyen la base teórica sobre la cual se fundamenta el proceso contable del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integral (SCGI), cuyo propósito es uniformar, cuando corresponda, los distintos criterios de valuación,

contabilización, exposición, información y consolidación de los hechos económico financieros que se registran en la Contabilidad del Sector Público.

- d) En el Decreto-Ley No.1263 Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado de Chile (1975) se enuncia que: El sistema de contabilidad gubernamental de la nación es un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro de los hechos económicos inherentes a las operaciones del Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de información destinadas al control y a apoyar el proceso de toma de decisiones de los administradores, como también para el conocimiento de terceros interesados en la gestión.
- e) La Ley 24-156 de Administración Financiera del Estado de Argentina dispone que: El Sistema de Contabilidad Gubernamental está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.
- f) La Ley General de Contabilidad Gubernamental de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión de Estados Mexicanos dispone que: Es la técnica que sustenta los sistemas de contabilidad gubernamental y que se utiliza para el registro de las transacciones realizadas por los entes públicos, expresados en términos monetarios, y que captan los diversos eventos económicos identificables y cuantificables que afectan los bienes e inversiones, las obligaciones y pasivos, así como el propio patrimonio, para generar información financiera que facilite la toma de decisiones y apoyo confiable en la administración de los recursos públicos.

Las definiciones expuestas, aunque poseen diferencias en la redacción, tienen puntos de coincidencia en su contenido. Por tanto, según el criterio de Morales y Viamontes (2011) y se expresa gran dispersión al asumirla como:

- a. Sistema
- b. Plan de cuentas único, catálogo general de cuentas
- c. Conjunto de normas, principios y procedimientos técnicos
- d. Recopilar, registrar, procesar, consolidar, valorar, exponer, generar y controlar

- e. Hechos económico-financieros del sector público o entidades públicas
- f. Información financiera
- g. Toma de decisiones

Por tanto, a juicio de los autores, se concibe el Sistema de Contabilidad Gubernamental como la integración del conjunto de normas, procedimientos e instrumentos metodológicos y técnicos que sirven para recopilar, valorar, procesar y consolidar de forma sistemática los hechos económicos del sector público, para exponer información financiera que apoye la toma de decisiones de los gobiernos y las entidades públicas.

La Ley General de Contabilidad Gubernamental de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión de Estados Mexicanos publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 2008, con texto vigente y última reforma publicada DOF 09-12-2013, es de orden público y tiene como objeto establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, para lograr su adecuada armonización.

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

Los entes públicos aplicarán la contabilidad gubernamental para facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos y, en general, contribuir a medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos, la administración de la deuda pública, incluyendo las obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.

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

La contabilidad gubernamental determinará la valuación del patrimonio del Estado y su expresión en los estados financieros.

El estudio de la mencionada ley permite establecer las siguientes valoraciones:

- Se establece un marco regulatorio más en correspondencia a las tendencias internacionales, con la integración del ejercicio presupuestario con la operación contable, a partir de la utilización del gasto devengado, lo cual permite que los registros se efectúen considerando la base acumulativa para la integración de la información presupuestaria y contable.
- Se instituye la emisión de estados financieros, confiables, oportunos, comprensibles, periódicos y comparables, expresados en términos monetarios.
- Se define claramente la responsabilidad de cada ente público con su contabilidad, la operación del sistema; así como del cumplimiento de lo dispuesto en esta Ley y las decisiones emitidas.
- Se contribuye a la generación, en tiempo real, de estados financieros, ejecución presupuestaria y otras informaciones que coadyuven a la toma de decisiones, transparencia, programación con base en resultados, evaluación y rendición de cuentas, de manera que facilite el control del patrimonio público.
- Sin embargo, esta Ley fue creada para todo el sector público pero con marcado enfoque hacia los gobiernos, sin contemplar las características y particularidades del quehacer de las universidades públicas, muy diferente del quehacer del gobierno.

Al analizar los efectos de la LGCG en las universidades públicas mexicanas, se creó un grupo de trabajo de cinco especialistas de centros universitarios de la Universidad de Guadalajara (UDG) con las siguientes características:

- Todos son doctores o máster en ciencias afines a la actividad económica, contable, financiera y tributaria.
- Tienen más de 20 años de quehacer en universidades.
- Son profundos conocedores de la contabilidad gubernamental.

A los miembros de este grupo se les realizó una entrevista semi-estructurada del tipo focalizada, dirigida a evaluar los efectos que la LGCG ha tenido en el contexto

universitario público en México, cuyos resultados fueron procesados a través del coeficiente de concordancia de Campestrius y Rizo (1998) según la expresión:

$$C_c = (1 - V_n / V_t) * 100$$

Donde:

C c: Es el nivel de concordancia de los expertos expresado en %.

Vn: La cantidad de expertos que votan en contra de la mayoría.

Vt: La cantidad total de expertos consultados.

Si $C_c > 60\%$ se considera que la concordancia es aceptable.

Como resultado del trabajo se obtuvo que las principales afectaciones que provoca la LGCG en las universidades públicas mexicanas son:

1. El catálogo de cuentas no tiene los conceptos bien definidos y no responde a las necesidades de las universidades públicas, lo cual dificulta el registro de los bienes en correspondencia a lo establecido en el propio artículo 23 de esta ley, crea diferencias (no armonización) con el catálogo de cuentas de la CONAC para los proyectos de investigaciones con financiamiento externo y complejiza los procesos dentro de los centros universitarios o el desarrollo de estos proyectos.
2. Minoración de ingresos autogenerados, ya que el Artículo 38 Párrafo II establece que el registro del momento contable del ingreso obliga a registrar en presupuesto solo aquellos recursos sobre los que se tiene derecho de cobro, mientras que para aquellos ingresos obtenidos fuera de la presupuestación debe pedirse autorización al nivel presupuestario superior.
3. El registro contable del egreso, según el artículo 38, párrafo I, exige que para que se pueda pagar la adquisición de un bien o servicio se tiene que llegar al momento del devengado (recepción del bien y/o servicios) y la factura, lo cual dificulta las compras con algunos proveedores que exigen el pago al entregar el producto o servicio. Esto afecta principalmente la compra de bienes y/o contratación de servicios en el extranjero

y las destinadas a la investigación, e incide negativamente en el aseguramiento oportuno de la base material necesaria.

4. Retraso al proveer los bienes o servicios necesarios vinculados a las acciones establecidas en los proyectos académicos, de investigación y extensionistas, pues estas obedecen a una planeación variable, que requiere cambiar frecuentemente las cuentas de gasto, lo cual, según la LGCG, debe tener la autorización del titular de la entidad (rector).

5. La armonización de los momentos contables y las modalidades de pago no permiten al investigador ejercer sus necesidades, ya que en el trabajo de investigación hay siempre imprevistos y requerimientos en correspondencia al desarrollo y avance del proyecto.

6. La definición de gasto comprometido dentro de la LGCG no ilustra claramente la delimitación de autoridad competente, para qué se dé por hecho la autorización del gasto, lo que dificulta las tramitaciones.

7. La LGCG trata de implementar un sistema automatizado contable-presupuestal, el cual es generado por la administración central y no se adapta totalmente a las necesidades de las universidades públicas, de manera que conlleva al alargamiento de las tramitaciones.⁸ Existen diferencias entre los instructivos del manejo de la cuenta de la LGCG, y los instructivos del manejo de las cuentas de los proyectos de financiamiento externos.

9. No es viable la guía contabilizadora para el manejo de las cuentas contables y su significado.

10. La LGCG no se armoniza con las normas y políticas contables de otras instituciones federales que apoyan con recursos económicos la investigación y otros procesos universitarios.

CONCLUSIONES

La LGCG implementada en México constituye un acercamiento a las tendencias internacionales más actuales y es resultado del desarrollo de la actividad contable del

sector público del país; sin embargo, al estar dirigida fundamentalmente al gobierno, su aplicación en instituciones públicas como las universidades ha afectado negativamente el desarrollo de algunos procesos universitarios, como la investigación y la extensión.

Se evidencia que hay falta de armonización de esta ley con lo establecido para organismos gubernamentales que brindan apoyos financieros a las universidades, lo que dificulta la entrada efectiva y oportuna de estas ayudas e incide desfavorablemente en el desarrollo de los procesos.

Por tanto, constituye necesidad para el contexto mexicano establecer regulaciones contables específicas para instituciones públicas como las universidades, que no son el gobierno, para simplificar la contabilidad gubernamental a este nivel presupuestario sin incumplir los principios y objetivos de esta.

REFERENCIAS

CAMPISTROUS, L. y RIZO, C. (1998). *Indicadores e investigación educativa*. La Habana: Instituto Central de Ciencias Pedagógicas de Cuba.

CASTRO, R. (1994). *Contabilidad Gubernamental*. Distrito Federal, México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Federación Colegio de Profesionista.

CONGRESO NACIONAL. LEY 1178. De Administración y Control Gubernamentales (1990). En Gaceta Oficial No. 1652, Bolivia. Recuperado el 22 de enero de 2015, de www.derechoteca.com/gacetabolivia/ley-1178-del-09-julio-1990

CONGRESO NACIONAL. LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (2008). En Diario Oficial de la Federación 4358, México. Recuperado el 22 de enero de 2015, de www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGCG.pdf

CONSEJO DE ESTADO. DECRETO LEY No.192. Sobre la Administración Financiera del Estado (1999). En Gaceta Oficial Ordinaria No.020, La Habana, Cuba. Recuperado el 22 de enero de 2015, de www.mfp.cu/html_mfp/ley_admin.php

CORRAL, L. (1977). Contabilidad Pública y Derecho. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, I (2), 315-344.

DEL TORO, J. Y MORALES, M. (2011). LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: UN RETO PARA EL MODELO ECONÓMICO CUBANO (EN LÍNEA). REVISTA ELECTRÓNICA OBSERVATORIO DE LA ECONOMÍA Y LA SOCIEDAD LATINOAMERICANA, (153). Recuperado el 10 agosto 2012, de <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2011/>.

DEL Toro, J. y Morales, M. (2011). *Agregación y consolidación de los Estados Financieros del sector gobierno a nivel municipal*. La Habana: MFP.

DEL Toro, J. y Morales, M. (2011). Bases de registro, flujos y momentos del Sistema de Contabilidad Gubernamental a nivel municipal. La Habana: MFP.

DEL Toro, J., Morales, M., Reyes, C. y Reyes, A. (2013). *Contabilidad del sector gobierno a nivel municipal*. La Habana: Félix Varela.

INTERNATIONAL FEDERATION ACCOUNTANTS. (2003). Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities. Public Sector Committee Study 14 of International Federation of Accountants (IFAC).

LAS HERAS, J. (1999). *Estado Eficiente. Sistemas de Administración Financiera Gubernamental*. Córdoba. Argentina: Eudecor.

MINISTERIO DE HACIENDA. DECRETO-LEY No.1263. Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado de Chile (1975). En Diario Oficial No 1.263 del 28 noviembre de 1975, Chile. Recuperado el 22 de enero de 2015, de www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6536

MONTESINOS, J. (2002). Situación y Reforma de la Contabilidad Pública en España: Análisis desde una Perspectiva Autonómica. En *La Contabilidad y el Control de la Gestión Pública* (pp. 31-52). España, Madrid: Civitas.

MORALES, M. Y VIAMONTES, B. (2011, JULIO). ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS CONCEPTOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (EN LÍNEA). REVISTA ELECTRÓNICA OBSERVATORIO DE LA ECONOMÍA Y LA SOCIEDAD LATINOAMERICANA, (153). Recuperado el 10 agosto 2012, de <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2011/>.

NIETO, E. (1995). *El Sistema Nacional de Contabilidad Pública*. Buenos Aires, Argentina: Ministerio de Economía.

SENADO Y CÁMARA DE DIPUTADOS. LEY NO. 24.156. Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (1992). En Boletín Oficial, Argentina. Recuperado el 22 de enero de 2015, de www.mecon.gov.ar/digesto/leyes/ley24156.htm

SENADO Y CÁMARA DE DIPUTADOS. DECRETO LEY No 234. Normas de Contabilidad Gubernamental (1997). En Gaceta Oficial No. 23451, Panamá. Recuperado el 22 de enero de 2015, de panama.justia.com/Federales/Decretos.

VELA, J. (1995). CONCEPTO Y PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA. MADRID: INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA.

WESBERRY, J. (1988). *Contabilidad Gubernamental y Sistemas de Información Financiera*. Washington: Fondo Monetario Internacional.

Recibido: 25/11/2014

Aprobado: 22/07/2015

Luis Carlos Gámez Adame. Centro Universitario de la Costa Sur, Universidad de Guadalajara, México. cgamez@cucsur.udg.mx