



Ventajas de la Contabilidad Gubernamental con base en Devengado

Víctor M. Hernández Saldaña

La aplicación de la Contabilidad Gubernamental con base en el Criterio de Devengo ofrece algunas ventajas e implicaciones que bien vale la pena reconocer y revisar en el marco de la instrumentación de la contabilidad armonizada; en este sentido, este artículo reúne y analiza algunas ventajas y desafíos que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público identifica con la aplicación del Criterio de Devengo en el transcurso de varios años.



JORGE LÓPEZ PORTILLO TOSTADO

Secretario de Planeación y Finanzas del Estado de Querétaro e integrante del Grupo de Gasto, Contabilidad y Transparencia de la CPFF

En el marco del proceso de armonización contable que se está llevando a cabo en el país, y de conformidad con lo previsto por la Ley General de Contabilidad Gubernamental, todo ente público deberá realizar sus registros contables bajo el enfoque de Contabilidad con Base en Devengado. El esquema de la contabilidad gubernamental con base en devengado ha sido adoptado por varios países y su implementación continúa llevándose a cabo en otros más, como México. La adaptación del modelo de contabilidad con base en devengado al sector público ha sido auspiciado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que es un órgano independiente de la Federación Internacional de Contadores. El presente artículo reúne algunas de las ventajas y desafíos que

este último organismo, entre otros, ha observado de la aplicación de la contabilidad gubernamental con base en devengado en el transcurso de varios años.

MARCO NORMATIVO

Como parte de las Reformas a la Constitución que fueron publicadas en el DOF del 7 de mayo de 2008, se dio al Congreso la facultad *“Para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los Estados, los Municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional”*. Esta nueva facultad fue prevista a través de

“La contabilización de las transacciones se deberá realizar conforme a la fecha en que éstas crean valor económico o modifican el patrimonio o su composición”

la fracción XXVIII del Artículo 73 de la Constitución.

Con base en esta potestad del Congreso, el 31 de diciembre de 2008 se expide la Ley General de Contabilidad Gubernamental. Derivado de esta nueva Ley, los estados y municipios están obligados a llevar los registros contables con base acumulativa, –esto es, con base en lo devengado–, de conformidad con lo que señalan los Artículos 34 y 4 fracción XII de esta Ley:

Artículo 34.- *Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. La contabilización de las transacciones de gasto se hará conforme a la fecha de su realización, independientemente de la de su pago, y la del ingreso se registrará cuando exista jurídicamente el derecho de cobro.*

Artículo 4.- *Para efectos de esta Ley se entenderá por:*

XII. Entes públicos: los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la Federación y de las entidades federativas; los ayunta-

mientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales;

En particular, es importante destacar que en materia de gasto, “*La base acumulativa implica el registro de las operaciones devengadas, por lo que la contabilización de las transacciones se deberá realizar conforme a la fecha en que éstas crean valor económico o modifican el patrimonio o su composición, independientemente de la de su pago*”. Esto es, resaltando el significado de base acumulativa en el sentido como anteriormente estaba señalado en el artículo 87 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

El concepto de base acumulativa no es otra cosa que registrar –tratándose de egresos– el gasto devengado que se constituiría en una administración al hacer, por ejemplo, una adquisición a crédito, aún cuando la transacción no implicara en consecuencia

el pago en ese momento; en tanto que bajo el criterio de registro con base en efectivo, el gasto se aplicaría hasta el momento en que efectivamente se pague el crédito por la adquisición.

Es por lo anterior, que para poder realizar los registros contables del ingreso y el egreso sobre la base acumulativa sea necesaria la delimitación de los llamados momentos contables tanto para los ingresos como para los egresos, como los establece la propia Ley General de Contabilidad Gubernamental. En este sentido, los momentos que observa

esta ley para el registro de los egresos son: gasto aprobado, gasto modificado, gasto comprometido, gasto devengado, gasto ejercido y gasto pagado; en tanto que los momentos que define para el registro de los ingresos son: ingreso estimado, ingreso modificado, ingreso devengado e ingreso recaudado.

Una mayor claridad del sentido que guarda el registro sobre la base acumulativa (con base en devengado) se puede obtener si se atiende, por ejemplo, a las definiciones que se dan para cada uno de los momentos contables del egreso.

Figura 1

Gasto aprobado	<i>Momento contable que refleja las asignaciones presupuestarias anuales comprometidas en el Presupuesto de Egresos.</i>
Gasto modificado	<i>Momento contable que refleja la asignación presupuestaria que resulta de incorporar, en su caso, las adecuaciones presupuestarias al presupuesto aprobado.</i>
Gasto Comprometido	<i>Refleja la aprobación por autoridad competente de un acto administrativo, u otro instrumento jurídico que formaliza una relación jurídica con terceros para la adquisición de bienes y servicios o ejecución de obras. En el caso de las obras a ejecutarse o de bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá, durante cada ejercicio.</i>
Gasto devengado	<i>Refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obras oportunamente contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas</i>
Gasto ejercido	<i>Momento contable que refleja la emisión de una cuenta por liquidar certificada o documento equivalente debidamente aprobado por la autoridad competente.</i>
Gasto pagado	<i>momento contable que refleja la cancelación total o parcial de las obligaciones de pago, que se concreta mediante el desembolso de efectivo o cualquier otro medio de pago.</i>

Es importante recalcar que por el lado de los egresos, el registro contable sobre la base acumulativa implica que ante el evento de una aplicación presupuestal dada, se realice en forma simultánea y automática la correspondiente operación contable, a través del “gasto devengado”, lo que necesariamente conduce a la necesidad de sincronización entre los sistemas de información de presupuesto y de contabilidad. Es por lo anterior, que la Ley General de Contabilidad Gubernamental prevé en la fracción III del artículo 19 que *“Los entes públicos deberán asegurarse que el sistema: Integre en forma automática el ejercicio presupuestario con la operación contable, a partir de la utilización del gasto devengado”*.

En forma vinculada con la obligación del registro contable sobre la base acumulativa de los entes públicos, está la correspondencia que necesariamente debe darse respecto de la información relacionada con la rendición de cuenta pública. Por ello la Ley establece en el artículo 52 que:

“Los estados financieros y demás información presupuestaria, programática y contable que emanen de los registros de los entes públicos, serán la base para la emisión de informes periódicos y para la formulación de la cuenta pública anual.

Los estados correspondientes a los ingresos y gastos públicos presupuestarios se elaborarán sobre la base de devengado y, adicionalmente, se presentarán en flujo de efectivo.



CONTEXTO INTERNACIONAL

La adopción de la técnica del registro contable gubernamental con base en devengado a nivel internacional, se está llevando a cabo teniendo como referencia las “Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público” (*IPSAS* por sus siglas en inglés) La mayor parte de estas normas están referidas a la base acumulativa de los registros contables, pero también algunas de ellas tratan en particular los registros sobre la base de efectivo, y son emitidas por el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, (*IPSASB*, por sus siglas en inglés) que es un órgano independiente de la Federación Internacional de Contadores (*IFAC*, por sus siglas en inglés)

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público están basadas a su vez en las Normas Internacionales de Información Financiera (*IFRS*, por sus siglas en inglés), que son emitidas por el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad* (*IASB*, por sus siglas en inglés)

Para México, en el contexto del proceso de Armonización Contable que está llevando a cabo desde el año 2009, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son consideradas supletorias, entre otras, al Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental al que hace referencia la Ley General de Contabilidad Gubernamental, (en sus artículos 9, 11 y 21) Lo anterior, de conformidad con lo señalado por el Acuerdo por el que se emite el pro-

pio Marco Conceptual, publicado en el DOF del 20 de agosto de 2009.

Por otra parte, una gran variedad de países están en proceso de adoptar o han adoptado la base acumulativa para sus registros contables con base en las *IPSAS* referidas, o bien, buscan que la base acumulativa de sus registros estén armonizadas con dichas normas internacionales. Entre los países que se encuentran en esa transición se pueden mencionar: Afganistán, Albania, Argentina, Australia, Barbados, Brasil, Canadá, Costa Rica, China, Croacia, diversos países del Este y Sur de África. Estados Unidos, España, Filipinas, Francia, Guatemala, Honduras, Indonesia, Israel, Italia, Japón, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Perú, Reino Unido, Rusia, Serbia, Singapur, Sudáfrica, Suiza.

VENTAJAS GENERALES

Existen diferentes posiciones respecto de la adopción del registro de la contabilidad gubernamental con base en devengado, se reconocen principalmente ventajas con su aplicación, pero también se señalan situaciones inconvenientes. Así, se dice que la migración hacia la contabilidad con base en devengado implica un proceso de adoptar estados financieros típicos del sector privado, entre los que se encuentran: un equivalente al estado de pérdidas y ganancias, el balance general y el informe de flujo de efectivo. En este proceso, se dice además, que todos los activos principales de capital se deben evaluar y los cos-

tos de estos activos se deberán cargar a la cuenta de gasto durante su vida útil a través de la aplicación de alguna forma de depreciación.

Un amplio rango de beneficios se dice que se generan al hacer el cambio de la contabilidad gubernamental con base en efectivo a la contabilidad con base en devengado. Por ejemplo, se señalan como ventajas un mejoramiento de la rendición de cuentas, de la gestión de los activos así como un incremento general en eficiencia.

Los beneficios de aplicar la contabilidad con base en devengado se observan a través del desarrollo de

la técnica en el transcurso de varios ejercicios. Pero su implementación en diferentes administraciones públicas del mundo ha partido de que de inicio existen una serie de ventajas que justifican el cambio de la contabilidad con base en efectivo a la contabilidad con base acumulativa.

Entre las ventajas generales que señalan la Federación Internacional de Contadores Públicos y el organismo mundial de la Asociación de Contadores Públicos Certificados, respecto de la aplicación de la contabilidad con base en devengado se pueden apuntar las siguientes:

Figura 2

Ventajas de la Contabilidad con Criterio de Devengo

- ❖ Las cuentas financieras contienen más información y se centran más en los productos que sólo en los insumos.
- ❖ La información disponible mejora la calidad de la gestión y facilita la toma de decisiones, incluso en el caso de asignación de recursos.
- ❖ Permite comparaciones entre el costo total de los servicios y los costos de la prestación de esos servicios por parte del sector privado u otros entes.
- ❖ Proporciona mayor comparabilidad de los resultados del desempeño de la gestión, que no son afectados por la programación de pagos de efectivo y de ingresos, y que incluyen información acerca de activos y pasivos fijos y circulantes.
- ❖ Los costos de los activos de capital se extienden sobre su vida útil y se favorece la gestión de dichos activos dado que las cuentas incluyen el valor de los activos.

Figura 3

Ventajas del Criterio de Devengo

- ❑ Proporciona una apreciación más eficaz y confiable sobre salud financiera y sobre la capacidad para sustentar la política de gobierno.
- ❑ Muestra cómo ha financiado un gobierno sus actividades y ha enfrentado sus requerimientos de efectivo.
- ❑ Permite a los usuarios evaluar la capacidad actual del gobierno para financiar sus actividades y para hacer frente a sus pasivos y compromisos.
- ❑ Muestra la situación financiera de un gobierno y los cambios en ésta.
- ❑ Proporciona a un gobierno la oportunidad de demostrar la administración exitosa de sus recursos.
- ❑ Es útil para evaluar el desempeño de un gobierno en términos de costos, eficiencia y cumplimientos de sus servicios.

También es importante resaltar por otra parte, el cuestionamiento que se plantea sobre los criterios que debieran guardar las acciones de revisión y vigilancia por parte de entidades revisoras con la adopción de la contabilidad con base en devengado, en el sentido de que si el criterio de revisión variará de observar el cumplimiento legal y presupuestario de las aplicaciones, a vigilar si las cuentas contables muestran una visión real y buena de la situación fi-

nanciera. Esto es, ir de una visión objetiva sobre si el ejercicio del presupuesto se ha cumplido conforme a la norma, hacia una opinión un tanto subjetiva sobre la validez de las cuentas.

VENTAJAS ESPECÍFICAS

El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores ha considerado la existencia de un conjunto de ventajas que derivan de los informes generados a través de la

contabilidad gubernamental con base en devengado. Ejemplos de estas ventajas son las siguientes:

Ejemplos

<p>La información es útil tanto para efectos de rendición de cuentas, como para la toma de decisiones. Los informes financieros preparados sobre esta base permiten a los usuarios:</p>	<p>Evaluar la rendición de cuentas de todos los recursos controlados por una entidad gubernamental y la utilización de esos recursos.</p>
	<p>Evaluar el desempeño, la situación financiera y los flujos de efectivo de una entidad gubernamental.</p>
	<p>Tomar decisiones para la asignación o negociación de recursos de una entidad gubernamental.</p>
<p>En un nivel más detallado, los informes sobre la base en devengado:</p>	<p>Muestran cómo financió un gobierno sus actividades e hizo frente a sus requerimientos de efectivo.</p>
	<p>Permiten a los usuarios evaluar la capacidad actual de los gobiernos para financiar sus actividades y para hacer frente a sus pasivos y compromisos.</p>
	<p>Muestran la situación financiera de un gobierno y de los cambios de la misma.</p>
	<p>Proporcionan a un gobierno la oportunidad de demostrar la gestión exitosa de los recursos.</p>
	<p>Son útiles para evaluar el desempeño de un gobierno en términos de costos, eficiencia y cumplimiento de sus servicios.</p>
<p>La contabilidad con base en devengado proporciona información sobre la situación financiera general de una entidad gubernamental y sobre la situación de los activos y pasivo circulantes. Los gobiernos necesitan esta información para:</p>	<p>Tomar decisiones sobre la factibilidad de financiar los servicios que se proponen proporcionar.</p>
	<p>Mostrar rendición de cuentas al público sobre la gestión de sus activos y pasivos reconocidos en sus estados financieros.</p>
	<p>Planear requerimientos futuros de financiamiento para el mantenimiento y reposición de activos.</p>
	<p>Planear el pago o cumplimiento de pasivos existentes.</p>
	<p>Administrar sus situación de efectivo y sus requerimientos de financiamiento.</p>

La contabilidad con base en devengado requiere el mantenimiento de registros completos de activos y pasivos. Facilita una mejor gestión de los activos, como por ejemplo: un mejor mantenimiento, la emisión de políticas más adecuadas para la sustitución, identificación y eliminación de activos innecesarios, y una mejor gestión de riesgos, como la pérdida debido a robo o daño. La identificación de activos y el reconocimiento de la depreciación ayudan a entender el impacto de los activos fijos en la prestación de servicios, y fomentan la consideración de formas alternativas de administrar los costos y de prestar servicios.

La contabilidad con base en devengado proporciona un marco de referencia consistente para la identificación de los pasivos vigentes y potenciales o de los que se depende. El reconocimiento de obligaciones que concuerdan con la definición de un pasivo y los criterios para llevar a cabo ese reconocimiento:

Obliga a los gobiernos a identificar y planear el pago de todos los pasivos reconocidos; no sólo los préstamos.

Sugiere que es posible distribuir responsabilidad en la gestión de todos los pasivos.

Proporciona los insumos necesarios a los gobiernos para valorar si pueden seguir prestando los servicios vigentes y el grado en que pueden realizar nuevos programas o servicios.

La contabilidad con base en devengado proporciona información sobre el impacto de las transacciones en que el efectivo no se ha recibido o pagado. La información precisa sobre los ingresos es fundamental para evaluar el impacto de los impuestos y otros ingresos sobre la situación fiscal del gobierno y para evaluar la necesidad de préstamos de largo plazo. La información sobre ingresos ayuda tanto a los usuarios como a los gobiernos mismos a evaluar si los ingresos actuales son suficientes para cubrir los costos de los programas y servicios vigentes.

Los gobiernos necesitan información sobre el gasto con objeto de estimar sus requerimientos de ingresos, y de evaluar la capacidad de sostenimiento de los programas vigentes, así como el costo probable de actividades y servicios propuestos. La contabilidad con base en devengado proporciona a los gobiernos información sobre los costos totales de sus actividades para que puedan:

Considerar las consecuencias del costo de objetivos de política particulares y el costo de mecanismos alternativos para hacer frente a esos objetivos.

Decidir si las tarifas de usuarios debieran cubrir los costos asociados con un servicio.

Distribuir responsabilidades en la gestión de costos particulares.

“La contabilidad con base en devengado proporciona información completa sobre los flujos de efectivo vigentes y sobre algunos flujos de efectivo proyectados”

La contabilidad con base en devengado puede proporcionar información financiera sobre si las dependencias de gobierno están prestando los servicios especificados y dentro de los presupuestos acordados. La misma información, a mayor detalle, también puede usarse dentro de la dependencia para la gestión de costos de actividades y del programa.

La contabilidad con base en devengado permite a una dependencia en particular:

- Registrar los costos totales de la realización de actividades específicas, incluyendo la depreciación de activos físicos y la amortización de activos intangibles.
- Identificar todos los costos relacionados con los empleados y comparar costos de diferentes tipos de empleo u opciones de remuneración.
- Evaluar la forma más eficiente de producir sus bienes y servicios y

de gestionar los recursos sobre los que se le ha delegado autoridad.

- Determinar lo apropiado de las políticas de costo-recuperación.
- Dar seguimiento a los costos reales contra los costos presupuestarios.

La contabilidad con base en devengado proporciona información completa sobre los flujos de efectivo vigentes y sobre algunos flujos de efectivo proyectados, como aquellos asociados con deudores y acreedores. Por lo tanto, puede conducir hacia una mejor gestión de efectivo y puede ayudar en la preparación de presupuestos de efectivo más precisos.

DESAFÍOS GENERALES

La Asociación de Contadores Públicos Certificados señala que los mayores desafíos al migrar hacia la contabilidad con base en devengado se relacionan con los costos y con la complejidad de los estados financieros generados. Los costos de aplicar la

contabilidad con base en devengado se han agrupado en las siguientes categorías:

- Identificación y valuación de los activos existentes.
- Desarrollo de políticas contables.
- Establecimiento de sistemas de contabilidad, que incluye los sistemas de cómputo y pruebas pilotos de estos sistemas.
- Desarrollo de las habilidades necesarias y capacitación tanto para quienes preparen como para quienes utilicen la información financiera.

Con relación a estos costos se considera que varios de ellos serán continuos y no de una sola vez. Como por ejemplo, el incremento en costos derivado de la necesidad de contratar contadores más calificados.

Otros desafíos generales que se mencionan, relacionados con la introducción de la contabilidad con base en devengado en el sector público son las siguientes:

- Se dice que esta técnica está diseñada para medir la utilidad, concepto no utilizado en el sector público, donde el superávit puede surgir de la falta de prestación de servicios acordados.
- Es necesario considerar que el mantenimiento de los activos públicos es más importante que proporcionar información sobre su valor.
- Es un enfoque no ampliamente probado para la contabilidad del sector central. No se ha usado ampliamente y no se ha introducido en muchos países.

- La contabilidad con base en efectivo es comparativamente simple y objetiva.
- La complejidad de la contabilidad con base en devengado puede implicar que haya menos vigilancia por parte de los poderes legislativos y por tanto que los gobiernos rindan cuentas en menor medida.
- La contabilidad con base en devengado requiere mejorar los criterios entre quienes preparan las cuentas gubernamentales como entre los auditores.
- Puede requerirse de más tiempo para auditar adecuadamente las cuentas.
- El proceso de la gestión financiera y del control de gasto pudiera ser complejo para los miembros de los poderes legislativos.
- Necesidad de un buen esquema de capacitación para el personal de las áreas de finanzas y de otras áreas de los gobiernos, al igual que para los miembros de los congresos locales.

Son más las ventajas que los desafíos que ofrece el llevar una contabilidad pública bajo el criterio de devengo, lo que hace que esta opción sea muy recomendada a nivel internacional y sea base fundamental para el proceso de armonización de la contabilidad gubernamental en nuestro país.

*Victor Manuel Hernández Saldaña es Economista por la Universidad de Guadalajara y tiene Posgrado en Estadística por la Universidad de Londres; y actualmente se desempeña como Consultor Investigador en el INDETEC.
vhernandezs@indetec.gob.mx*