

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES
PNPC-CONACYT



TESIS DOCTORAL

**ARMONIZACIÓN CONTABLE GUBERNAMENTAL.
SU INCIDENCIA EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y
TRANSPARENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
CASO SAGYP SINALOA (2015-2016)**

**Que como requisito para obtener el grado de
Doctora en Estudios Fiscales**

Presenta

M.C. RODULFA FLORES VIZCARRA

Director de Tesis

DR. RUBÉN ANTONIO GONZÁLEZ FRANCO

Cullacán de Rosales, Sinaloa; México. Diciembre de 2017

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES
PNPC-CONACYT



TESIS DOCTORAL

**ARMONIZACIÓN CONTABLE GUBERNAMENTAL,
SU INCIDENCIA EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y
TRANSPARENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.
CASO SAGYP SINALOA (2015-2016).**

Que como requisito para obtener el grado de Doctora en
Estudios Fiscales

Presenta

M.C. RODULFA FLORES VIZCARRA

Director de Tesis

DR. RUBÉN ANTONIO GONZÁLEZ FRANCO

Culiacán de Rosales, Sinaloa; México. Diciembre de 2017

RESUMEN

Las Finanzas Públicas representan un importante instrumento de la política económica, por tal motivo, resulta de vital importancia la correcta ejecución, dirección y control de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) en los entes públicos de México, ya que los motivos que la orientan fortalecerán la rendición de cuentas y transparencia.

Esta investigación abordó el estudio de la armonización contable gubernamental, características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia. Es un tema interesante a discutir y ha cobrado gran relevancia en el ámbito internacional debido a que es el resultado de la reforma de contabilidad del presupuesto por resultados, los nuevos sistemas de gestión: medición y desempeño, los estados contables consolidados y los informes de sostenibilidad.

Los planteamientos de esta investigación, exponen la situación actual que prevalece en las entidades públicas del sector estatal al intentar adaptar el cambio de la contabilidad tradicional a una armonizada. Con esta investigación, se recurrió a la discusión teórica de las reformas de contabilidad gubernamental, la rendición de cuentas y transparencia, el análisis de la implementación de la Armonización Contable Gubernamental (ACG), la interpretación del marco jurídico del que depende, así como el uso de las técnicas de investigación documental, la interpretación de información necesaria que permitieron explicar las causas y el comportamiento de los funcionarios públicos para efectos de implementar la normativa.

La importancia que generó el realizar un estudio sobre la armonización contable gubernamental, a través de un estudio de caso, radicó en conocer como se ha venido aplicando y detectar los principales problemas que enfrenta la administración del sector público al intentar la homogenización y convergencia en la implementación de los ordenamientos jurídicos que enmarca la LGCG y derivado de ello presentar aportaciones científicas que permitan demostrar que actualmente existen grandes diferencias entre las teorías, definiciones y conceptos ante las realidades que las organizaciones sinaloenses del sector público presentan.

Además, con el presente trabajo se comprobó la hipótesis mediante técnicas de investigación empírica, revisión documental de información oficial, análisis de publicaciones científicas y entrevistas a personal estratégico, aplicando la metodología de enfoque cualitativo, a través de un estudio de caso: Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGYP) Sinaloa.

Los hallazgos y aportaciones contribuyeron al resaltar que en el proceso de ACG en SAGYP Sinaloa, incidieron factores como la resistencia al cambio, falta de claridad en la LGCG, aumento de cargas de trabajo, falta de capacitación para efectos de pasar de una contabilidad tradicional a una armonizada, lo anterior condujo a un cumplimiento parcial de la obligatoriedad de la normativa, lo que ha limitado los avances en los mecanismos efectivos de rendición de cuentas y transparencia de las finanzas públicas en México.

Palabras clave: Contabilidad gubernamental, armonización contable, rendición de cuentas y transparencia.

ABSTRACT

Public Finance represents an important instrument of economic policy, for this reason, the correct execution, direction and control of the General Law of Government Accounting (LGCG) in the public entities of Mexico is of vital importance, since the reasons that the Orient will strengthen accountability and transparency.

This investigation addressed the study of the governmental accounting harmonization, characteristics, processes, established norms, main factors that have intervened in its implementation and its incidence in the rendering of accounts and transparency. It is an interesting topic to discuss and has gained great relevance in the international arena because it is the result of budget reform for results, new management systems: measurement and performance consolidated financial statements and sustainability reports.

The expositions of this investigation expose the current situation that prevails in the public entities of the state sector when trying to adapt the change of the traditional accounting to one harmonized. With this research, the theoretical discussion of governmental accounting reforms, accountability and transparency, the analysis of the implementation of the Government Accountability Harmonization (ACG), the interpretation of the legal framework on which it depends, as well as the use of documentary research techniques, the interpretation of necessary information that allowed explaining the causes and behavior of public officials for the purpose of implementing the regulations.

The importance generated by carrying out a study on the governmental accounting harmonization, through a case study, was to know how it has been applied and to detect the main problems faced by the administration of the public sector when attempting the homogenization and convergence in the implementation of the legal systems that the LGCG frames and derived from it present scientific contributions that allow demonstrating that currently there are great differences between the theories, definitions and concepts before the realities that the Sinaloa public sector organizations present.

In addition, this hypothesis was tested using empirical research techniques, documentary review of official information, analysis of scientific publications and interviews with strategic personnel, applying the methodology of qualitative approach, through a case study: Ministry of Agriculture, Livestock and Fishing (SAGYP) Sinaloa.

The findings and contributions contributed to highlighting that in the ACG process in SAGYP Sinaloa, factors such as resistance to change, lack of clarity in the LGCG, increase in workloads, lack of training for the effects of moving from a traditional accounting to a harmonized one, the previous thing led to a partial fulfillment of the obligatory nature of the regulation, which has limited the advances in the effective mechanisms of accountability and transparency of the public finances in Mexico.

Key words: Governmental accounting, accounting harmonization, accountability and transparency.

ÍNDICE	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. CONTEXTUALIZACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.1 La crisis económica mundial	3
1.2 Contexto de la Administración del sector público.....	9
1.2.1 Sector Público Internacional	11
1.2.2 Sector Público en México.....	15
1.3 Federalismo Fiscal Mexicano.....	18
1.4 Principales reformas al sistema contable en el sector público	21
1.4.1 Reformas Internacionales	21
1.4.2 Reformas Nacionales	26
1.5 La Transparencia y Rendición de cuentas en el contexto Internacional	37
1.6 Teorías administrativas del sector público	39
1.7 Aspectos de Política fiscal.....	47
1.7.1 Aspectos internacionales	47
1.7.2 Aspectos generales.....	50
1.7.3 Componente de la política Fiscal en México: El Gasto Público.....	51
1.8 Política Pública en México.....	53
1.9 Perspectivas y escenarios futuros de la contabilidad gubernamental armonizada	58
1.10 Planteamiento del Problema.....	61
1.11 Objetivos	71
1.11.1 Objetivo general.....	72
1.11.2 Objetivos específicos.....	72
1.12 Justificación.....	72
1.13 Hipótesis.....	77
1.14 Delimitaciones del problema.....	77
1.15 Limitaciones del estudio.....	79
CAPÍTULO II. MARCO REFERENCIAL	82
2.1 Marco Legal de la contabilidad Gubernamental en México	82
2.1.1 Fundamentos Constitucionales.....	82
2.1.2 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	83
2.1.3 Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.....	84

2.1.4. Leyes y reglamentos en relación con la Contabilidad Gubernamental.....	86
2.1.5 Ley General de Contabilidad Gubernamental	89
2.1.6 Decretos y Acuerdos que regulan la Contabilidad Gubernamental	90
2.2 Armonización contable gubernamental.....	91
2.2.1 Antecedentes internacionales	91
2.2.2 Antecedentes de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en México	98
2.2.3 Definición, principios y normas de la Contabilidad Gubernamental	101
2.2.4 Normatividad financiera de la Contabilidad Gubernamental	105
2.2.4.1 Normas Internacionales de Contabilidad.....	106
2.2.5 Principales operaciones de la Contabilidad Gubernamental	109
2.2.6 Órganos Coordinadores de la Armonización Contable Gubernamental	113
2.2.6.1 Nacional (CONAC).....	113
2.2.6.2 Estatal (CEAC)	116
2.2.7 Proceso de Difusión de la Contabilidad Gubernamental Armonizada.....	119
2.2.8 Las sanciones por incumplimiento a la normativa	121
2.3 Transparencia y Rendición de cuentas	122
2.3.1 Definiciones y generalidades de la Transparencia y rendición de cuentas	122
2.3.2. Marco legal de la Transparencia y rendición de cuentas del sector público	129
2.3.2.1 Internacional	130
2.3.2.2 Nacional	130
2.3.3 Programas y/o iniciativas que miden la transparencia fiscal	133
2.3.4 Mecanismos Institucionales de Difusión.....	135
2.3.5 El debate de la Rendición de Cuentas y Transparencia	137
2.3.6 El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	142
2.3.7 Aspectos generales del fenómeno de la corrupción.....	155
2.3.7.1 Internacional	161
2.3.7.2 Nacional	162
2.3.8 Las TIC's como herramientas para incentivar la rendición de cuentas y transparencia.....	163
CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	166
3.1 Ciencia y el conocimiento científico.....	167
3.2 Investigación científica	169
3.3 Paradigmas de la investigación científica	170
3.4 Metodología Cuantitativa.....	172
3.5 Metodología Cualitativa.....	173
3.6 Metodología Mixta.....	174
3.7 Metodología utilizada en la investigación.....	177

3.7.1 Tipo de investigación	177
3.7.2 Consideraciones para su aplicación	180
3.7.3 Validez de la investigación	181
3.8 Diseño de la investigación.....	185
3.8.1 Alcance de la investigación.....	188
3.8.2 Unidad de análisis.	188
3.8.3 Periodo sujeto a revisión.....	189
3.8.4 Dimensiones de la investigación.	189
3.8.5 Variables de estudio.	189
3.8.6 Objeto de estudio.	190
3.8.7 Sujetos de análisis.	190
3.8.8 Selección de la muestra.....	191
3.8.9 Instrumentos de recolección de datos.....	194
3.8.9.1 Entrevista.....	194
3.8.9.2 Encuesta	194
3.8.10 Otros Instrumentos de recolección de datos.	194
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE RESULTADOS.....	197
4.1 Antecedentes Históricos, situación actual y generalidades de SAGYP	198
4.1.1 Antecedentes históricos	198
4.1.2 Situación Actual.....	199
4.1.3 Generalidades	200
4.2 Características de la implementación de ACG en SAGYP.....	201
4.3 Proceso de implementación de la ACG en SAGYP que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia.....	215
4.4 Avances en SAGYP para cumplir con la LGCG	229
4.5 Principales factores que han incidido en la implementación de la ACG en SAGYP	241
4.6 Incidencia de la implementación de la ACG en SAGYP en la rendición de cuentas y transparencia.....	249
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	259
5.1 Conclusiones	259
5.1.1 Entorno de las organizaciones del sector público	259
5.1.2 Elementos teóricos de la investigación	261
5.1.3 Pertinencia metodológica aplicada.....	265
5.1.4 Resultados de la investigación	268
5.1.5 Propuesta: Modelo de ACG para entidades federativas.....	279
5.2 Recomendaciones.....	287
5.2.1 Consideraciones finales.....	287

5.2.2 A la Presidencia de la República, Congreso de la Unión y entidades fiscalizadoras locales.....	287
5.2.3 A los Diputados del H. Congreso de la Unión y del Congreso del Estado de Sinaloa.....	288
5.2.4 A los órganos garantes de transparencia y rendición de cuentas: INAI y CEAIP	290
5.2.5 Al Consejo Estatal de Armonización Contable en Sinaloa (CEAC).....	292
5.2.6 A los colegios de Contadores Públicos	293
5.3 Aporte del trabajo a las ciencias administrativas	293
5.3.1 Recomendaciones para futuras investigaciones	294
5.3.2 A la Universidad Autónoma de Sinaloa.....	295
5.3.3 A la Facultad de Contaduría y Administración	295
REFERENCIAS	296
ANEXOS.....	311

Índice de Tablas	Pág.
Tabla 1. Comentarios de la crisis económica mundial.....	3
Tabla 2. Aportaciones de autores expertos en reforma de la NGP	24
Tabla 3. Aportaciones de expertos en debate internacional en la reforma presupuestal.....	25
Tabla 4. Comparativo Presupuesto Tradicional vs Presupuesto Base Cero.....	31
Tabla 5. Ventajas del PBC	32
Tabla 6. Matriz de Indicadores de resultados.....	36
Tabla 7. Denominación de los programas de Gastos en algunos países	52
Tabla 8. Aportaciones a la definición de Políticas Públicas	55
Tabla 9. Aproximaciones conceptuales del término políticas públicas	57
Tabla 10. Beneficios principales de la contabilidad de devengo	97
Tabla 11. Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental	103
Tabla 12. Diseño del Código de Cuentas	110
Tabla 13. Estructura de las Reglas de operación del CONAC.....	116
Tabla 14. Marco Legal Presupuestario y de Transparencia del Sector Público en México	131
Tabla 15. Programas e iniciativas internacionales de Transparencia Fiscal	133
Tabla 16. El debate internacional de rendición de cuentas y transparencia.....	141
Tabla 17. Grupos Regionales de Trabajo de la INTOSAI	147
Tabla 18. Elementos para lograr una cadena sólida de rendición de cuentas y fiscalización	149
Tabla 19. Objetivos de la Agenda 2030	152
Tabla 20. Diferencias entre investigación cuantitativa y cualitativa.....	173
Tabla 21. Enfoques de la investigación científica.....	176
Tabla 22. Los Criterios de Calidad de la investigación Cualitativa	182
Tabla 23. Diferencias básicas de los criterios de Validez	183
Tabla 24. Estructura de los criterios de validez en la presente investigación	184
Tabla 25. Hipótesis centrales de la investigación	187
Tabla 26. Dimensiones de la investigación.....	189
Tabla 27. Relación de sujetos de estudio e instrumentos de investigación.....	191
Tabla 28. Clasificación de las técnicas de muestreo	192
Tabla 29. Padrón de Despachos externos de la ASE.....	193
Tabla 30. Determinación de la muestra.....	194
Tabla 31. Factores de implementación de la ACG _Dip. Fiscalización	208
Tabla 32. Expectativas de implementación de la ACG_Organismos fiscalizadores	209
Tabla 33. Expectativas de implementación de la ACG_Dip. Fiscalización.....	210
Tabla 34. Expectativas de implementación de la ACG_Dip. Hacienda.....	211
Tabla 35. Expectativas de implementación de la ACG_STRC y CEAC Sinaloa	211
Tabla 36. Procesos de ACG que contribuyen en la RC y T_Dip. Fiscalización	220
Tabla 37. Brechas de la ACG en Sinaloa_Dip. Fiscalización	222
Tabla 38. Brechas de la ACG en Sinaloa_Dip. Hacienda	223
Tabla 39. Aportaciones de la LGCG en la Transparencia_CEAC, STRC, ASE y ASOFIS.....	226
Tabla 40. Aportaciones de la LGCG en la Transparencia_Dip. Fiscalización	228

Tabla 41. Beneficios y limitaciones en la implementación de la ACG_STRC y CEAC	233
Tabla 42. Beneficios y limitaciones en la implementación de la ACG_Dip. Fiscalización	234
Tabla 43. Beneficios y limitaciones en la implementación de la ACG_Dip. Hacienda	235
Tabla 44. Avances y medios implementados para cumplir con LGCG_Dip. Fiscalización	239
Tabla 45. Factores que han beneficiado y/o limitado el proceso de ACG_ASOFIS	246
Tabla 46. Factores que han facilitado o limitado el proceso de ACG– Dip. Fiscalización.....	247
Tabla 47. Aspectos que inciden en la RC y T_STRC	253
Tabla 48. Aspectos que inciden en la RC y T_ASOFIS	255
Tabla 49. Aspectos que inciden en la RC y T_Dip. Fiscalización	256
Tabla 50. Resultados de las Hipótesis de la investigación	266
Tabla 51. Clasificadores presupuestarios de egresos	281

Índice de Figuras	Pág.
Figura 1. Distribución de Rentas.....	5
Figura 2. Configuración de la economía mundial.....	6
Figura 3. Técnicas de planeación y control del PBC.....	33
Figura 4. Objetivos, reformas y acciones para la implementación del PbR.....	35
Figura 5. Comportamiento de los funcionarios en el gasto presupuestario.....	44
Figura 6. Características de las revisiones del gasto.....	53
Figura 7. Necesidades de Armonización contable gubernamental.....	62
Figura 8. Avances de implementación del nuevo sistema de Contabilidad Gubernamental en las entidades federativas de México.....	70
Figura 9. Los tres pilares del proyecto de modernización contable.....	97
Figura 10. Rendición de cuentas como relación social: aspectos clave.....	128
Figura 11. Tribunal de Cuentas: La contribución a la rendición de cuentas de la UE.....	144
Figura 12. Tipos de conocimiento.....	168
Figura 13. Ideas centrales sobre el método de investigación científica.....	174
Figura 14. Planteamiento de una investigación consistente en un estudio de caso.....	179
Figura 15. Secuencia metodológica de la presente investigación.....	195
Figura 16. Ubicación geográfica de oficinas de SAGYP Sinaloa.....	199
Figura 17. Estructura orgánica de SAGYP Sinaloa.....	200
Figura 18. Logotipo de SAGYP Sinaloa.....	201
Figura 19. Capacidad de los funcionarios públicos para adaptarse al cambio.....	207
Figura 20. Identificación y resolución de problemas derivados de la ACG.....	213
Figura 21. Difusión de la información financiera de los entes públicos.....	218
Figura 22. Análisis e interpretación de la LGCG de parte de funcionarios públicos.....	232
Figura 23. Evaluación y retroalimentación a colaboradores.....	236
Figura 24. Estructura del sitio web Cuenta Pública de Sinaloa.....	237
Figura 25. Personal calificado.....	243
Figura 26. Ética y responsabilidad de los funcionarios públicos.....	248
Figura 27. Incidencia de la ACG en la rendición de cuentas y transparencia.....	249
Figura 28. Insumos y difusión de la información pública de los entes estatales.....	284
Figura 29. Modelo de Armonización Contable Gubernamental para entidades federativas.....	286
Figura 30. Propuesta de estrategia para evaluar las capacidades de los candidatos a ocupar cargos del Sector Público.....	287

RECONOCIMIENTOS, AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS

Reconozco y agradezco infinitamente a **Dios** por haberme guiado y acompañado en todo momento brindándome fe, fortaleza y salud. Por permitirme cumplir con la presente meta académica y por enviar tantas bendiciones a mi vida, principalmente por haberme concebido en un seno familiar maravilloso, por lo que este logro se lo dedico con todo mi amor en memoria y admiración especialmente a los seres que me dieron la vida: **Rodolfo y Flora**, quienes me forjaron para ser lo que actualmente soy y velaron arduamente por mi formación profesional, mi eterno agradecimiento hacia ustedes hasta el cielo, por siempre los amaré.

Por su apoyo incondicional, perseverancia y comprensión, a mi esposo e hijos quienes son pilar fundamental en mi vida para continuar esforzándome cada momento a ser mejor, gracias por su paciencia y por todo su gran amor que es fuente de mi inspiración y me impulsó para lograr este objetivo. Los amo con todo mi corazón: mi esposo **Carlos Javier** y mis hijos, **Lilian Stephanie y Carlos Javier**, mil gracias por ser el motor que mueve mi vida.

A mis hermanos quienes constantemente con su ejemplo y consejos me motivan a salir adelante, **Martina, Ricardo, Olivia, Zaida, Jesús Javier (+) y Zoeh Gabriela**, a sus esposas y esposos **Jesús, Leticia, José Ángel, Rubén y Alfonso** respectivamente, así como a mis sobrinos, gracias por ser una hermosa familia unida, por sus ánimos y por el cariño especial que nos contagia y estimula a continuar luchando ante todo tipo de circunstancias de la vida.

Mi profundo agradecimiento a mi alma mater, la Universidad Autónoma de Sinaloa, por cobijarme desde que llegué a ella por primera vez, en el año 1990 como estudiante de la Licenciatura en Contaduría Pública; después como docente a partir de 2002; en mis estudios de Maestría 2003-2005 y finalmente en el programa de Doctorado 2014-2016. A nuestro rector al **Dr. Juan Eulogio Guerra Liera**, por su visión emprendedora y la consolidación de programas de posgrado de calidad, el cual fortalecen los parámetros sujetos a evaluación del proyecto institucional visión 2017.

Igualmente agradezco a la Facultad de Contaduría y Administración que es mi segunda casa, donde laboro diariamente y he encontrado excelentes compañeros. **M.C. Mario Alberto Campos Sepúlveda**, Director de la Facultad de Contaduría y Administración, donde se imparte el programa del Doctorado en Estudios Fiscales, quien apoya a sus docentes de manera incondicional con su gestión y apoyo institucional.

Un agradecimiento especial al **Dr. Rubén Antonio González Franco**, director y guía de la presente tesis doctoral, mi gratitud y reconocimiento por siempre, por sus enseñanzas, por transmitirme sus experiencias, por su profesionalismo, por su valiosa orientación, su alto sentido de responsabilidad y sobre todo por su calidad humana y amistad.

Al Director General del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT), al **Dr. Enrique Cabrero Mendoza**, le agradezco infinitamente por el apoyo a la investigación, la ciencia y la tecnología, que gracias al hecho de ser favorecida como becaria del PNPC me ha permitido el desarrollo y culminación de este trabajo de investigación.

Al **Dr. Mario Nieves Soto**, Director General de Investigación y Posgrado (DGIP) de la Universidad Autónoma de Sinaloa, por sus orientaciones, recomendaciones positivas y experiencias que recibimos durante el desarrollo del programa del Doctorado en Estudios Fiscales, así como un merecido reconocimiento a sus colaboradores, especialmente al **M.C. Manuel Efrén Siu Quevedo** que siempre recibimos muestras de aliento y consejos de su parte.

Al Cuerpo Académico en Consolidación “Estudios Fiscales y Administrativos” de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, a su líder académico el **Dr. Rubén Antonio González Franco**, a sus miembros y colaboradores por su apoyo incondicional y haberme considerado durante este tiempo como colaborador, cuyo objetivo es fortalecer las Líneas Generales de Aplicación del Conocimiento.

A mis asesores de tesis doctoral, a la **Dra. Deyanira Bernal Domínguez** y **Dra. Karla Elizabeth Mariscal Ureta** muchas gracias por todo el tiempo que me han dedicado, por sus sugerencias, recomendaciones y enseñanzas que he recibido. A mis lectores críticos **Dr. Rubén Miranda López** y **Dra. Lidyeth Azucena Sandoval Barraza**, gracias por sus aportaciones tan valiosas en esta investigación, les reitero mis respetos.

A la **Universidad Complutense de Madrid** en España, al Departamento de Derecho Financiero y Tributario por haber aceptado mi estancia doctoral en tan prestigiada institución internacional bajo la Dirección de la **Dra. D.ª María Amparo Grau Ruíz**, un agradecimiento especial por sus finas atenciones y por compartir sus conocimientos y experiencia académica de forma tan profesional.

No puedo olvidar a los **Maestros del Doctorado en Estudios Fiscales** que fueron piezas fundamentales en la preparación y formación doctoral, quienes de manera ética y profesional nos transmitieron sus conocimientos y experiencias que permitieron fortalecer cada una de las líneas de investigación sujetas al programa doctoral.

Mi agradecimiento también para el **LCP Jesús Ceballos Madueña** amigo y colaborador del sector público, por compartir el conocimiento de su trayectoria profesional en materia de armonización contable gubernamental que fortaleció la presente investigación. Muchas Gracias por sus aportaciones y finas atenciones.

Extiendo mi más sincero reconocimiento de todo corazón a todos y cada uno de mis compañeros y amigos docentes de la Facultad de Contaduría y Administración de los cuales he valorado enormemente sus experiencias y amistad, muchas gracias por su apoyo, especialmente al **Dr. Vicente Armenta López**, **CPC Víctor M. Prieto Gastélum** y **Dr. Manuel I. Ruíz Medina**.

Agradezco a mis **amigos de la tercera generación** en el Programa de Doctorado en Estudios Fiscales por su amistad y aprendizaje colaborativo, de manera muy especial a mi gran amiga Beatriz Elena, a Rosa Irene, María del Carmen, Guadalupe, Rosa María, Doris, Sonia, Raúl, Alonso y Luis con los cuales he compartido horas de trabajo que retroalimentan el conocimiento con sus experiencias. Gracias por todo.

Para todos muchas gracias y que ¡Dios los bendiga!

Introducción

En las últimas tres décadas, los gobiernos de México han experimentado metamorfosis profundas no sólo en su conformación política sino también en el tipo y número de responsabilidades. Los procesos de democratización y descentralización han transformado los mecanismos de acceso al poder político, así como el funcionamiento y la organización de los gobiernos estatales y municipales. El resultado de estas transformaciones es el surgimiento de gobiernos que son política y administrativamente más autónomos y que cuentan con cada vez más recursos presupuestales para cumplir con un creciente abanico de funciones.

Sin embargo, la contabilidad gubernamental en México ha mostrado un rezago importante con respecto a otras naciones del mundo, con lo cual se ha limitado el logro de objetivos, eficiencia, eficacia, transparencia y rendición de cuentas; lo antes expuesto, motivó a que el 7 de mayo de 2008 se modificara el artículo 73, Fracción XXVIII Constitucional, publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), en el cual ahora, se hace inclusión de la facultad del Poder Legislativo para expedir leyes que regulen la contabilidad gubernamental de todos los entes de gobierno, buscando lograr con ello una armonización que permita la correcta interpretación, comparación y fiscalización de la información generada. Posteriormente, el 31 de diciembre de 2008 es publicada en el DOF la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG).

Esta Ley pretende mediante un proceso de armonización contable lograr que la información generada por los entes públicos pueda ser consolidada, evaluada y fiscalizada en consonancia con un sistema de transparencia de las cuentas públicas y un mejor manejo de los recursos públicos.

El objetivo de esta investigación se centró en los factores de los que depende la armonización contable respecto a la ejecución del presupuesto para consolidar la información de los estados financieros y las medidas que se requieren establecer para evaluar la transparencia y la rendición de cuentas.

La estructura del documento partió del problema de la investigación, con base en la literatura académica de los expertos, posteriormente emanó de este análisis la interrogante e hipótesis, así como también se abordaron las consideraciones teóricas, metodológicas y finalmente se llegó a la determinación de conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO I

CONTEXTUALIZACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Capítulo I. Contextualización y planteamiento del problema

1.1 La crisis económica mundial

Se inició por describir la crisis que aqueja a nuestro mundo actualmente, de la que se puede apreciar de distintas perspectivas, Moreno, Uribe y Serrano (2010), presentan artículos de expertos en la materia, partiendo con la participación de tres premios Nobel: Paul Krugman, Joseph Stiglitz y Paul A. Samuelson. Participan también expertos en economía: Federico Steinberg y el líder soviético más trascendental, Mijaíl Gorbachov; el multimillonario George Soros y el ex presidente de Brasil, Fernando Henrique Cardoso, entre otros, los cuales abordan las causas históricas, económicas y políticas de la actual crisis e indudablemente contribuyen a la comprensión de la inestabilidad económica global que se padece. Lo anterior se resume en la tabla 1.

Tabla 1
Comentarios de la crisis económica mundial

Autor	Aportación
Paul Krugman	<p>Pone especial énfasis en el plan del ex secretario del Tesoro de Estados Unidos, Henry Paulson, considerándolo inadecuado, tardío y poco funcional para detener esta crisis. Reconoce las acciones del gobierno británico para intentar paliar la crisis —inyectar capital directo a los bancos—, lo que consideró la opción más integral, pues aún no se ha desarrollado un plan que sea lo suficientemente eficaz para frenarla.</p> <p>Rechaza lo concerniente al Plan Paulson, y pone en duda las capacidades del Congreso de Estados Unidos para formular un plan que acabe con el pánico generalizado; separa las acciones de la siguiente administración: por un lado, lo que haría McCain y, por otro, Obama, teniendo una ligera inclinación hacia este último.</p>
Joseph Stiglitz	<p>Afirma que no sólo la regulación es la respuesta a esta crisis, sino que el rediseño del sistema regulatorio es lo que realmente se necesita. Rechaza la decisión de poner líderes con actitudes anti regulatorias, cuando lo que se necesita es todo lo contrario. Además de la regulación, es necesario tener algunos topes: no se debe apostar todo a una clase de activos (como lo fue el de la vivienda), sino frenarlos para que las burbujas no crezcan ni se salgan de control; lo anterior es tan conocido que se debería estar preparado para enfrentarlo. Esta crisis, que comenzó en Estados Unidos, está repercutiendo en todo el mundo, específicamente en Europa, que realizó la mayor compra de hipotecas de aquel país.</p>
Paul A. Samuelson	<p>Hace una dura crítica al manejo de las experiencias históricas por parte de los decisores económicos estadounidenses, además de marcar las consecuencias que ello trajo consigo.</p>
George Soros	<p>Habla acerca de su teoría de la reflexividad y su repercusión en la crisis. Señala que el paradigma prevaleciente de que los mercados son auto corregibles es erróneo; en realidad los mercados tienden hacia el desequilibrio. El paradigma que propone difiere del antiguo en dos sentidos: los mercados financieros no reflejan las bases económicas reales; y estas distorsiones de los mercados financieros pueden afectar a las bases. Esta relación bilateral es a lo que Soros llama reflexividad. Por ello concuerda con Stiglitz en que la salida a esta crisis es la regulación: "los reguladores del gobierno deben interferir para que las burbujas no se hagan tan grandes".</p>

Fernando Henrique Cardoso	Explica los inicios de la crisis —específicamente desde el sector inmobiliario— y la manera como estalló: la economía crecía, las empresas aumentaban sus ganancias, los activos se revaluaban, hasta que la burbuja de la vivienda no pudo más. Además, señala que Brasil se ve envuelto en esta crisis estadounidense, y que a pesar de contar con los instrumentos para una buena gestión de la economía, no debemos pensar en escapismos imaginarios: debemos enfrentarla, para tener la posibilidad de sobrevivir. De la misma manera que Soros y Stiglitz, considera que la regulación es la respuesta para solucionar esta crisis; cualquier país que cuente con una economía emergente debe volver al tema de la regulación global.
Federico Steinberg	Hace referencia a las medidas tomadas por el Reino Unido, mostrando su liderazgo; señala que algunas medidas tomadas por economías avanzadas indican que la deflación puede ser un riesgo mayor que la inflación a mediano plazo, debido a la "trampa de liquidez" en que se encuentran. Además, propone nombrar un líder mundial que supervise las acciones y medidas adoptadas, que deberán incluir a las potencias emergentes. Finalmente señala que la Unión Europea tiene una oportunidad para colocar al euro como moneda mundial.
Mijaíl Gorbachov	Habla del derrumbe moral y la disminución del Estado por el interés económico; concluye que es necesario un modelo —que reemplace al actual— con un componente moral para evitar condenarlo al fracaso.

Fuente: Elaboración propia con datos de Moreno, Uribe y Serrano (2010).

La cadena se rompe siempre por el eslabón más débil, desde el momento en el que estalla la crisis de la deuda en Europa, los estados -y particularmente las instituciones de la Unión Europea- se han puesto al servicio de los intereses del capital financiero nacional e internacional, hasta el punto de transformar una crisis bancaria en una crisis fiscal.

De acuerdo con Álvarez (2012), los estados europeos se encontraban con sus cuentas públicas equilibradas en el momento en que estalla la crisis: según información de la base de datos de la Comisión Europea, las causas del incremento del déficit público son diversas: la crisis económica ha determinado un aumento de los gastos por desempleo en muchos países, al tiempo que se hundía la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, del Impuesto al Valor Agregado y, especialmente, del impuesto de beneficios. No obstante, la enorme suma de partidas comprometidas por los Estados con los rescates de subsistemas financieros nacionales ha contribuido ampliamente a incrementar dichos déficits fiscales.

Poco importa si las medidas de austeridad hunden aún más a las economías europeas particularmente a las economías periféricas- en la depresión económica y profundizan la regresión social. Tampoco parece tenerse en cuenta el hecho de que estas mismas medidas fueron las que llevaron a América Latina durante los años ochenta a la llamada *década perdida* (con un colapso de la actividad económica, un intenso crecimiento de las desigualdades y un empobrecimiento de las clases medias).

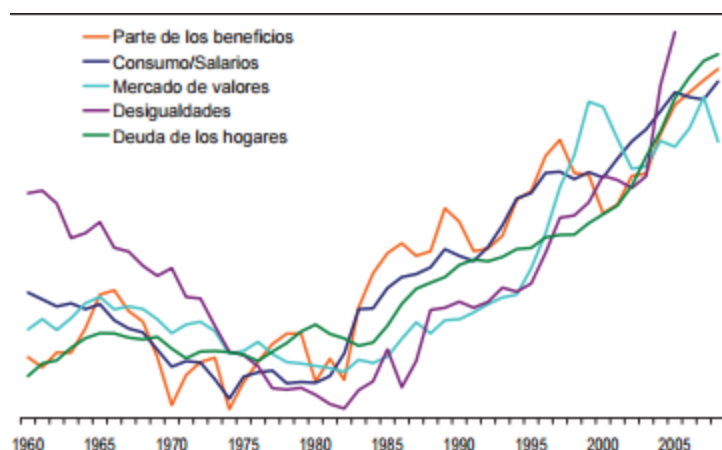


Figura 1. Distribución de Rentas
Fuente: Álvarez (2012)

Como se muestra en la figura 1, a nivel global, para una mejor comprensión. El objetivo de las políticas implementadas es evidente: asegurar el pago de la deuda a los acreedores, y de paso, redefinir el terreno de las relaciones salariales, laborales y sociales en beneficio de la rentabilidad privada.

De acuerdo con el artículo de Álvarez (2012), la espiral recesiva a la que la austeridad nos está conduciendo, junto con la acrecentada percepción de la injusticia social derivada del proceso de socialización de las pérdidas de la banca, obligará a los gobiernos (tarde o temprano, por voluntad o por necesidad) a modificar su rumbo. Las resistencias políticas y sociales que dicha estrategia presentará difícilmente podrán ser ignoradas. Los bruscos giros hacia la austeridad emprendidos – en plena Gran Depresión- por el canciller alemán Heinrich Brüning en el verano de 1931, por el gobierno francés de Pierre Laval en 1935 o por Roosevelt en Estados Unidos de América en 1937, evidencian las enormes limitaciones políticas y económicas de esas estrategias.

El periodo neoliberal nos deja sentados encima de una enorme montaña de deudas, debido al crecimiento del crédito y la deuda de muchas economías, incluida la de los EE. UU. Entre 1980 y 2002, el PIB de los EE. UU. Representaba alrededor del 21% del PIB mundial. Se redujo al 19% en 2007, en beneficio de las economías emergentes. El modelo de los EE. UU. Se ha basado en un sobre-consumo interno, generador de un creciente déficit externo.

La tasa de ahorro de los hogares tendía a cero y la comparación entre el déficit y el sobre-consumo es muy expresiva. Por lo tanto, la necesidad de capital para financiar el déficit de los

EE.UU. se convirtió en un factor importante de dificultades internacionales, por lo menos lo que Larry Summers llamó el equilibrio de terror financiero.

En este marco, las finanzas públicas han jugado un papel crucial para la reproducción del modelo neoliberal de las últimas décadas. En efecto, Álvarez (2012) considera que el papel de las finanzas consistía en permitir la transferencia de valor y capital y dar coherencia al modelo. Pero sus contradicciones crecieron, aunque no fue el déficit público de los EE. UU., sino la crisis de las hipotecas *subprime* lo que hizo estallar la crisis financiera: lo que provocó la explosión del *capital ficticio*, como lo llamó Marx, teniendo en cuenta que los títulos financieros son en realidad derechos a futuro sobre la distribución de plusvalía. La crisis es por lo tanto inevitable cuando se devalúan esos derechos, ya que su dimensión no guarda proporción con la plusvalía que se genera efectivamente en la economía. Como consecuencia, no se trata de una simple crisis financiera, sino una crisis sistémica del orden neoliberal.

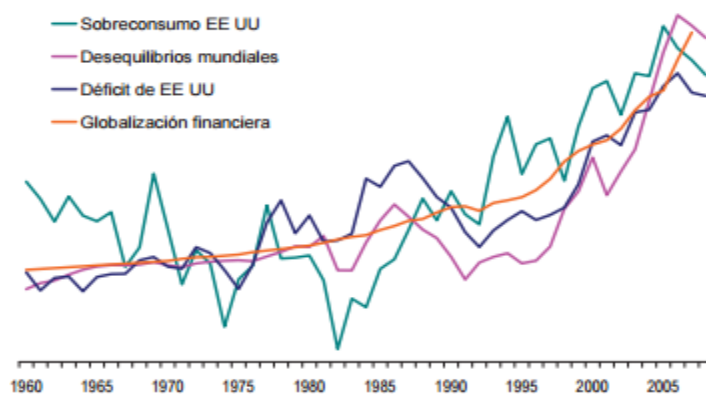


Figura 2. Configuración de la economía mundial
Fuente: Álvarez (2012).

Como muestra la figura 2, durante las últimas dos décadas (1991-2010) la producción industrial aumentó un 24% en los países avanzados. En el mismo periodo, el crecimiento de los países emergentes fue de 2.4 veces superior y su participación en las exportaciones mundiales es ahora el 51%. No hay precedente en la historia del capitalismo y esto implica nuevas contradicciones y cambios importantes.

Además, como el modelo neoliberal se desarrolló generando una montaña de deudas, esta devaluación crea una nueva tensión. Como se salva a los bancos con inyecciones masivas de

liquidez la nacionalización de la deuda privada, los planes de austeridad exigen que la gente pague por las pérdidas potenciales del sector financiero. La austeridad es violencia aplicada para imponer los derechos de apropiación sobre la plusvalía futura a la que el Capital se niega a renunciar.

Sin embargo, de acuerdo con el autor Álvarez (2012), esto implica un bloqueo del sistema teniendo en cuenta su coherencia inestable. Tres contradicciones demuestran esa inestabilidad:

1. La primera es distributiva: la tasa marginal, es decir, la parte de los beneficios en valor añadido, ha vuelto a alcanzar en los EE. UU. Su punto máximo anterior a la crisis y en Europa su recuperación está en marcha. Esto ha sido posible gracias a las ganancias de productividad y, esencialmente, por la congelación de los salarios. Sin embargo, la represión del consumo implica una recuperación sin empleo. Razón por la que se dibuja una nueva recesión en el horizonte, amenazando la tasa de ganancia una vez más.
2. La segunda es la *globalización*: un informe de la ONU afirma que la recuperación mundial ha sido frenada por las economías desarrolladas. En efecto, son las economías emergentes las que impulsan la dinámica del capitalismo.
3. Tercera, la política presupuestaria: la corrección de los déficits requiere una reducción del gasto público que genera nuevas presiones recesivas y contracciones adicionales de la demanda. Esta contradicción se acentúa por la crisis de la deuda soberana. El rechazo, por el gobierno alemán, de la propuesta de mutualizar las deudas públicas a través de la emisión de eurobonos y una intervención monetaria decisiva del Banco Central Europeo como prestamista de último recurso, demuestra que la Unión Europea no está preparada para resolver sus problemas institucionales y atreverse a proteger la financiación de la deuda pública de los mercados especulativos. Por lo tanto, el euro sigue bajo la amenaza y las bancarrotas son todavía posibles.

Estas contradicciones resaltan que la regulación caótica es parte de la dificultad para redirigir la regulación social de forma que contribuya a la recuperación en el sentido de una nueva onda de crecimiento y acumulación. La conclusión del autor, por lo que se refiere a la teoría de las ondas largas del desarrollo capitalista, es que vivimos en medio de las escaramuzas de un importante cambio social que imponen las luchas neoliberales. La convergencia de la crisis de la deuda, las importantes restricciones presupuestarias y la contracción de la demanda, con la amenaza de una nueva recesión en Europa, los cambios en el derecho laboral que rige el mercado de trabajo, la reducción de los salarios y las pensiones, constituye un marco explosivo. Se trata de una crisis

sistémica, no solo por su dinámica interna sino también por lo que está en juego con las estrategias dominantes.

Al respecto, Krugman considera que la crisis económica global es el resultado de tres elementos combinados: la liberación financiera de la década de los noventa, que no fue acompañada de una nueva regulación adecuada, el exceso de liquidez global, generado principalmente por la laxa política monetaria de Estados Unidos tras la desaceleración cíclica de principios de esta década, y el surgimiento de Asia con una enorme capacidad de ahorro, lo cual ha creado una oferta de recursos que se ha traducido en el Aumento de gasto y, por ende, en un boom económico en Estados Unidos. Estos factores han alimentado una euforia financiera que ha distorsionado la percepción del riesgo, llevando a un exceso de apalancamiento por parte de la banca y las empresas, y a un sobreendeudamiento de las familias (Krugman, 2009).

Acorde a Crespo, Steinberg, Altzelai, Otxoa-Errarte, Velázquez, Uncetabarrenechea, Domínguez y Menéndez (2009) la crisis financiera global supone una oportunidad tanto para el fortalecimiento político, económico e institucional, de la zona del euro, y por ende, de la Unión Europea, como para mejorar su hasta ahora débil liderazgo internacional. Esta oportunidad aparece precisamente en el momento en que la Unión Europea estaba perdiendo peso relativo en el entramado internacional en favor de las potencias emergentes, sin embargo, nada garantiza que vaya a ser capaz de aprovecharla. Concluyen los autores en comentario que para hacerlo es imprescindible que refuerce su gobernanza económica y financiera interna mejorando la coordinación en el ámbito de política fiscal, estableciendo incentivos adecuados para realizar reformas estructurales y fortaleciendo la representación exterior de la zona euro, todo lo cual permitirá que la moneda única europea pueda llegar a rivalizar con el dólar como moneda de reserva internacional a largo plazo.

Ahora bien, Bergmann y Labaronne (2013), consideran que la verdadera relevancia económica del sector público no fue contemplada hasta la crisis financiera de 2008 y los años siguientes. Esta crisis, inicialmente una crisis de bancos comerciales, se extendió rápidamente a los gobiernos. Las intervenciones no solamente fueron costosas, también acarrearón implicaciones macroeconómicas mucho más significativas que las intervenciones inmediatas. La deuda de los gobiernos, considerada sin riesgo, en definitiva sí tenía un substancial riesgo asociado.

Por otra parte, es conveniente aclarar, que existen debates más severos y que exhiben hechos desagradables en torno al quehacer de algunos organismos internacionales ante la crisis mundial, los cuales mencionan de acuerdo a Stiglitz que:

Cuando la crisis golpeó, el FMI prescribió soluciones viejas, inadecuadas aunque «estándares», sin considerar los efectos que ejercerían sobre los pueblos de los países a los que se aconsejaba aplicarlas. Rara vez se vieron predicciones sobre qué harían las políticas con la pobreza, discusiones y análisis cuidadosos sobre las consecuencias de políticas alternativas: sólo había una receta y no se buscaban otras opiniones. La discusión abierta y franca era desanimada: no había lugar para ella. La ideología orientaba la prescripción política y se esperaba que los países siguieran los criterios del FMI sin rechistar.

Los problemas de las naciones en desarrollo son complejos, y el FMI es con frecuencia llamado en las situaciones más extremas, cuando un país se sume en una crisis. Pero sus recetas fallaron tantas veces como tuvieron éxito, o más. Las políticas de ajuste estructural del FMI —diseñadas para ayudar a un país a ajustarse ante crisis y desequilibrios más permanentes— produjeron hambre y disturbios en muchos lugares, e incluso cuando los resultados no fueron tan deplorables y consiguieron a duras penas algo de crecimiento durante un tiempo, muchas veces los beneficios se repartieron desproporcionadamente a favor de los más pudientes, mientras que los más pobres en ocasiones se hundían aún más en la miseria (Stiglitz, 2015).

Son las anteriores afirmaciones las que dejan con dudas y temores respecto del quehacer de los organismos internacionales que se supone deben de salvaguardar el bien común a nivel internacional, sin embargo, no debemos de vivir solo con ideas de esta naturaleza, puesto que los funcionarios de estos organismos están en rotación y se deben tener esperanzas de los que están actualmente en el poder de las decisiones, velen por los intereses a favor del mundo entero.

1.2 Contexto de la Administración del sector público

La palabra administración tiene su origen en el latín, y se compone por el prefijo *ad* que significa dirección, tendencia; y la frase *ministrare* que significa servir, subordinación, obediencia. En ese sentido significa cumplimiento de una función bajo el mando de otro.

Ello en su sentido antiguo se traduce como gobernar, como ejercer la autoridad o el mando sobre un territorio y sobre las personas que lo habitan. La administración consiste en la actividad que desempeñan

los individuos o las empresas en virtud de la necesidad que deben proveer en la cotidianeidad y a partir de los recursos materiales, humanos, e incluso intangibles de los que pueden disponer.

La administración es de vital importancia para el ser humano en los momentos actuales, pues los recursos con que la naturaleza dispone para su explotación en potencia, son en realidad limitados. De acuerdo con Ayala (1997) la Administración Pública es el contenido esencial de la actividad correspondiente al Poder Ejecutivo, y se refiere a las actividades de gestión, que el titular de la misma desempeña sobre los bienes del Estado para suministrarlos de forma inmediata y permanente, a la satisfacción de las necesidades públicas y lograr con ello el bien general; dicha atribución tiende a la realización de un servicio público, y se somete al marco jurídico especializado que norma su ejercicio y se concretiza mediante la emisión y realización del contenido de actos administrativos emitidos ex profeso.

Cabe destacar que de acuerdo a la cita de Bojórquez, Manzano y Uc (2015), uno de los propósitos de los modelos de administración pública desde el enfoque tradicional descrito por Max Weber hasta la gobernanza utilizada por Kim (2007) es identificar la mejor forma para utilizar los recursos de manera más eficiente para cumplir con éxito las obligaciones que por ley tienen los gobiernos en todos los ámbitos.

Este último modelo, la gobernanza, se caracteriza por tener los siguientes atributos: participación, transparencia, respuesta, rendición de cuentas, inclusión, creación de consenso, además del dominio de la ley y de las tres E—eficiencia, efectividad y equidad— (Kim, 2007, p. 514).

La Administración Pública es una disciplina reconocida a nivel mundial, respetada internacionalmente por su utilidad y relevancia para la construcción de sistemas y procesos administrativos eficaces. Está representada en todo el mundo por una serie de asociaciones profesionales (por ejemplo, la Sociedad Americana de Administración Pública, el Grupo Europeo de Administración Pública, y el Instituto Internacional de Ciencias Administrativas). Estas asociaciones trabajan juntas a través de conferencias de cooperación, de la investigación colaborativa y de la erudición, cuyos resultados se difunden mediante una variedad de revistas académicas (Klingner, 2014).

Una consecuencia de esta globalización académica es que la administración pública de EE.UU. como disciplina es muy global, no parroquial (Jreisat, 2011). Sin embargo, la globalización también ha dejado al descubierto conflictos académicos dentro de la teoría de la administración pública. Estos incluyen: a) las tensiones entre los enfoques disciplinarios y multidisciplinarios, b) la tensión entre la Economía y otras disciplinas de las Ciencias Sociales, y c) las tensiones, dentro de la administración

pública de EE.UU., entre la Administración Comparada, la Administración del Desarrollo y la Nueva Gerencia Pública (NGP) global como enfoques alternativos a la administración pública global.

Klingner (2014), manifiesta que la administración pública está representada en todo el mundo por una serie de asociaciones profesionales (por ejemplo, la Sociedad Americana de Administración Pública, el Grupo Europeo de Administración Pública, y el Instituto Internacional de Ciencias Administrativas). Estas asociaciones trabajan juntas a través de conferencias de cooperación, de la investigación colaborativa y de la erudición, cuyos resultados sirven de análisis en el contexto internacional y se difunden mediante una variedad de revistas académicas.

Las personas que trabajan en la administración pública, no tienen libertad de decisión sobre un cambio en el ejercicio laboral dentro del sector público, para lograr la eficiencia, eficacia y efectividad, se trata de una función histórico nacional, constreñida a la situación concreta que ocupa dentro de la administración pública la burocracia pública (Habermas, 2000). La administración pública está destinada históricamente a cambiar de fondo, en sentido de cascada, es decir, a partir de un cambio federal, seguido de las entidades federativas, y proseguir con el ámbito municipal (Anderson, 1979, p. 318).

1.2.1 Sector Público Internacional

En este apartado iniciaremos por describir el estudio del sector público, de acuerdo a lo señalado en la obra de Bustos (2015):

Desde un planteamiento objetivo, consideramos al sector público como todos aquellos agentes económicos que realizan su actividad utilizando el principio de coerción y no el de intercambio voluntario. Por otro lado, y con un enfoque subjetivo, podemos enumerar al conjunto de entidades que componen al sector público con independencia de que en sus acciones utilicen o no el poder de imperio.

La moderna organización del sector público y la multiplicidad de objetivos y funciones desempeñadas explican que no existe una única forma de desarrollar sus actividades ni un solo modo de organizarse, de tal manera, que el autor señala que el sector público se manifestará unas veces como una dependencia de la administración, otras como un organismo autónomo y otras como una sociedad anónima.

Una vez aceptado el principio anterior, se pueden considerar como integrantes del sector público a los siguientes sujetos:

Las Administraciones Públicas.- Incluyen a la Administración Central del Estado, Las Administraciones Autonómicas (En el caso de España), las Administraciones locales, la Seguridad Social y los Organismos Autónomos.

Las empresas públicas no financieras.- En este caso podemos incluir a todas aquellas unidades de producción cuya propiedad o control sean públicas y vendan sus productos en el mercado. El problema fundamental radica en qué porcentaje de la propiedad de la empresa debe estar en manos de algún componente de las administraciones públicas, para ser considerado como empresa pública. Lógicamente, no puede darse una respuesta universalmente válida a esta cuestión, pues dependerá de la estructura de la propiedad y del grado de automatización que se tenga.

Las entidades financieras públicas.- Plantean problemas similares a los señalados en el apartado anterior, respecto a cuándo consideramos que el control está en manos de alguna dependencia de las Administraciones Públicas. En algunos casos no hay dificultad alguna, por ejemplo, en el Banco de España, pero en otros la adscripción de la entidad al sector privado o al sector público puede ser mucho más discutible, así sucedería por ejemplo con Argentina. (Bustos, 2015, p. 134).

Concluye el autor en comento, con que las dificultades de atribuir una entidad al sector público se complica aún más cuando, en el contexto de un proceso de privatización, el sector público se reserva un poder de decisión extraordinario en el caso de que la empresa privatizada adopte estrategias consideradas de interés general. En este caso, resulta muy discutible que tales entidades no pertenezcan de algún modo a la esfera del sector público, aunque no se incluyan dentro de sus datos estadísticos.

Es por las razones anteriores, necesaria la clasificación arriba señalada, ya que a veces nos referimos al Estado para indicar a todo el sector público aunque sea inexacto.

El funcionamiento de los entes públicos se basa en una idea de interrelación con otras entidades encargadas de la gestión de asuntos públicos, que pueden ser tanto públicas como privadas. Una interrelación que es cada vez más compleja por dos razones: por un lado, por el incremento de los poderes externos con los que hay que convivir, lo que dificulta la gestión de los asuntos públicos. Por la otra, porque la intensidad de las cesiones de soberanía se han traducido en una dificultad interna de desarrollo autónomo de los poderes públicos. La idea de la competencia entre Administraciones públicas completa el cuadro sintético de cómo se ha desarrollado el gobierno de lo público. Conviene dar un paso más partiendo de esta idea de interrelación. (González, 2015).

Enfatiza González, que la interrelación es la idea clave que rige el funcionamiento de lo público. Interrelación entre Estados, entre Estados y entidades territorialmente menores, entre Estados y Organizaciones Internacionales y entre éstas. El resultado de todo ello que el desenvolvimiento de los poderes públicos es la consecuencia de redes de interconexión, producidas por fuerzas supranacionales, intergubernamentales y transnacionales que son incapaces de determinar su propio destino. Todo lo cual se complica aún más con la participación de las entidades privadas que complementan el sistema en la medida en que el modelo de *globalización* que tenemos está hecho para favorecer la actividad de las corporaciones privadas transnacionales.

Por otra parte, como señala Bolaños (2011) la reforma gerencial de carácter mundial que inicia alrededor de 1995 ha generado un repensar del esquema de formación del funcionario público y el efecto más visible de ello a nivel de la Nueva Gerencia Pública (NGP) es la extrapolación de técnicas foráneas y de frecuente uso en la administración privada hacia la gestión pública, lo cual ha detonado en la consolidación de un esquema de formación híbrido donde se combinen teorías, casos y razonamientos, no obstante, consideramos que esto podría tener serias consecuencias si no se llega a descifrar cuáles son las técnicas administrativas útiles para las organizaciones tanto públicas como privadas y cuáles son únicamente de tipo mercantilista y que definitivamente no son aplicables en el Estado.

Además otra cuestión que es necesaria tomar en cuenta, es que ciertamente las tendencias de la globalización han venido a contribuir en variados aspectos en todos los países y cualquier tipo de entidad, pero se requiere tomar en cuenta la realidad político-administrativa de cada uno para replicar las tendencias de otras latitudes respecto de las técnicas de Reingeniería, Calidad Total o Benchmarking.

Bolaños (2011) enfatiza en su artículo que de acuerdo a su criterio analítico, ese ha sido el principal efecto negativo de la Nueva Gerencia Pública (NGP): *hacer creer que las técnicas administrativistas son fácilmente extrapolables desde la empresa privada hacia el Estado*. Argumentado “No queremos echar por tierra los efectos positivos que algunas de éstas podían tener para las instancias públicas, pero tampoco es nuestra intención propagarlas sin mayor reparo”.

Klingner (2014) se contrapone al argumento anterior, y argumenta que la interacción de las fuerzas globales y locales ha incrementado las demandas para el buen gobierno a nivel mundial. De este modo, mediante el aumento de la demanda por respuestas eficaces a las tendencias y eventos, la

globalización ha ayudado a transformar la política y la administración pública en los EE.UU., poniendo de relieve las tensiones entre el globalismo y el parroquialismo, la formulación de políticas públicas basadas en el Estado y en el mercado, y entre la soberanía nacional y la gobernanza en red. La *globalización* también ha puesto de manifiesto los conflictos académicos dentro de la teoría de la administración pública, incluidas las tensiones entre los enfoques disciplinarios y multidisciplinarios, las tensiones entre la economía y otras disciplinas de las ciencias sociales y las tensiones en torno a la administración comparada, la administración del desarrollo y la NGP global como enfoques de la administración pública internacional.

La aplicación de investigaciones comparadas de la administración pública a los problemas mundiales del desarrollo, son un reto. Mientras que las mejores prácticas de la administración pública asumen que las innovaciones se pueden transferir fácilmente a partir de una situación a otra, las *prácticas inteligentes* de la administración pública se centran más sobre cómo la cultura y otras variables contextuales afectan la viabilidad y sostenibilidad de las reformas administrativas. La implementación debe basarse en la medición del desempeño, la gestión del conocimiento, el aprendizaje organizacional, la difusión de la innovación y la adopción, y la relación entre los resultados de la investigación y la adopción de políticas (Klingner, 2014).

Bajo este marco, como bien resalta Stiglitz (2010), premio nobel de economía y derivado de su experiencia laboral propuso estrategias valiosas para los Estados Unidos de América:

Uno de los aspectos estimulantes de acudir a Washington fue la oportunidad no sólo de entender mejor cómo funciona el Estado sino también de contrastar alguna de las perspectivas derivadas de mis investigaciones. Por ejemplo, en tanto que como presidente del Consejo de Asesores Económicos de Clinton, traté de fraguar una filosofía y una política económicas que vieran a la Administración y a los mercados como complementarios, como socios, y que reconocieran que sí los mercados son el centro de la economía, el Estado ha de cumplir un papel importante, aunque limitado. Yo había estudiado los fallos tanto del mercado como del Estado, y no era tan ingenuo como para fantasear con que el Estado podía remediar todos los fallos del mercado, ni tan bobo como para creer que los mercados resolvían por sí mismos todos los problemas sociales. Trabajé en la iniciativa de «reinventar la Administración»: hacer al Estado más eficiente y sensible; había visto cuándo el Estado no era ninguna de las dos cosas y sabía que las reformas eran difíciles, pero también que, por modestas que parecieran, eran posibles (p.138).

Además, cierra Klingner Debido a que las mismas competencias se requieren de los administradores públicos en diversos equipos de trabajo multiculturales, tanto internacionales como nacionales, la *globalización* también ha contribuido a la convergencia de la gestión de la diversidad nacional y las políticas multiculturales globales y los programas en los lugares de trabajo públicos y privados. (Klingner, 2014).

Cualesquiera que sean las presiones específicas que definen la *globalización* en un contexto determinado, ellas por lo general incrementan las exigencias para la buena gobernanza, es decir, respuestas políticas eficaces por parte de funcionarios electos y designados, administradores públicos y las instituciones financieras internacionales (IFI). El buen gobierno significa una mayor capacidad de los gobiernos para reunir recursos y coordinar las respuestas autorizadas nacionales e internacionales (Jreisat, 2011). En los países desarrollados, esto normalmente significa el mantenimiento de las capacidades de los gobiernos para coordinar las políticas, recopilar información, proporcionar servicios a través de socios múltiples (a menudo no gubernamentales), reemplazar las burocracias jerárquicas con mecanismos más flexibles para la gestión indirecta del gobierno, y resolver los problemas de desempeño y de responsabilidad causados por las interacciones entre los sectores y niveles gubernamentales. (Klingner, Nalbandian y Romzek, 2002).

Por otra parte, es conveniente resaltar que en la historia de la Administración pública internacional están registrados, entre otros, los siguientes intereses:

North y Thomas, citados en Dos-Santos (2013), establecen que la Administración Pública es fundamental en la reducción de los costos de transacción. Los autores afirmaron que lo anterior hizo diferente a occidente de otras regiones del mundo en los últimos cinco siglos. Con el fin de disminuir los costos de transacción, el Estado invirtió en infraestructura, tuvo un eficiente y neutral sistema legal, redujo los impuestos y corrupción; creó instituciones de rendición de cuentas, y transparencia, entre otros avances significativos.

Como se puede apreciar, el estudio de la rendición de cuentas y transparencia a nivel internacional se ha venido desarrollando con bastante anticipación, México ha tenido un buen despegue con estas temáticas, aun quedando mucho por hacer.

1.2.2 Sector Público en México

Antes de señalar que al hablar de sector público, se refiere al gobierno, se debe comenzar por definir qué son los gobiernos y cuándo, cómo y para qué surgen, de acuerdo con Bautista (2013),

Los gobiernos son la forma de representación de los Estados, en tanto que el Estado es la forma de organización de una comunidad política. Los Estados crean cargos con funciones específicas para encomendar responsabilidades. Estos cargos tienen un grado de responsabilidad muy elevado por lo que requieren de un grupo reducido de personas capaces para su conducción. Ese pequeño grupo de personas constituye el gobierno.

El gobierno es, por tanto, la forma como se manifiesta el Estado, la realidad visible del Estado; el gobierno es, de hecho, el supremo poder del Estado.

La designación de cargos públicos para la administración de los gobiernos no es otra cosa sino el otorgamiento de honores del Estado. Los individuos que reciben dichos honores son elegidos para representar a la comunidad política, velar por su protección, trabajar para garantizar el buen funcionamiento de las instituciones y, de esta manera, dar solución a la pluralidad de demandas ciudadanas. Quien ocupa un cargo público debe honrarlo y respetarlo.

Con base en lo anterior, es posible afirmar que la razón de ser de un gobierno es ver por el buen funcionamiento del Estado, garantizar su conservación así como cumplir con sus funciones encomendadas. Las funciones básicas de un gobierno señaladas por la ciencia política, de acuerdo con Bautista (2013), son las siguientes:

- a) Trabajar por el bien común
- b) Ejercer la justicia con equidad para todos los ciudadanos
- c) Formar ciudadanos virtuosos
- d) Garantizar el mantenimiento de la libertad
- e) Satisfacer las necesidades básicas de la comunidad política.
- f) Lograr la felicidad de la comunidad

Aunque todos los gobiernos tienen por función gobernar, algunos lo hacen bien y otros mal. Se gobierna bien cuando los elegidos, además de preparación, capacidad y vocación de servicio, poseen valores éticos como templanza, valentía, prudencia, sentido de justicia, autoridad, sabiduría. Dicho de otro modo: son dueños de sí mismos y se comportan con ecuanimidad y madurez en todo acto que llevan a cabo. Al respecto de los funcionarios públicos que hacen mal su trabajo, el asunto de la atrofia gubernamental, Reta comenta:

Desde mi punto de vista, tenemos una Administración Pública que cumplió en sus distintas épocas, pero que en la actualidad no está apta, no tiene la fortaleza para encarar los graves

retos que enfrenta el país. Tenemos una Administración Pública con demasiadas dependencias y niveles, una administración sobre regulada y excesivamente reguladora, una administración desorganizada y costosa con temores, a veces por excesos de la ley y de los sistemas de control. En síntesis, es una administración que estimamos de ineficaz e ineficiente (Reta, 2013).

La anterior, es una opinión que pone en duda el quehacer de nuestros dirigentes, lo que reafirma la necesidad imperante de establecer mecanismos de rendición de cuentas y por ende de transparencia, por otra parte, pero relacionado con el tema, Ormond (2013) coincide en el aspecto de que los ciudadanos no tienen confianza en la Administración Pública y los requisitos de sus demandas se reducen cada vez más por el costo de la exposición en los medios de comunicación (y no exactamente el costo económico).

Mantener la confianza del público y el ejercicio de un control democrático será todo un reto de las instituciones públicas de México, y esto no siempre es fácil de lograr. La confianza y rendición de cuentas son elementos centrales en cualquier sistema de gobierno. Los cuestionamientos sobre estos temas se ven impactados por las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la gestión del sector público (Brown, 2013).

Como se percibe, son variadas las necesidades en el país, pero, uno de los temas centrales, que se consideran parte de la *columna vertebral* para iniciar el cambio reside en el manejo prudente de los presupuestos.

Klingner (2014) comenta que sobre todo, en los países en vías de desarrollo, el buen gobierno por lo general significa el establecimiento de la capacidad del gobierno para prestar servicios públicos esenciales (a través de las funciones básicas de gestión como el presupuesto, la gestión de los recursos humanos y la evaluación de programas), centrándose al mismo tiempo en los cambios más fundamentales (por ejemplo, participación ciudadana, descentralización, innovación y emprendedores, liderazgo) requeridos para sistemas políticos eficaces.

México necesita modernizar y simplificar radicalmente la Administración Pública, simplificar, a fondo, el sistema fiscal, darle estabilidad y permanencia a las normas, encausar la transparencia total y oportuna al gasto público y, desde luego, rendición de cuentas (Reta, 2013).

La administración pública fue pensada desde las finanzas públicas, el costo-eficiencia fue el principio del diseño de política, el cual, en sentido contrario a la dominante administración del desarrollo, frecuentemente poco cuidadosa en el gasto, tuvo varios impactos importantes y

valiosos. De acuerdo con Aguilar (2013) considera que el primero fue la reforma de la estructura del presupuesto público, del proceso de presupuestación que se volvió más exigente en la justificación de las propuestas y cálculos de gasto y, sobretodo generalizó la actividad de la evaluación de hoy, es uno de los éxitos más firmes de la política pública de Administración Pública mexicana contemporánea.

Las reflexiones de los distintos autores que desde un enfoque de la teoría económica ortodoxa se han ocupado del comportamiento del sector público se fundamenta, en opinión de Bustos (2015), en suponer que los agentes que influyen en la actividad del sector estatal de la economía se mueven por criterios de optimización, no muy diferentes a los que guían la conducta de los consumidores o empresarios; es decir, se considera que votantes, representantes políticos, grupos de presión o funcionarios que administran la acción pública se mueven con el objetivo de satisfacer sus intereses, sometidos a aquellas restricciones que su posición en el proceso les impone.

Indiscutiblemente las razones anteriores dan cuenta desde la perspectiva financiera y normativa de la importancia en la que inciden las relaciones fiscales entre el nivel nacional y los niveles sub nacionales de gobierno para efectos de lograr acuerdos entre la recaudación, el endeudamiento y el gasto, para lo cual se requiere abordar el tema de Federalismo Fiscal.

1.3 Federalismo Fiscal Mexicano

En las últimas dos décadas, los gobiernos de acceso al poder político, así como el funcionamiento y la organización estatales de México han experimentado transformaciones profundas no sólo en su conformación política sino también en el tipo y número de responsabilidades. Los procesos de democratización y descentralización han modificado los mecanismos de los gobiernos de las entidades federativas. El resultado de estas transformaciones es el surgimiento de gobiernos que son política y administrativamente más autónomos y que cuentan cada vez con más recursos presupuestales para cumplir con un creciente abanico de funciones.

Por principio metodológico, debemos definir el vocablo federalismo, el cual de acuerdo con el significado etimológico de la palabra federalismo, viene del concepto federación, éste a su vez del vocablo latino *fodeus* o *federare*, que nos expresa ligar o unir o alianza; por lo que consecuentemente un estado federal será aquel que fue formado por varios estados o entidades que permanecían separados antes del pacto (Camargo, 2009, p.1).

Es necesario iniciar con la fundamentación legal, para tratar este tópico, de acuerdo a Barragán

(2007) comenta que es indudable que el artículo 124 Constitucional es la mayor de todas las salvaguardas del federalismo mexicano. Por su enunciado cobra vida y eficacia la soberanía estatal prevista en los artículos 40 y 41. Los estados en efecto, son soberanos, porque el mencionado artículo 124 les impone tanto a los poderes federales cuanto al poder reformador, la prohibición de irrumpir sobre el régimen interno estatal (p.125), es importante el contenido de este concepto, ya que es el punto de partida para abordar la temática que nos ocupa en la presente investigación, ya que este se encarga de determinar el papel y las interacciones de los gobiernos en los sistemas federales, específicamente en lo referente a la recaudación, el endeudamiento y el gasto; lo anterior implica que cada ente local toma la responsabilidad de realizar ciertas funciones y que cuenta además con los ingresos necesarios para ejecutar las funciones que tiene encomendadas; no obstante, el maestro Burgoa (1986), sobre el tema dice:

El Federalismo mexicano ha tenido en su historia constitucional muchos tropiezos, las entidades no han encontrado la fórmula para lograr que la finalidad original de federalismo se dé la mejor manera, ya que entendido el federalismo como una forma de gobierno donde las facultades del poder central van desde las Entidades Federativas hacia el centro (p.169).

Entonces, se concluye, que el sistema de Estado que tiene México es el de federalismo, todo indica que los estados mexicanos, requieren estar inmersos en este para favorecer sus intereses.

Por otra parte, es relevante mencionar, que los estudiosos mexicanos Carpizo y Carbonell (2005) reconocen que el federalismo no ha sido propiamente una realidad en el derecho mexicano ya que según su apreciación, ni antes ni después de la Constitución de 1917 se ha implantado en México un federalismo pleno que haga una distribución justa de las facultades entre el gobierno central y los gobiernos locales, ya que la tendencia ha sido la centralización constante de atribuciones a favor del gobierno federal.

En concordancia, Camargo (2009) comenta que efectivamente si se han obtenido avances los cuales son reconocidos en diversos foros, acotando que persisten graves deficiencias que generan las inequidades en el reparto de competencias, principalmente en materia tributaria.

Federalismo, para Pina (1986), es la doctrina que afirma la conveniencia política de que las distintas partes del territorio del Estado no sean gobernadas como un todo homogéneo, sino como entidades autónomas de acuerdo con una coordinación fundada en un reparto nacional de competencia. En el mismo orden de ideas (p. 287).

Por su parte Ubiarco (2011) comenta que de esta definición se deduce lo siguiente:

- a) En el Federalismo, se cree conveniente que las distintas regiones de un Estado, sean gobernadas como entidades autónomas;
- b) No se cree conveniente políticamente que esas regiones se gobiernen como un todo homogéneo;
- c) Son autónomas las regiones mencionadas en el Federalismo, mediante un reparto racional de competencia (p. 38-39).

Por su parte, Arriola (1999), considera que la definición anterior es incompleta, ya que faltó decir que lo que une a las regiones, es un poder por todas ellas formado, que las controla y que este poder es más fuerte que ellas en lo individual, denominado: Poder Federal. Se puede decir que en una nación puede hablarse de la existencia de un Federalismo Fiscal cuando las entidades locales tienen bien definidos en la Constitución las fuentes de su financiamiento y el Gobierno Federal se encuentra impedido por la norma suprema para tener acceso o utilizar el mismo tipo de impuesto o ingreso fiscal, una disposición constitucional que significa una garantía para el gobierno local, al mismo tiempo permite la conservación de la autonomía de la que goza la entidad federativa como se le denomina en la Constitución Federal mexicana a los entes locales.

Así pues, como raíz del federalismo fiscal, es necesario citar las convenciones fiscales, que a su vez dieron origen al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, (SNCF), como propuesta para evitar el fenómeno de la doble o múltiple tributación y a modo de ejemplo tenemos la primera Ley de Coordinación Fiscal (LCF), expedida en 1953, “la base de este Sistema, lo constituyen el Convenio de Adhesión al SNCF y el Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal, documentos firmados por las Entidades Federativas en los años 1980 y 1989 respectivamente” (Camargo, 2013, p. 2-3). El objetivo de la LCF, es coordinar el Sistema Fiscal Nacional y el de fortalecer las Haciendas Públicas tanto del Distrito Federal como de los estados y sus municipios (Camargo, 2009, p.145).

De acuerdo al Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, se describen las metas del federalismo articulado:

Nuestra Constitución establece el Pacto Federal como la forma de organización política más adecuada para promover el desarrollo equilibrado de las partes que integran la nación. Sin embargo, una alta centralización de facultades, recursos y decisiones, además de la ausencia de mecanismos efectivos de coordinación entre órdenes de gobierno y procesos de descentralización inconclusos, han profundizado los contrastes entre regiones, entidades federativas y municipios.

Por tanto, es imperativo avanzar hacia un federalismo articulado en el que todos los órdenes de gobierno asuman corresponsablemente sus funciones, sin que nadie sea marginado de participar en alcanzar los grandes objetivos nacionales. En la construcción de un federalismo articulado es

necesario esclarecer los ámbitos de competencia y de responsabilidad de cada orden de gobierno, profundizando la redistribución de autoridad, responsabilidades y recursos hacia las entidades federativas y municipios. A través de mecanismos de diálogo y concertación intergubernamental podremos alcanzar las grandes Metas Nacionales (DOF, 2013).

Por lo anteriormente expuesto, se deduce que el federalismo fiscal, estudia y se encarga de determinar el papel y las interacciones de los gobiernos en los sistemas federales, específicamente en lo referente a la recaudación, el endeudamiento y el gasto; lo anterior implica que cada ente local toma la responsabilidad de realizar ciertas funciones y que cuenta además con los ingresos necesarios para ejecutar las funciones que tiene encomendadas.

Se concluye que las relaciones fiscales entre jurisdicciones representan uno de los pilares fundamentales sobre los cuales se construyen las políticas entre las instituciones del sector público de cada nación, sin embargo, es necesario enfatizar que debido a factores que afectan los resultados financieros, como lo es la corrupción, prevalece la necesidad de abordar el tema de las principales reformas al sistema contable en el sector público.

1.4 Principales reformas al sistema contable en el sector público

1.4.1 Reformas Internacionales

Iniciaremos por describir el concepto del Presupuesto:

El Presupuesto es la pieza básica que establece la asignación de los recursos públicos a las diversas necesidades colectivas de acuerdo con las preferencias (políticas, en última instancia) de la representación popular al correspondiente nivel. La ejecución por la administración corresponde de dichas decisiones, así como el control de la misma, son las fases que de manera lógica suceden en el ciclo (Pérez, 2015, p.37).

El Presupuesto de la Unión Europea (UE) es un instrumento importante que pone en práctica las políticas de la UE. Apoya acciones que los Estados miembros no pueden financiar por sí mismos o que pueden financiar de forma más económica poniendo en común sus recursos. El presupuesto de la UE se adopta mediante un procedimiento democrático: lo elabora la Comisión Europea (el órgano ejecutivo de la UE) y luego se debate y aprueba por el Consejo de la UE (que representa a los Estados miembros de la UE, incluida España) y por el Parlamento Europeo (en el que participan los representantes españoles elegidos democráticamente). Una vez adoptado, el presupuesto es gestionado conjuntamente por los Estados miembros de la UE y la Comisión, o

directamente por la Comisión. En la práctica, el 80 % del presupuesto de la UE es gestionado por los gobiernos nacionales o regionales. A través de subvenciones, préstamos y otras formas de financiación, el presupuesto de la UE ofrece apoyo financiero a cientos de miles de beneficiarios como estudiantes, investigadores, Organizaciones no gubernamentales (ONG), Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), ciudades, regiones y muchos otros (Unión Europea, 2014).

Aunque el presupuesto de la UE se adopta cada año, debe establecerse dentro de los límites del Marco Financiero Plurianual (MFP). El MFP constituye un plan de gasto que fija los importes máximos anuales que la UE puede gastar en diferentes ámbitos de actividades durante un período determinado (normalmente 7 años). Por tanto, configura las prioridades políticas de la UE para siete años.

Los presupuestos nacionales y de la UE responden a fines diferentes, pero complementarios. El presupuesto de la UE se centra en ámbitos donde los fondos de la UE pueden generar un valor añadido. Por ejemplo, un proyecto de magnitud tal como el sistema europeo de navegación por satélite Galileo no podría ser financiado por un único Estado miembro. (Unión Europea, 2014).

Las reformas al sistema presupuestal en el sector público, a nivel internacional, han sido factores detonantes para atender principalmente los problemas derivados de la corrupción, estas nacen de la convicción de que el presupuesto es una de las herramientas fundamentales para la ejecución de la política económica y social por parte del Estado, este último, contribuye a que se generen las condiciones para lograr un desarrollo social vigoroso y equitativo, que mejore las condiciones de vida de los ciudadanos.

La contabilidad del sector público, en los últimos años, presenta notables desarrollos, los cuales denotan el interés y la responsabilidad en la gestión de los recursos públicos, asociado al manejo organizado y ágil de sus operaciones mediante la implementación de Sistemas Integrados de Administración Financieras (SIAF). Estos avances no han sido asumidos de manera uniforme en todos los países, y por tanto algunos mantienen su tradición presupuestaria, a pesar de que ésta no responde totalmente a los requerimientos actuales de información. Los cambios en este ámbito, que se representan en una serie de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sobre todo en la década de 1980, fueron fundamentales para el surgimiento de la NGP, las innovaciones en técnicas financieras y contables son un componente fundamental de las reformas sufridas por las administraciones públicas (Hood, 1995).

Sin embargo, un debate internacional sobre su eficacia y eficiencia ha surgido entre

académicos y profesionales, Anesi-Pesina, Nasi y Steccolini, (2008) coinciden en que la literatura sobre la NGP, se ha centrado en los efectos esperados de la reforma, pero los intentos de estudiar las consecuencias de esas reformas no han tenido los resultados deseados, ya que se observan brechas significativas entre lo esperado y cambios reales. Una piedra angular de la reforma, ha sido la adopción de la contabilidad presupuestal en el sector público, ya que esta tiende a ser motivo de controversia, puesto que las evidencias muestran que la adopción de un sistema integrado por acumulaciones y contabilidad presupuestaria está influenciada por variables culturales de los dirigentes, además de la tecnología.

Desde la experiencia de los países de la OCDE el nuevo escenario de una economía mundial abierta y competitiva sumado a los desequilibrios presupuestarios y a una creciente demanda de servicios públicos, está desafiando a los gobiernos a mejorar la asignación de los recursos públicos y evaluar de manera permanente el resultado de sus políticas. De ahí que este modelo de gestión pública ponga un énfasis especial en una visión más estratégica del gobierno que garantice buenos resultados, en términos de eficiencia, eficacia y calidad del servicio (OCDE, 1997). Resumiendo, el modelo de la NGP pretende hacer al gobierno más eficiente y *consumidor sensible* (Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald, 2014).

Se percibe, que de acuerdo a las coincidencias de los autores y organismos arriba citados, que a través de este innovador modelo, permitirá mantener un equilibrio en las finanzas públicas y abordar de manera más sostenible las cada vez crecientes demandas de la sociedad.

Hood (1995) y Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014), coinciden al argumentar que los progresivos movimientos que se han producido en los sistemas tradicionales de la Administración Pública, se deben a este fenómeno de la NGP e ideas inspiradas en el sector privado. Más recientemente un nuevo modelo sobre los sistemas de Gobierno, bajo la bandera Gobernanza Pública ha surgido.

Es necesario enfatizar que, otro de los debates sobre el papel de la contabilidad de gestión, de acuerdo a las reformas inspiradas en la Nueva Gestión Pública (NGP), señalan la inconsistencia de asumir que las técnicas y evaluación de este modelo están sujetas a fuertes críticas de fiabilidad, sin embargo, son también una palanca para el cambio o la modernización del sector público, tales como la medición y evaluación al desempeño de los servidores públicos (Lapsley 2008). Algunos de los hallazgos en el debate de la literatura en esta temática, indican que los elementos de la heterogeneidad de los niveles de gobierno, la discrepancia entre las ambiciones de los

reformadores y los resultados de las políticas, serán el detonador para el tipo de cuentas de la contabilidad de gestión, solo es necesario esperar la próxima ola de reformas presupuestarias (Arnaboldi y Palermo, 2011).

En esta nueva visión, es fundamental el enfoque en el cliente, es decir, el ciudadano y la rendición de cuentas y se refiere a la creación de mecanismos institucionales que permitan el control y la supervisión social como práctica institucionalizada.

El control presupuestal juega un papel básico en este proceso, puesto que de acuerdo a Martínez y García (2013) y Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014) a nivel internacional, en la que muestran la necesidad de adelgazar la estructura organizacional y racionalizar el gasto público, es la meta central de la reforma, la austeridad, el ahorro, el aprovechamiento al máximo de los recursos públicos.

Tabla 2
Aportaciones de autores expertos en reforma de la NGP

Autor (es)	Temática de debate internacional en la reforma de la NGP
Hood (1995)	las innovaciones en técnicas financieras y contables son un componente fundamental de las reformas sufridas por las administraciones públicas
Anesi-Pesina, Nasi y Steccolini (2008)	La reforma no han tenido los resultados deseados, ya que se observan brechas significativas entre lo esperado y cambios reales.
Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014).	El modelo de la NGP pretende hacer al gobierno más eficiente y <i>consumidor sensible</i> .
Lapsley (2008)	la inconsistencia de asumir que las técnicas y evaluación de este modelo están sujetas a fuertes críticas de fiabilidad, sin embargo, son también una palanca para el cambio o la modernización del sector público, tales como la medición y evaluación al desempeño de los servidores públicos.
Arnaboldi y Palermo (2011).	Los elementos de la heterogeneidad de los niveles de gobierno, la discrepancia entre las ambiciones de los reformadores y los resultados de las políticas, serán el detonador para el tipo de cuentas de la contabilidad de gestión.

Fuente: Elaboración propia, con datos de Hood (1995), Anesi-Pesina, Nasi y Steccolini, (2008), Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald, (2014), Lapsley (2008), Arnaboldi y Palermo (2011).

Por otra parte, durante las últimas décadas, un número significativo de países avanzados y, más recientemente, algunos países emergentes y en desarrollo han desplazado sus intereses

presupuestarios para enfatizarlos en el rendimiento. En diversos grados, y desde muy diferentes posiciones de partida, se ha producido un cambio en la gestión del presupuesto de control de entradas y garantizar cumplimiento financiero, a un mayor énfasis en los productos y resultados asociados a objetivos de política pública (Bobay, 2008).

El tema central que nos ocupa en este apartado, son los hallazgos en materia de reformas contables y presupuestarias, estos han producido innovaciones a la contabilidad del sector público, los cuales no son hechos aislados, sino que están integrados en los discursos globales producto de la globalización.

Es así como deberían de intervenir en la mayoría de los países, sin embargo, la estrategia de planeación financiera y fiscal es diferente para cada uno. El control de la dotación en los presupuestos no es la excepción de la modernidad a la que se deben adaptar los funcionarios públicos, ya que muchas de las instituciones creadas por los distintos niveles de la Administración supone y muestra la necesidad de adelgazar la estructura organizacional y racionalizar el gasto público (Martínez y García, 2013), esto es parte de lo que dicta el debate internacional de la reforma presupuestaria.

Tabla 3
Aportaciones de expertos en debate internacional en la reforma presupuestal

Autor (es)	Principales Temas del debate internacional de la Reforma presupuestal
Arnaboldi y Palermo (2011) y Corral, Bravo, Valenciana, y Carrillo (2013) y Breuer, Lesconi-Frumusanu, Lighezan, Jurchescu (2010)	Argumentan que la armonización contable derivada de la reforma presupuestal es producto de la NGP, y por lo tanto es indispensable su estudio.
Martínez y García (2013) y Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014)	Muestran la necesidad de adelgazar la estructura organizacional y racionalizar el gasto público, es la meta central de la reforma, la austeridad, el ahorro, el aprovechamiento al máximo de los recursos públicos.
Bobay, (2008). Martínez y García, (2013)	Un número significativo de países avanzados y más recientemente, algunos países en desarrollo han desplazado sus intereses presupuestarios para enfatizarlos en el rendimiento. Muchas de las instituciones creadas por los distintos niveles de la Administración supone y muestra la necesidad de adelgazar la estructura organizacional y racionalizar el gasto público.

Fuente: Elaboración propia, con datos de Arnaboldi y Palermo (2011), Corral, Bravo, Valenciana, y Carrillo (2013), Breuer, Lesconi-Frumusanu, Lighezan, Jurchescu (2010), Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014), Bobay, (2008) y Martínez y García, (2013).

Las reformas registradas en materia presupuestal de acuerdo a la tabla 3, reflejan la preocupación de los gobernantes de los diferentes países por hacer cada vez más eficiente la asignación de recursos mediante un sistema de seguimiento y evaluación del gasto público presupuestal.

1.4.2 Reformas Nacionales

Las relaciones sociales y las condiciones en las cuales se producen y se intercambian bienes y servicios en la economía, que varían a lo largo de los años y de un país a otro, determinan en importante medida, el comportamiento de las finanzas públicas: lo que el Estado hace y la forma cómo se allega de los recursos para financiarlo; en opinión de Tello (2015), el mercado, simplemente dejado a su libre juego, no puede (nunca ha podido) ordenar de manera adecuada esas relaciones y esas condiciones para lograr el máximo desarrollo económico y social posible en el corto, mediano y largo plazo.

Ahora bien, las finanzas públicas y las personas que las conducen desempeñan un importante papel, puesto que en una sociedad determinada establecen objetivos y definen prioridades, en esta medida también:

Son reflejo de un importante y básico acuerdo entre la población y el estado. Los ciudadanos están dispuestos a sacrificar soberanía a favor del interés colectivo y el Estado, a su vez, establece contribuciones para financiar tareas que benefician al conjunto de la sociedad. En la definición, composición, estructura, características y evolución del gasto público y también el de su financiamiento, se va precisando en el tiempo el contenido –que va cambiado- de ese importante y básico acuerdo social (Tello, 2015).

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), se precisan las tareas y las responsabilidades que le corresponde atender al Estado y también a los ciudadanos que forman parte de ella, es por ello, que se establece en el artículo 31, Fracción IV, la obligación de los mexicanos:

“Es obligación de todos los mexicanos, el contribuir con los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (CPEUM, Art. 31 fracción IV).

De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados principios de justicia fiscal o tributaria a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria. En la

presente investigación nos centraremos al estudio del destino del gasto público, de acuerdo al tema que nos ocupa.

Retomando un poco de historia, de acuerdo a la recopilación de información publicada por Tello (2015), detallaremos algunos acontecimientos económicos, que se enmarcaron significativamente para la reestructuración de las reformas presupuestarias en México, para lo cual citaremos algunos hallazgos de la literatura de parte del autor en comentario.

A partir de diciembre de 1982 se abandona, progresivamente, el modelo de desarrollo que México venía siguiendo durante décadas. Se pasó del programa innovador de la Revolución mexicana a la puesta en práctica de las reformas de carácter neoliberal.

En medio de la crisis de la deuda externa, después de la nacionalización de la banca, del establecimiento del control de cambios y de la firma de un convenio con el Fondo Monetario Internacional (FMI), el presidente Miguel de la Madrid inició su gobierno y, desde el principio propuso un cambio en el manejo y orientación de la economía mexicana, cuyos contenidos y aspectos esenciales siguen aún vigentes.

Para remediar la situación, propuso el *Programa Inmediato de Reordenación Económica* (PIRE), para abordar las tareas inmediatas, de corto plazo, para superar la crítica situación en la que, a su juicio, se encontraba el país. El objetivo principal del PIRE fue controlar la inflación y restablecer la estabilidad financiera. A final de cuentas, lo que puso en práctica fue un severo ajuste fiscal y se inició de manera acelerada la apertura de la economía nacional. Para el gobierno, el déficit público era la fuente de muchos de los males y problemas de la economía nacional.

Recapitulando, se sostiene que el desarrollo y futuro de México, serían las opciones contenidas en los proyectos neoliberales y racionalistas. El primero de ellos trajo consigo el predominio pleno de las fuerzas sociales y las formas de organización económica que de modo creciente habían dominado la evolución del país a partir de la segunda posguerra. El segundo, el nacionalista, supondría la reactualización del proyecto nacional de desarrollo esbozado de manera embrionaria en la Constitución de 1917.

Con el tiempo, predominó el proyecto neoliberal, para ello se pusieron en práctica tres reformas fundamentales, posteriormente llamadas estructurales, mismas que organizaron la política económica y social de los gobiernos de los presidentes Miguel de la Madrid (1982-1988), Carlos Salinas de Gortari (1988-1994), Ernesto Zedillo (1994-2000), Vicente Fox (2000, 2006), Felipe Calderón (2006-2012), y lo que va de Enrique Peña Nieto (2012-2016).

Las tres reformas estructurales, con las que se empezó a actuar (y se siguió actuando durante los siguientes sexenios), con el declarado propósito de recuperar el crecimiento económico y avanzar en el mejoramiento de las condiciones generales de existencia de la población, en particular la más pobre, fueron:

- a) Redimensionar al Estado
- b) Apertura al exterior
- c) Reforma de los mercados monetarios, crediticio y financiero.

Todas ellas tuvieron impacto sobre las finanzas públicas, posteriormente se pusieron en práctica reformas estructurales adicionales.

La idea que organizó el redimensionamiento del Estado fue la de que era indispensable para el mejor funcionamiento de la economía nacional en su conjunto, que se redujera el papel del Estado en la economía, para limitarse a garantizar que el mercado funcionara de manera adecuada. En la mejor tradición neoliberal, se argumentó que la intervención del Estado en la economía introduce distorsiones en su funcionamiento e impide que los agentes económicos actúen racionalmente con el fin de maximizar el rendimiento de los recursos que ponen en juego. Por lo demás se sostiene que el Estado es mucho menos eficiente –Además de corrupto– que los particulares, que son los que hacen mucho mejor las cosas.

El redimensionamiento del Estado se tradujo, en la práctica, en:

- I. Reducción del gasto público, en particular el de inversión.
- II. Orientar los movimientos de los impuestos hacia los de carácter indirecto.
- III. Privatizar la mayoría de las empresas públicas.
- IV. Desregular las muy diversas actividades de la economía nacional, con el propósito de elevar su eficiencia y mejorar su funcionamiento.

De manera complementaria al redimensionamiento del Estado, se resolvió abrir la economía nacional a la inversión extranjera y a la competencia con el exterior. (Tello, 2015).

Por su parte, Girón (2013), contribuye en esta temática al expresar en su obra el que la austeridad como política y dogma rememora el siglo XIX cuando México se vio amenazado por sus acreedores de España, Francia y Estados Unidos. Pero quizás una historia más cercana es cuando imperó la reformulación del gasto público frente al pago del servicio de la deuda externa en América Latina durante los años ochenta del siglo XX. Renegociaciones y planes de austeridad

caracterizaron la llamada *década perdida* junto con el discurso de las reformas del *Washington Consensus*. El pensamiento hegemónico estuvo presente en la dimensión de todas las políticas públicas que propiciaron cambios estructurales al modelo de sustitución de importaciones consumado bajo la influencia del pensamiento de Prebisch a partir de la posguerra en nuestra región.

De los hechos anteriormente expuestos, se destaca la interrelación de la política económica para efectos de subsanar las finanzas públicas y con ello resaltar la importancia que tienen las reformas estructurales en México, hacer énfasis de que la reducción al gasto público es prioridad en las Administraciones públicas, en la cual el presupuesto juega un papel crucial, para ello retomamos las aportaciones de Pérez (2015),

El presupuesto es un documento financiero en el que se refleja el conjunto de gastos que se pretenden realizar durante un periodo de tiempo determinado y el detalle de los ingresos que se prevé obtener para su financiamiento. Retomando las aportaciones expuestas, es uno de los documentos de mayor trascendencia para las Administraciones Públicas debido a tres razones:

- 1) Es un documento jurídico que faculta y vincula a las diferentes unidades que conforman las Administraciones Públicas;
- 2) Es una técnica de gestión potente, ya que aporta información valiosa para determinar la eficiencia y la eficacia de las intervenciones; y
- 3) Sirve como garantía para los administrados; en tanto que es el uso y destino de los recursos, está sometido a controles de rendición de cuentas y transparencia.

Así pues, cabe resaltar que el presupuesto como herramienta tiene funciones diferenciadas en la esfera pública y privada. En el sector privado es puramente orientativo, mientras que en el sector público es vinculante y limitativo.

El presupuesto puede ser abordado desde tres diferentes perspectivas: económica, jurídica y política. Desde la óptica económica, funciona como un instrumento de racionalización en la asignación de recursos y como principal herramienta de planeación de la política económica. Desde un enfoque jurídico, se entiende que adquiere la forma de ley al ser un documento autorizado por el Poder Legislativo, quien establece los límites de gasto del Ejecutivo durante el año fiscal. El presupuesto se convierte en una autorización normativa que obliga al Ejecutivo a realizar únicamente los gastos en él previstos. Y, finalmente, desde un abordaje político, el presupuesto se entiende como programa de acción anual que

direccionará el quehacer gubernamental. Es a través de éste que se conocen las prioridades de un gobierno. (Pérez, 2015).

Ahora bien, por otra parte, resulta relevante exhibir algunas de las prioridades de parte de la sociedad en relación al quehacer de sus gobernantes, para ello es necesario el conocer la actuación financiera de parte de sus dirigentes, a lo que Morales, (2013a) dice que

A medida que el gobierno publique la información de forma clara y oportuna se pondrá un freno a la comisión de actos deshonestos o decisiones discrecionales de parte de los servidores públicos, para con ello contribuir a disminuir la primera crisis: la de credibilidad. Si los funcionarios saben que sus decisiones o acciones podrán ser conocidas por los ciudadanos en cualquier momento mediante una solicitud de información, cuidarán cometer irregularidades.

Es por ello, que la capacidad que tiene la sociedad de evaluar el desempeño de sus gobernantes y de exigirles cuentas claras sobre su quehacer, depende que se disponga de información fidedigna, oportuna, clara y comprensible sobre los objetivos, metas y resultados gubernamentales.

En nuestro país, el reto de ser transparente no debe ni puede aplazarse ya que en los últimos años es un requerimiento que hacen diversos organismos internacionales como la OCDE y el Banco Mundial (BM), que han comenzado a presionar a los gobiernos para que sean transparentes y expliquen su proceso de toma de decisiones basadas en información.

Con los anteriores argumentos, se aprecia que la reforma presupuestal en México, dependerá en gran medida de los planes de austeridad que se lleven a cabo, para lo cual se retoma una parte de la conferencia de prensa de parte del secretario de Hacienda, Luis Videgaray:

Para enfrentar el panorama actual de disminución de los ingresos fiscales en los tres niveles de gobierno, es indispensable que las administraciones públicas realicen un esfuerzo sistemático y organizado para reducir sus gastos operativos, suprimir, reorientar o fusionar programas de gobierno que no están alcanzando los resultados esperados, reorientar los recursos a programas prioritarios y realizar una reingeniería administrativa para suprimir áreas duplicadas o que ya no tienen razón de ser (SHCP, 2015).

En este contexto, en el que la mayoría de los gobiernos hace frente a dificultades económicas y fiscales, se ha puesto en la mesa de discusión utilizar la metodología del Presupuesto Base Cero (PBC) como un instrumento para lograr una mayor eficiencia del gasto público. A continuación se

presentará un breve recorrido histórico desde los orígenes del PBC, señalando sus fortalezas y debilidades, de acuerdo con la investigación de Pérez (2015).

Orígenes del Presupuesto Base Cero

El PBC tuvo su origen en el sector privado. Fue a finales de la década de los sesenta cuando empezó a utilizarse el Presupuesto Base Cero en las grandes corporaciones privadas. El diseño de esta herramienta, de acuerdo a las aportaciones de Pérez (2015), se atribuye a Peter Phyr, quien, en 1969, junto con un grupo de analistas, desarrolló una estrategia financiera que le permitiera enfrentar dificultades.

A diferencia del modelo tradicional, el PBC hace referencia a un proceso en el que las unidades de una organización relacionan sus gastos a unos paquetes de decisión y los evalúan a la luz de las metas organizacionales, ingresos anticipados y potenciales eficiencias.

En 1976, el entonces gobernador de Georgia, Jimmy Carter, contrató a Phyr para implementar por primera vez el PBC en la administración pública. En 1979, ya convertido en presidente de Estados Unidos, se instruyó para aplicar esta técnica a nivel federal, sin obtener los resultados esperados, por lo que, en la década de los ochenta, el modelo fue abandonado por la excesiva burocracia que suponía y las crecientes necesidades de personal.

Fue en 1979 cuando el modelo se utilizó parcialmente en México en la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos (SARH), pues sólo se utilizaron los paquetes de decisión, que eran lo mismo que los programas de inversión que ya se tenían. Tampoco tuvo el éxito esperado en la aplicación. Si bien es cierto que el PBC presenta más ventajas que el presupuesto tradicional, como se puede apreciar en la tabla 4, su ámbito de aplicación es más efectivo en las funciones administrativas del gobierno.

Tabla 4
Comparativo Presupuesto Tradicional vs Presupuesto Base Cero

Presupuesto Tradicional	Presupuesto Base Cero
Principia en la base existente. Examina los beneficios-costos de nuevas actividades. Principia con unidades monetarias. No examina nuevas formas de operar como parte integral del proceso. Concluye con un presupuesto de tomar o dejar.	Principia con el programa <i>en blanco</i> . Examina costos-beneficios de todas las Actividades. Principia con propósitos y objetivos. Examina explícitamente enfoques nuevos. Concluye en alternativas de varios niveles de servicio y costo.

Fuente: Pérez (2015)

Consiste en reevaluar cada uno de los programas y gastos partiendo siempre de cero, evaluando y justificando el monto y la necesidad de cada área de gobierno y de cada programa. Cuando las dependencias están gastando más de lo necesario, se elabora el PBC para reorientar los recursos con mayor efectividad.

Además, proporciona información sobre los recursos que se necesitan para alcanzar los resultados deseados, en lugar de un porcentaje de aumento o disminución sobre el año anterior.

En suma, el PBC es un proceso de tres dimensiones: administrativo, de planeación y de presupuestación.

Ventajas del PBC

La planeación del presupuesto en la administración pública es una tarea que se realiza cada año. Como resultado de esta periodicidad, los planeadores pueden ser presa de la inercia propia de la actividad y terminar diseñando un presupuesto incremental. Ante este frecuente escenario, el PBC presenta una serie de alternativas y ventajas para el manejo eficiente de los recursos.

Algunas de las fortalezas del PBC, según los principales estudiosos de la técnica: Stonich, Kirby, Weil, Thompson y Von-Bauer (1977); Pyhrr, (1973); y Fong y Kumar, (2002), citados en Pérez (2015) son las que se enmarcan en la tabla 5:

Tabla 5
Ventajas del PBC

Ventajas	
A	Permite analizar y justificar el presupuesto por actividad, al realizar contrastes de costo-beneficio.
B	Minimiza costos al obtener la mejor alternativa.
C	Mayor involucramiento de quienes ejecutan las actividades en el proceso de planeación presupuestal.
D	Asigna recursos en forma racional y eficiente, de acuerdo con los planes estratégicos de las organizaciones y tomando en cuenta las dificultades económicas de las mismas.
E	No toma en cuenta los datos históricos de años anteriores. Se olvida del pasado para planear el futuro.
F	Permite diseñar el presupuesto desde una postura más crítica, de manera que las ineficiencias pueden reducirse.
G	Implica lograr acuerdos para la aplicación de los recursos, especificar las actividades de mayor prioridad.

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de Pérez (2015).

Como lo expresó el Secretario de Hacienda en el discurso arriba señalado, “...reorientar los recursos a programas prioritarios y realizar una reingeniería administrativa para suprimir áreas duplicadas o que ya no tienen razón de ser”, coincide la decisión con las ventajas de varios incisos de la tabla 5, especialmente los H y J.

Además, el PBC utiliza técnicas de planeación y control dentro de un marco sistemático cuyos principales elementos son los que se señalan en la figura 3.

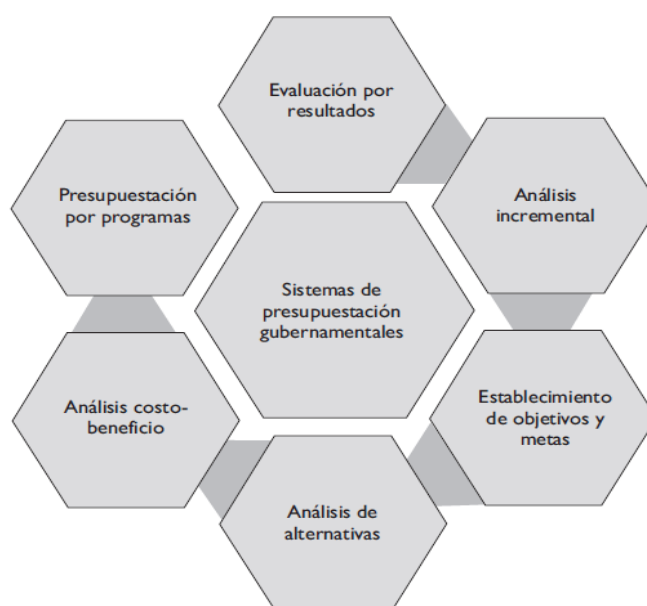


Figura 3. Técnicas de planeación y control del PBC
Fuente: Pérez (2015)

Presupuesto basado en Resultados (PbR)

De acuerdo con Pérez (2015) Paralelamente al desarrollo de los ya mencionados modelos de presupuestación, surgió el enfoque de Presupuesto Basado en Resultados (PbR). Si bien es cierto que empezó a utilizarse por el gobierno de Estados Unidos en los años sesenta y en Alemania en la década de los setenta, su mayor auge lo tuvo una década más tarde.

En los ochenta, las economías atravesaban por un periodo de inestabilidad financiera causada por años de expansión del gasto estatal. La fórmula incrementalista en el diseño del presupuesto se volvió un obstáculo para la planeación fiscal, cada vez más rígida.

Esta situación propició que surgieran otras formas de planeación presupuestal que permitieran la implementación de los programas de estabilización macroeconómica, a través de ajustes fiscales y el regreso a las reglas del presupuesto equilibrado (García y García, 2010).

En México, a partir de 2006 se empezó a cambiar la manera tradicional de presupuestar y en 2008 se adoptó el PbR como una tarea prioritaria enfocada al cumplimiento de metas y objetivos gubernamentales, a través de la optimización del gasto público. Se concluye entonces que el PbR es:

Un conjunto de actividades y herramientas que permiten apoyar las decisiones presupuestarias en información que sistemáticamente incorpora consideraciones sobre los resultados del ejercicio de los recursos públicos y que motiva a las instituciones públicas a lograrlos, con el objetivo de mejorar la calidad del gasto, así como la mejora de los bienes y servicios públicos, y promover la transparencia y rendición de cuentas (Pérez, 2015, p. 78).

Por otra parte, la implementación del PbR necesita la existencia de los siguientes elementos:

- Información sobre los resultados de las acciones financiadas con el presupuesto público, generada a través de un sistema de seguimiento y evaluación.
- Procedimientos explícitos debidamente formalizados sobre la manera en que la información será analizada y considerada en el proceso de formulación del presupuesto.
- Estructura de incentivos complementaria al sistema presupuestario que motive a las instituciones públicas a alcanzar mejores resultados.
- Normas sobre administración financiera que permitan la flexibilidad necesaria para que las dependencias utilicen con eficiencia sus recursos para el logro de resultados (García y García, 2010, p.38).

Aguilar (2013), coincide en que la generalización de la evaluación como practica obligatoria de la acción gubernamental por razones financieras, administrativas, institucionales y políticas que se ejerce con referencia a diversos valores que se enfocan a materias que han ofrecido elementos informativos para articular la evaluación con la programación operativa, y el presupuesto, el cual ahora transita de un presupuesto por objetivos o por programas hacia uno por resultados.

Como se puede apreciar en la figura 4, el proceso para la implementación del PbR.

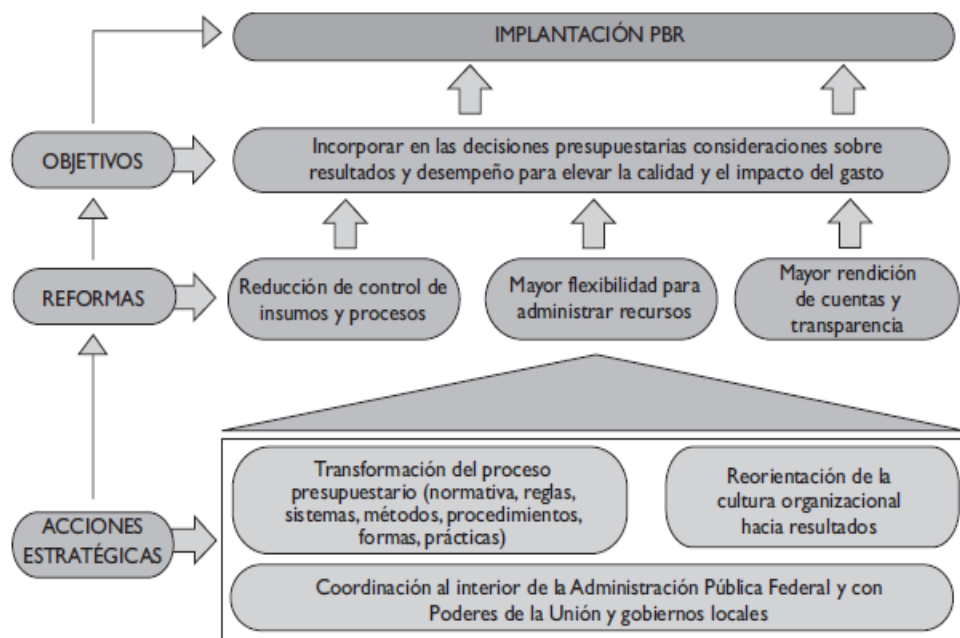


Figura 4. Objetivos, reformas y acciones para la implementación del PbR
Fuente: Pérez (2015).

De la figura 4, se puede observar que el proceso de implementación del PbR coadyuvará en la toma de decisiones presupuestarias, motivando con ello el aprovechamiento de los recursos públicos y promoviendo con ello la transparencia y rendición de cuentas.

La Metodología del Marco Lógico (MML), de acuerdo con la publicación de Pérez (2015), es una herramienta para el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de los programas gubernamentales. Con esta metodología se construye la Matriz de Indicadores de Resultados (MIR), que concentra toda la información del programa para el proceso de planeación, monitoreo del desempeño y rendición de cuentas.

La MIR permite establecer objetivos claros, definición y medición de metas, debido a que se trata de una herramienta de gestión pública orientada a resultados y concentra información vital para la toma de decisiones.

Etapas para la elaboración de la Matriz de Marco Lógico (MML)

1. *Definición del problema*: necesidad de identificar el problema principal, su magnitud, delimitación de la población afectada por el problema (población potencial).
2. *Análisis del problema*: identificar a personas y grupos relacionados con el problema, conocer los intereses de los afectados, determinar actores claves con influencia en su resolución.

Construcción del árbol del problema: analizar causas (raíces) y efectos (follaje) del problema principal.

3. *Definición del objetivo*: construcción del árbol de objetivos (proyección de la situación futura deseada). Se busca transformar el problema definido y analizado en una solución factible y realista del mismo. Convertir las causas en medios y los efectos en fines.

4. *Selección de alternativas*: definición y comparación de posibles alternativas para el programa. Las alternativas se deducen del árbol de objetivos.

5. *Definición de la estructura analítica del programa*: fin superior del programa alineado al Plan Nacional de Desarrollo (PND) o al programa sectorial, propósito (objetivo a lograr, un solo resultado), componentes (medios identificados en el árbol de objetivos) y actividades (medios indirectos del árbol de objetivos), tareas necesarias para contribuir directamente al componente.

6. *Elaboración de la Matriz de Indicadores de Resultados* siguiendo la siguiente estructura, obsérvese la tabla 6:

Tabla 6
Matriz de Indicadores de resultados

Nivel	Resumen Narrativo	Indicadores	Medios de Verificación	Supuestos
Fin				
Propósito				
Componentes				
Actividades				

Fuente: Pérez (2015)

Concluye Pérez (2015) que el PBC puede ser de utilidad en la presupuestación de gastos operativos y administrativos de gobierno (La caja negra), así como para el proceso de reingeniería administrativa del gobierno, por lo que afirma lo siguiente:

El PBC puede ser un complemento para el PBR, especialmente en la presupuestación de las áreas internas de gobierno que no tienen impacto directo en la población. Por el contrario, el PbR es más efectivo para la presupuestación de programas sustantivos de gobierno que impacten en el ciudadano. Por ello, es más completo como un sistema integral de planeación, presupuestación, ejercicio, seguimiento, control y transparencia de los programas y recursos públicos. En el gobierno mexicano se tiene más experiencia en la utilización de este último y, poco a poco, se ha perfeccionado su implementación. Aun así, el reto es consolidar su adopción como herramienta de planeación presupuestal en otros órdenes de gobierno,

primordialmente a nivel municipal. Frente a la escasez de recursos es importante, además de aplicar el PBC en áreas administrativas, ampliar el ámbito de aplicación del PbR, establecer la obligatoriedad de indicadores, ampliar la evaluación a más programas y bajo enfoques más diversificados y mejorar el diseño de la MIR para lograr mayor calidad en la información que proporciona.

En aras de aplicar los ajustes que anunció en conferencia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Dr. Luis Videgaray, el 30 de Enero de 2015, con el Presidente de la República, el Lic. Enrique Peña Nieto en el poder, sobre las perspectivas económicas 2015-2016 en la que se anunció un recorte al gasto público 2015 por un monto de 124 mil 300 millones de pesos del gasto público, lo que representa el 0.7% del Producto Interno Bruto, (PIB), se considera que la aplicación en México del PBC alineado al PbR pudieran ser una medida *ad doc* a las necesidades del saneamiento Finanzas Públicas apegada también a las exigencias de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG).

En razón con la anterior descripción, nos proponemos a exponer que los aspectos del PND deben alinearse hacia el crecimiento sostenido, es por ello que resulta imperante disminuir el gasto corriente del gobierno (Reta, 2013).

Coincide Villanueva (2013), en que a nivel federal, estatal, y municipal se han implementado políticas, programas y proyectos orientados a fortalecer nuestra democracia, buscando que el ejercicio de gobierno, cumpla con criterios de transparencia, eficacia, eficiencia y economía, como lo señala la Constitución, bajo sistemas de gestión modernos y orientados al ciudadano. (p.589)

1.5 La Transparencia y Rendición de cuentas en el contexto Internacional

Los términos Transparencia, Acceso a la Información o Rendición de Cuentas, se utilizan como sinónimos. Aunque estos tres conceptos guardan relación entre sí, son en realidad nociones distintas.

De acuerdo con Almeida (2014), la rendición de cuentas y la transparencia fiscal son elementos claves de la gestión pública, y suponen un acceso inmediato a la información sobre las orientaciones, proyecciones, metas y contabilidad de las actividades del sector público. Estos procesos contribuyen a mejorar la generación de ingresos, asignación de recursos y la consecución de financiamiento, lo que a su vez tiene un impacto positivo en el crecimiento, la eficiencia, la eficacia, la equidad, la reducción de la pobreza y el crecimiento sostenible, principalmente.

El avance democrático de los gobiernos a nivel internacional, requiere de órganos de fiscalización autónomos provistos de las facultades necesarias para poder llevar a cabo una eficiente supervisión del manejo de las finanzas públicas. La rendición de cuentas de los gobernantes ante la ciudadanía y el perfeccionamiento de los mecanismos de fiscalización, son factores que contribuyen a lograr una mayor transparencia y eficiencia en el ejercicio de la gestión pública.

Hablando en términos financieros, tenemos que:

En general, se está de acuerdo en que las economías de mercado funcionan mejor cuando hay transparencia, que los recursos solo pueden asignarse bien si se dispone de buena información. Pero, aunque los mercados –En especial los mercados financieros- predicen la transparencia para los demás, aplican estrategias para difundir lo menor posible de información, en su caso; al fin y al cabo, con unos mercados transparentes y competitivos, los beneficios disminuyen hasta quedarse en nada. Sí se le pregunta a cualquier persona que trabaje en el sector, dirá que unos mercados así, son un horror. Son la lucha por la vida, con muy pocos elementos positivos. Por eso dan tanta importancia a los secretos empresariales y confidencialidades (Stiglitz, 2015).

Todo lo anterior es una triste realidad, en base a la experiencia del autor, aunque se supone que el Gobierno debe de presionar en dirección contraria para ser justo y equitativo y contrarrestar esas tendencias, así estaríamos en un escenario de transparencia, con relación a la rendición de cuentas:

En el entorno internacional, se observa que la rendición de cuentas es una realidad, como parte de los ejercicios cotidianos que la ciudadanía y los grupos sociales organizados realizan en donde exige: a que se rinda cuentas, que explique a satisfacción su actuar, sus omisiones y sus decisiones. La evaluación al desempeño de los servidores públicos y funcionarios es una constante a la que están sometidos de manera continua y como parte de su mismo esquema de trabajo (Nájera, 2013, p.137).

En publicación de Dictamen-iniciativa que presentó el Comité Económico y Social Europeo sobre la temática de “Combatir la corrupción en la UE: afrontar las preocupaciones de las empresas y la sociedad civil”, exponen y proponen lo siguiente:

La Comisión Europea debería garantizar que existen canales adecuados para develar casos de corrupción en los procedimientos de contratación pública en la esfera nacional y local, así como mejorar las posibilidades de obtener compensación, incluso por parte de agentes distintos de

aquellos directamente afectados. Además, debería fomentarse el recurso a los «pactos de integridad», es decir, el compromiso de las autoridades públicas y las empresas para elevar el grado de transparencia e integridad en la contratación pública. Hay que exigir con mayor rigor un comportamiento ético y el cumplimiento por parte de las empresas estatales y la administración pública, en la esfera tanto nacional como regional y local (Comité Económico y Social Europeo, 2015).

En el contexto global, *accountability* o rendición de cuentas como obligación del sector público, ya que:

Es un pilar necesario para el desarrollo democrático de un país o región, ya que contribuye con el reforzamiento de la legitimidad, la implementación de las políticas públicas efectivas y la mejora continua en el uso de los recursos. En diferentes países, *accountability* o rendición de cuentas, se traduce en mecanismos de control, de acceso a la información, de sanciones, de organizaciones especializadas, así como la participación ciudadana e inclusive de corresponsabilidad sociedad-gobierno (Villanueva, 2013, p.589).

Indudablemente, muy reforzada la opinión, todos estos esfuerzos se espera que se vean reflejados en la *praxis* pública en México.

1.6 Teorías administrativas del sector público

El presente estudio merece un especial análisis por la importancia que representa la rendición de cuentas y transparencia de las finanzas públicas a través de la armonización contable del sector público de los países, de México y de Sinaloa; iniciamos con la revisión de las principales teorías que sustentan la temática en cuestión.

Es un deber, el reconocer las teorías que dan sustento a los cambios en las organizaciones gubernamentales, las cuales son variadas, sin embargo, consideramos pertinente citar y apoyarnos en las siguientes tres, ya que en estas últimas nos centraremos de acuerdo a la problemática de la presente investigación.

Teoría de la actividad financiera del Estado

En este contexto, tenemos a la teoría de la *actividad financiera del Estado*, según Garza (1999, p.5) la cual ha sido definida por el fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega, como “aquella que desarrolla el Estado con el objeto de procurar los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción

de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”, dentro de las principales tenemos de acuerdo con Faya (2008) *a la teoría de la utilidad relativa o marginal de Sax*, la cual señala este autor que “la economía pública, al igual que la economía privada, procura la máxima utilidad posible”. Esta teoría y las colaterales sostienen que la utilidad de los gastos públicos debe tener el reconocimiento de las distintas clases sociales (p.11).

El mismo autor, cita *a la teoría sociológica* iniciada por Wilfrido Pareto, en la cual considera que debido a la heterogeneidad de las necesidades e intereses colectivos y a la dificultad para homogenizar las necesidades individuales, adquieren primacía el criterio y la voluntad de los gobernantes sobre los juicios singulares cuando se establecen las prioridades de las necesidades a satisfacer. Para esta teoría las necesidades públicas son aquellas que los habitantes sienten o deberían sentir como miembros de la comunidad política y que son satisfechas con el gasto público, aunque no sean advertidas por muchos de los miembros que contribuyen con las cargas públicas. La principal aportación de esta teoría fue la incorporación del denominado *principio social* que fue aceptado con mucho entusiasmo por la doctrina internacional.

Teorías de la Administración Pública

En cuanto a la teoría de la *Administración Pública*, las personas que trabajan en este tipo de organizaciones, no tienen libertad de decisión sobre un cambio en el ejercicio laboral dentro del sector público, para lograr la eficiencia, eficacia y efectividad, se trata de una función histórico nacional, constreñida a la situación concreta que ocupa dentro de la administración pública la burocracia pública (Habermas, 2000).

La administración pública está destinada históricamente a cambiar de fondo, en sentido de cascada, es decir, a partir de un cambio federal, seguido de las entidades federativas, y proseguir con el ámbito municipal.

Indiscutible el citar la teoría de un clásico exponente de la *teoría de la burocracia*: Max Weber, por lo que De la Rosa (2002), aborda las implicaciones teóricas del nuevo institucionalismo en el análisis organizacional. Para ello, expone en su publicación la importancia del estudio de las organizaciones y las instituciones, en el caso de estudio que nos ocupa, citaremos a las teorías de la Burocracia.

La burocracia puede ser entendida –en términos del sentido común– como aquel aparato estatal que gobierna a la sociedad, como aquellos individuos que se encuentran atrás de los mostradores, o como aquellos trámites infinitos necesarios para la consecución de un fin. No obstante, ello nos

dice poco de lo que en realidad es la burocracia. Por esto, el punto de referencia obligado para el análisis de la burocracia se encuentra en Weber. Veamos brevemente la concepción weberiana de burocracia.

Partiendo de la noción de poder, Weber desarrolla su análisis de la burocracia. Si bien la burocracia puede ser entendida como un mecanismo para ejercer poder, ésta, más que representar una forma genérica de poder, representa una forma específica de poder; y es esta forma específica de poder, conceptualizada por Weber como dominación, la que este autor utiliza para el análisis de la burocracia. Concretamente, la dominación es un tipo especial de poder que se caracteriza por encontrar obediencia y ser legítima, y la burocracia es un tipo especial de dominación: la legal-racional, por tanto, para Weber (2014) la burocracia es el tipo técnicamente más puro de dominación legal-racional. Sin embargo, esta dominación encuentra su lugar en las organizaciones: la burocracia es, por tanto, la forma más moderna de organización. No obstante, ésta forma de organización (o administración burocrática) no es real, simplemente simboliza el *tipo ideal* que Weber utilizó para entender y pronosticar el desarrollo de la sociedad moderna; de ahí, todos los atributos que hacen de la burocracia una forma de organización superior en comparación con otras formas. De esta manera, el tipo ideal burocrático de Weber encuentra su sustento en el saber profesional especializado, el sistema de reglas y el sistema jerárquico; son estos aspectos los que permiten que la burocracia –en tanto tipo ideal– sea precisa, continua, y confiable, pero sobre todo, racionalmente efectiva.

Sin embargo, pasarían años para que este tipo ideal weberiano fuera estudiado, en términos concretos, como ‘modo ideal’. El primer autor que traslada el tipo ideal weberiano al ámbito propiamente organizacional fue Merton (1984). Pero a diferencia de éste, en la década de 1950, son Blau (1969) y Gouldner (1964) los que realizan casos de estudios concretos para el análisis burocrático. No obstante, los legados de Merton son valiosos: disfunciones burocráticas, círculos viciosos, desplazamiento de medios, funciones latentes; de hecho, este autor fue la base conceptual para los estudios de Blau y Gouldner. Poco después, en la década de 1960, Crozier, bajo la misma orientación metodológica de estudio de caso profundiza en el análisis burocrático destacando el carácter estratégico de los actores y llegando a definir a la organización burocrática como aquella que no se corrige en función de sus propios errores o, en otras palabras, como un conjunto relativamente estable de círculos viciosos (Crozier, 1974, citado en De la Rosa, 2002).

En términos muy concretos, concluye De la Rosa (2002), las teorías de la Burocracia se han concebido como una forma de organización diseñada para la dominación de los individuos que la integran y como una forma de organización con una capacidad para adecuarse a sí misma pero con una incapacidad para adecuarse a su ambiente.

De acuerdo al contexto decisorio, todos los administradores públicos toman decisiones que afectan la vida de las personas. Se toman en nombre del cuerpo y emplean recursos públicos, sin embargo, Harmon y Mayer (1999) citados en López Portillo (2013), señalan que:

Todos los que participan en la administración pública toman decisiones con base en las leyes, las normas y las tradiciones públicas. Pero además sus decisiones reflejan juicios fundados en valores que surgen de configuraciones peculiares de factores en situaciones particulares. Las decisiones, como los juicios en que se basan, proceden de las relaciones mutuas entre lo general y lo específico, lo personal y lo impersonal (p. 41).

Lo anterior refleja que el marco en el que opera la administración pública, los cuales pueden ser de carácter decisorio, organizacional y normativo, debido a que se trata de comprender de cómo y por qué los administradores públicos actúan como lo hacen en los contextos organizacionales, así mismo, se delimitan las características de la burocracia de acuerdo a lo que se ha descrito respecto a las aportaciones de Max Weber en esta temática, ya que es la organización la que tiene bajo su cargo la operación de la administración pública.

Por su parte, Lu (2013), sostiene que los paradigmas que compiten han surgido para dar sus propias respuestas acerca de la naturaleza y los supuestos de la administración pública, sin que nadie de ellos alguna vez capaz de dominar. Sostiene que la teoría de la administración pública tiene, desde su creación, se ha ido a través de una sucesión de seis paradigmas: la política/dicotomía administración (1900-1926), los principios de la administración pública (1927-1937), la administración pública como la ciencia política (1950-1970), la administración pública como de gestión (1950-1970), la administración pública como la administración pública (1970-presente), y la gobernanza (1990-presente). El autor también delimita el pluralismo en la teoría de la administración pública, que podría incluir las teorías del control político de la burocracia, las teorías de la política burocrática, las teorías de la gestión pública, la teoría de la elección racional, las teorías de gobierno, y así en. Admiten que ninguna teoría por sí solo es capaz de contabilizar la complejidad del campo.

Las teorías sobre el crecimiento del Gasto Público

Durante muchos años el tema casi excluyente en el campo de las Finanzas Públicas era el estudio de la tributación, mientras el gasto público recibía poca atención. De acuerdo a Bulacio (2000), esta observación fue formulada por Samuelson en su clásico artículo *A Pure Theory of Public Expenditure*, Justamente fue a partir de esta obra y de los trabajos de Richard Musgrave y otros importantes autores que la teoría de los bienes públicos recibió su principal impulso.

La definición de la naturaleza de los bienes públicos que los distingue de los bienes privados, la formación de la demanda agregada y la provisión eficiente desde el punto de vista social, son resultados de estas contribuciones. Si bien estos desarrollos ayudaron a comprender las propiedades de los bienes públicos no arrojaron luz sobre la dinámica que analiza este trabajo acerca del tamaño del Estado. Sobre este aspecto no existe consenso entre los principales autores acerca de cuál debería ser el tamaño del sector público. Dentro de las posturas extremas están aquellos que sostienen que el tamaño del Estado debe restringirse a su mínima expresión. En esta postura se encuentra J.M. Buchanan quien afirma que los bienes públicos explican el gasto público en el equivalente al 10% del PIB. El resto del gasto existe porque los impuestos recaudados son de propiedad común y tienden a beneficiar a grupos particulares. Una postura opuesta la encontramos en Musgrave para quien lo importante no es el tamaño sino la composición del gasto, y si los fines lo justifican conviene efectuarlo.

Otras teorías que cuentan con cierto consenso en la explicación del aumento del gasto público pueden encontrarse dentro del campo de *Public Choice*, se trata de la *teoría de la elección pública*. Algunos autores sostienen que la explicación para el aumento del gasto puede encontrarse analizando la conducta de los funcionarios públicos.

Esta teoría, a la que podemos denominar *efecto burocracia*, argumenta que los funcionarios actúan en su propio interés maximizando la cantidad de recursos que ellos pueden manejar. Cuentan a su favor que disponen de información privilegiada, circunstancia que les posibilita lograr su propósito. Esta conducta maximizadora de los funcionarios se refleja en el agregado en una tendencia expansiva del gasto público. La crítica que se formula a esta hipótesis es que si bien estas conductas pueden tener resultado en el corto plazo, en un período más largo encuentran obstáculos emergentes del financiamiento que deben encontrar. Es aquí donde se centra nuestra principal atención, esta es la teoría principal que rige esta investigación debido a la línea de investigación que es la transparencia.

Las explicaciones ofrecidas por los hacendistas para justificar la tendencia al incremento y/o disminución del gasto público en las diferentes economías del mundo son muy diversas, para el caso que nos ocupa, nos centraremos en las teorías del lado de la oferta, es decir, de parte de los representantes del sector público: los funcionarios.

Cuando se analiza el comportamiento de los funcionarios públicos, que, en definitiva, son quienes acaban proveyendo los bienes y servicios de la actividad pública en un buen número de casos, cita Bustos (2015), que la referencia obligada son las aportaciones de Niskanen, quien formula su modelo distinguiendo entre el burócrata y la agencia que le entrega los fondos para su labor.

El análisis de Niskanen considera que existe una diferencia entre la información disponible para la agencia y para el funcionario. Aquella sólo observa el nivel del servicio público suministrado y asigna el presupuesto (B), considerando que existe una relación entre éste y la calidad del servicio prestado, pero desconoce el coste de entregar las distintas unidades de bienes o servicios públicos.

El funcionario, por su parte, si conoce el coste de suministrarlas, y además, tiene sus propios intereses en el proceso. En efecto, se considera que el responsable de una sección dentro de un Departamento ministerial, o en general de una unidad de gasto, desea hacer máximo el presupuesto de que dispone, pues su importancia en la organización burocrática o, incluso su propia autoestima, depende de la cantidad de fondos que administra (Q). A partir de estas nociones, se produce una situación similar a la representada por la figura 5.

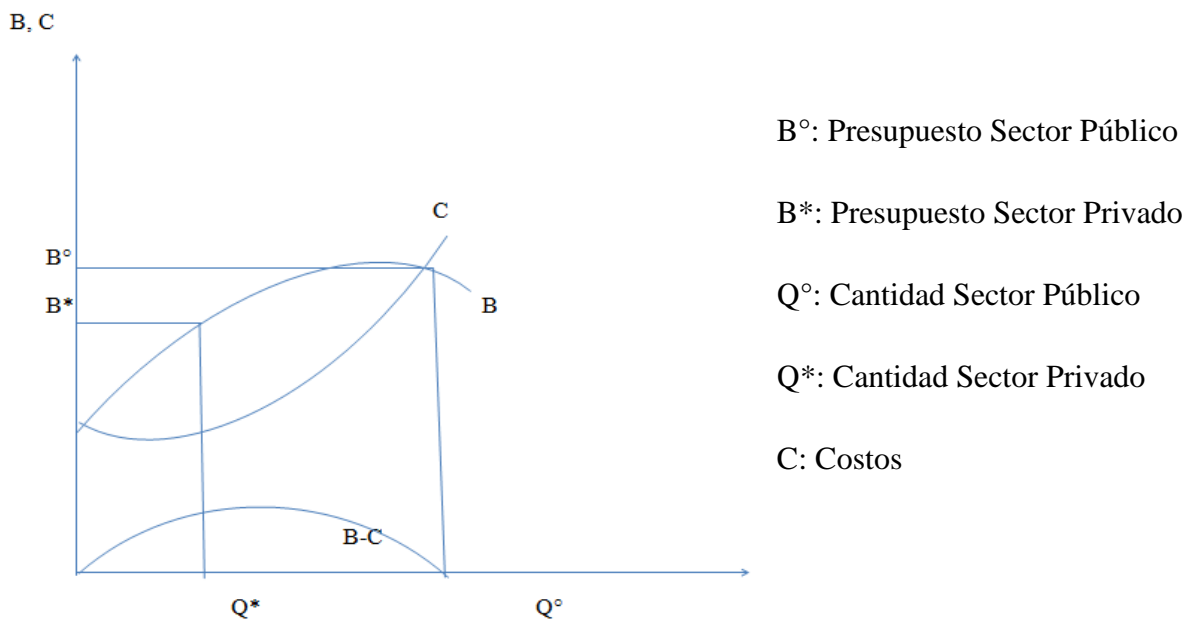


Figura 5. Comportamiento de los funcionarios en el gasto presupuestario.
Fuente: Bustos, 2015.

En la figura 5, se aprecia que el presupuesto que está dispuesto a entregar la agencia para la provisión de servicios públicos es creciente, lo que se indica con la línea B. Los costes, en cambio, son crecientes a una tasa cada vez mayor, lo que señalamos con la línea C. Por último, la línea B-C representa la diferencia entre el presupuesto recibido y el coste de producir el servicio público.

Bustos (2015) argumenta que si el comportamiento de los funcionarios fuera similar a una empresa que tratase de hacer máximo el beneficio, se elegiría aquella cantidad donde la diferencia entre ambos elementos fuera lo mayor posible, es decir, se optaría por la cantidad Q^* , con un presupuesto B^* , y, además esta solución sería eficiente. Ahora bien, si los funcionarios pretenden disponer de un presupuesto amplio, elegirían la cantidad Q^o , con un presupuesto mucho mayor, B^o . De este modo, se explica el fenómeno habitual de que toda unidad de gasto tiende a agotar el presupuesto que se le asigna.

Además de estas conclusiones, se han apuntado otros elementos que explicarían como la conducta de los funcionarios colabora al crecimiento del gasto público. Entre ellos citemos los siguientes:

Si la agencia no puede comprobar el coste real de suministrar distintas unidades de servicios públicos, puede considerar que aquellas unidades de gasto que no agotan el presupuesto que se les atribuye, reciben fondos excesivos. En tales circunstancias, se recortarán los fondos disponibles en futuros presupuestos. De esta manera, se elimina cualquier incentivo para que los responsables de la unidad de gasto traten de hacer mínimos los costes de su gestión, pues el único resultado palpable de su eficacia será disponer de menos fondos en el futuro, sin que pueda mejorarse, en periodos sucesivos la calidad de los servicios suministrados.

Es conveniente mencionar la segunda teoría: *La Ley de Wagner*, que ha despertado sumo interés entre los economistas del sector público desde su redescubrimiento a través de la recopilación *Classics in Public Finance* de Musgrave y Peacock (1958). Se ha discutido y se discute su formulación adecuada, dada la ambigüedad del propio Wagner, y se contrasta una y otra vez tanto para países desarrollados como para países subdesarrollados o en vías de desarrollo.

El análisis de Wagner, expuesto en el artículo de García (2004), como él mismo argumenta, se basa en su observación de la realidad: La ley de la creciente expansión de las actividades del Sector Público, y particularmente del Estado, se convierte, para la ley económica fiscal, en la ley de la expansión creciente de los requerimientos fiscales. Los requerimientos del Estado crecen, y a menudo incluso más.

García (2004) reinterpreta los supuestos de la Ley de Wagner en los siguientes términos:

- 1) Un número sustancial de bienes públicos es de lujo, por lo que el gasto público en su conjunto es elástico con respecto a la renta.
- 2) A medida que tiene lugar el desarrollo es de esperar que cada vez sean mayores los fracasos del mercado para lograr una asignación eficaz de los recursos.

El hecho de no haber sido trasladada a un modelo matemático por su autor probablemente contribuye a su sobre simplificación con los diferentes autores limitándose a contrastar empíricamente la elasticidad renta de los gastos públicos, aunque una interpretación más exacta de la ley de Wagner requiere considerar más cuidadosamente la cuestión de la complejidad que justifica una creciente intervención gubernamental. La adición de factores de oferta no ha sido adecuadamente tenida en cuenta en la formulación original de la ley. En Buchanan y Tullock (1978) la ley de Wagner es corregida como *Wagner al cuadrado*. Su sugerencia es que el sector público está fuera de control puesto que el gasto público como una proporción del gasto total continúa expandiéndose pero sin una subida correspondiente en el output público debido al poder político de los funcionarios que ejercen una presión hacia arriba en sus salarios por encima de los deseos de los compradores finales de los servicios públicos. Esto guarda cierta similitud con el modelo del Leviatán (Brennan y Buchanan, 1980) que describe como los poderes tradicionales de creación de dinero y deuda se utilizan por el sector público como una fuente adicional de ingreso para aumentar su tamaño (García, 2004).

En el caso de Corona y Díaz (1994), hacen un recuento de las teorías del gasto público, citan en primer término la Ley de Wagner, la que coinciden con García (2004), denominándola estos como una hipótesis, la definen de esta manera:

El gasto público crece más que la producción de un país a lo largo del tiempo (en otras palabras, el gasto público como % del PIB aumenta) por tres razones:

- a) El cumplimiento de la ley.
- b) Aparición de bienes y servicios que requieren gran inversión en tecnología.
- c) Demanda de bienes que pueden ser un monopolio natural, que producen externalidades positivas o en los que la propiedad pública es importante para la estabilidad económica.

El estudio de las teorías administrativas resulta interesante, sobre todo sí los elementos de estudio están inmersos en ella, tal es el caso de las teorías antes citadas.

1.7 Aspectos de Política fiscal

1.7.1 Aspectos internacionales

En este apartado se iniciará por describir el concepto de política fiscal, que de acuerdo a Margáin refiere que:

Política fiscal es el término usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de las tasas de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de mantener la ocupación plena y los precios estables, en otras palabras, con el propósito de estabilización (1998, p.3).

A razón de lo anterior, las decisiones políticas que adopta un país pueden afectar a sus vecinos de forma positiva o negativa. Por ello, los países de la Unión Europea (UE) se han comprometido a cooperar en la preparación de sus planes presupuestarios y económicos nacionales. El objetivo que se persigue es dotar a las finanzas públicas de una base más segura, promover la disciplina y la gobernanza y realizar reformas estructurales fundamentales para impulsar la competitividad. También se prevé el análisis de la contribución de la política fiscal para lograr esos objetivos, para esto, los gobiernos nacionales tienen libertad para establecer su legislación fiscal según sus propias prioridades, sin embargo, tienen que respetar determinados principios fundamentales como la no discriminación y la libre circulación en el mercado interior. La UE aporta como complemento sus procedimientos de cooperación y un marco jurídico que garantiza una fiscalidad justa y eficaz de las actividades transfronterizas (Unión Europea, 2015).

Las herramientas más eficaces para fortalecer la demanda y mejorar la igualdad son las políticas fiscales, las políticas de impuestos y gastos que decide el Congreso. Por otra parte, las políticas fiscales inadecuadas hacen recaer una carga excesiva sobre las políticas monetarias (Stiglitz, 2015).

De acuerdo con Martínez y Miguel (2014):

La pertenencia a la Unión Monetaria Europea imposibilita la utilización de la política monetaria como instrumento de política económica, dado que la soberanía sobre la misma ha sido cedida al Banco Central Europeo. Esta circunstancia provoca que la política fiscal, así como la política presupuestaria hayan cobrado una relevancia trascendental durante la crisis. La estabilidad presupuestaria y la consolidación fiscal han actuado como un ancla, impidiendo que la corriente nos arrastre a las profundidades. Sin embargo, las bondades de este principio presupuestario deben ser complementadas por otras iniciativas de reforma en

materia fiscal y presupuestaria y en general de política económica, que permitan una salida efectiva de la crisis.

Una implicación directa es la relevancia adquirida por la política fiscal y la política presupuestaria, convirtiéndose en herramienta esencial del Gobierno para el logro de los objetivos económicos. Su diseño es un poderoso instrumento para promover la consecución de metas de crecimiento y generación de empleo en la economía, así como de estabilidad y sostenibilidad, tanto por su flexibilidad como por su potencial alcance en sus vertientes de recaudación de ingresos públicos y de desarrollo de políticas de gasto público.

A su vez, la política fiscal desempeña un papel importante en su función redistributiva, fundamentada tanto en razones éticas y de justicia social, como en argumentos de eficiencia y de resguardo de la gobernabilidad del sistema económico— a través de la aplicación de un sistema impositivo progresivo, del desarrollo de una política de transferencia de rentas (pensiones, jubilaciones y subsidios), y de la ejecución del gasto público social en bienes denominados *preferentes* (salud, educación y vivienda), junto con programas de asistencia social y de lucha contra la pobreza (Martínez y Miguel, 2014).

Por otra parte, la literatura sobre la relación entre política fiscal y crecimiento en el corto plazo, de lo que adolece gran parte de los países del mundo, se debate entre las teorías que predicen que los estímulos pueden aumentar el consumo agregado, la demanda y por tanto el PIB (modelo keynesiano y neo keynesiano) y la que sostiene que su efecto es nulo e incluso negativo (neoclásicos). El modelo keynesiano es un modelo de desequilibrio en el que se asume rigidez de los precios.

Precisamente, artículos recientes como los de Giavazzi y McMahon (2011) y Auerbach y Gorodnichenko (2012) citados Félix y Sanz (2013), señalan que el efecto de las políticas fiscales expansivas dependerá de las circunstancias de la economía, como la existencia de más o menos recursos ociosos. En concreto, el impacto de los estímulos fiscales sobre el crecimiento económico varían en función de:

- a) Existencia de recursos ociosos. En las fases económicas en las que se produce un mayor nivel de desempleo o capital físico sin utilizar, los estímulos fiscales podrían poner a trabajar esos recursos ociosos, sin riesgo de generar mucha inflación.
- b) Efectividad de la política monetaria. En los periodos en los que la política monetaria pierde efectividad, la política fiscal es la única que puede afectar al crecimiento económico.

Un caso muy concreto se produce cuando el tipo de interés está próximo a su límite inferior de cero. Entonces los estímulos fiscales no tienen apenas riesgo de generar un aumento en los tipos de interés y en la inflación que terminen perjudicando la actividad económica.

c) Porcentaje de población con restricción crediticia. Los individuos que tengan restricciones crediticias consumirán lo mismo tanto si se produce un estímulo fiscal como si no se lleva a cabo. Por lo tanto, la existencia de un porcentaje elevado de la población con restricciones crediticias limitará la validez de la *equivalencia ricardiana* e incrementará el efecto positivo de las políticas expansivas sobre la demanda.

d) El carácter temporal o permanente de los cambios. El carácter temporal y la reversibilidad de la política expansiva aumentan su efectividad porque la reacción de los hogares reduciendo su consumo será menor.

e) El grado de confianza que genera la economía. Cuando los agentes económicos y los mercados financieros confían en las perspectivas futuras de un país y en la situación de sus finanzas públicas reducen en menor medida su consumo e inversiones ante estímulos fiscales. Por lo tanto, aumentos del gasto en países con menores niveles de déficit y deuda pública tendrán mayor efecto que en aquellos otros con una situación más deteriorada.

f) La apertura comercial. La apertura comercial hace perder algo de efectividad a los estímulos fiscales porque una parte de su impacto se filtrará hacia el exterior en forma de mayores importaciones. La existencia de tipos de cambios flexibles también contribuye a disminuir el impacto de las políticas fiscales expansivas.

Concluyen los autores en que en las fases de recesión se producen cuatro de las seis características que aumentan el efecto positivo de los estímulos fiscales: más recursos ociosos, la política monetaria no tiene canales para afectar a la economía, los estímulos son de carácter temporal y hay un mayor porcentaje de hogares con restricción crediticia. En definitiva, las políticas expansivas tendrán mayor alcance en las fases de recesión económica. Por el contrario, en las fases de expansión económica el multiplicador del gasto público es próximo a cero. Cuando no hay recursos ociosos porque el desempleo es pequeño y la utilización del capital físico está próxima a su máxima capacidad, los estímulos fiscales se traducirán en mayor tipo de interés e inflación con el consiguiente efecto negativo sobre el crecimiento económico. En consecuencia, las crisis económicas provocarán que el multiplicador de los estímulos fiscales sea superior a otras fases económicas.

1.7.2 Aspectos generales

En opinión de Bastidas (2014), señala que todos los gobiernos en el mundo actúan sobre la economía de sus países a través de las políticas económicas mediante las cuales se formulan un conjunto de medidas discrecionales adoptadas para intervenir y controlar las variables económicas a fin de alcanzar objetivos macroeconómicos como: el crecimiento económico, la estabilidad de los precios, el pleno empleo y el equilibrio exterior.

Por su parte Ayala (2001), enfatiza que el gobierno obtiene ingresos de distintas fuentes aunque la principal es la recaudación de impuestos. A través de la imposición o recolección de impuestos el gobierno tiene la capacidad de transferir recursos de unos individuos, sectores, regiones y ramas de la económica a otras. La política tributaria es el mecanismo más poderoso con que cuenta el Estado para influir en la asignación de recursos y la distribución del ingreso y la riqueza (p.220).

Así vemos que en términos de política fiscal Samuelson (1999), establece que consiste en la fijación de los impuestos y del gasto público para ayudar a amortiguar las oscilaciones de los ciclos económicos y contribuir a mantener una economía creciente de elevado empleo y libre de una alta volátil inflación. Algunos de los primeros entusiastas del enfoque Keynesiano creían que la política fiscal era como un pomo que podían girar para controlar o sintonizar perfectamente el ritmo de la economía (p. 635), situación que la que difiere Núñez (2001), ya que detalla que los objetivos de la política fiscal en su actividad, al señalar que

El Estado se propone diversos fines, algunos de estos pueden obtenerse sin recurrir deliberadamente al proceso ingreso-gasto como instrumento principal de su política, en rigor, la consecución de la mayor parte de los fines del Estado moderno requiere la realización de erogaciones monetarias y por lo tanto la obtención de recursos para hacer frente a ellas. La forma concreta en que el Estado determina el monto total y la composición de las erogaciones y de los recursos expresa la política fiscal adoptada.

En este sentido, el mismo autor manifiesta en su obra que en la política fiscal puede proponerse diversos objetivos y los más relevantes son satisfacción de las necesidades sociales, correcciones en la asignación de recursos, redistribución del ingreso, estabilización de la economía, desarrollo económico, independencia nacional y equilibrio territorial.

Por otra parte, la política fiscal de México, a través del Gobierno Federal, comprende el uso deliberado de impuestos, gasto público y operaciones de la deuda pública para influir sobre la actividad económica.

Esta política fiscal se integra principalmente por tres conceptos básicos que son: política de ingresos,

política de gasto y técnica fiscal. La política de ingresos tiene que ver con la forma en que el gobierno federal financia el gasto público, y para ello tiene tres formas de hacerse llegar de recursos a través de: recaudación de impuestos, endeudamiento interno o externo y emisión de papel moneda.

Es necesario enfatizar como antecedente en esta temática la postura actual de la no dependencia de México con respecto a los ingresos petroleros. En la presente investigación nos centraremos en el estudio de la política del gasto público, en cuanto a los procesos y características del registro contable de acuerdo a la LGCG vigente. Como podemos observar desde estas bases teóricas, la política fiscal ostenta la oportunidad de diseñar la política del gasto que es en la que se centrará la presente investigación.

1.7.3 Componente de la política Fiscal en México: El Gasto Público

Uno de los principales hechos estilizados en la economía política institucional es que la forma de gobierno afecta el nivel del gasto público. En los sistemas presidenciales, las decisiones respecto del volumen del presupuesto y las decisiones respecto de cómo asignar el presupuesto entre usos alternativos son realizadas en forma secuencial por diferentes actores que responden a diferentes distritos electorales.

Estos actores podrían ser el presidente y la legislatura, o distintos comités dentro de la legislatura. Si aquellos que proponen el tamaño del pastel no participan en su asignación y aquellos que deciden la asignación tienen incentivos para beneficiarse ellos mismos y sus bases de apoyo, entonces los impuestos y los niveles de gastos van a ser fijados a bajos niveles por los respectivos tomadores de decisiones, llevando a un tamaño más pequeño del gobierno. En cambio, en los sistemas parlamentarios, sin una separación tan explícita de los poderes, un gobierno más cohesionado tomará ambas decisiones del presupuesto en forma simultánea (ya sea porque ambos votos son tomados al mismo tiempo, o porque los mismos actores toman las mismas decisiones). La falta de controles y equilibrios en este caso hace tanto más fácil que una mayoría de los políticos se complote y extraiga mayores ingresos de la población en general, lo que lleva, en consecuencia, a gobiernos más grandes (Ardanaz y Scartascini, 2014).

Lo anterior indica, que el efecto de la forma del gobierno sobre el gasto público debe estar condicionado a las instituciones de presupuesto instaladas, en particular, en aquellos que afectan el grado de separación de los poderes en el proceso de decisión del presupuesto entre los dos principales poderes del gobierno: el Ejecutivo (Gabinete) y el Legislativo.

De acuerdo al Banco Mundial (Por sus siglas en inglés: TWB), las revisiones del gasto son una herramienta de presupuesto que fomenta la reasignación presupuestaria entre los sectores y programas. El uso de esta herramienta se ha vuelto común en los países de la OCDE que tratan de alinear mejor los recursos con los objetivos políticos establecidos. El objetivo de exámenes del gasto es crear espacio fiscal para las nuevas iniciativas o estudios en materia de eficacia de los programas presupuestales. Las opiniones plasmadas en este informe, es probable que sean eficaces si están estrechamente integradas con el proceso de preparación del presupuesto e involucran unidades presupuestarias responsables en línea los ministerios y agencias. Además, potencialmente pueden tener un mayor impacto en las decisiones presupuestarias si son selectivos en ámbito de aplicación, en lugar de cubrir la totalidad del presupuesto, e identificar oportunidades de ahorro en los programas existentes (TWB, 2010).

Las opiniones de gastos varían en la denominación y detalle de parte de todos los países, pero todos ellos se refieren al mismo objetivo primordial de liberación de recursos para los sectores y programas prioritarios, para lo cual se muestra en la tabla 7.

Tabla 7
Denominación de los programas de Gastos en algunos países

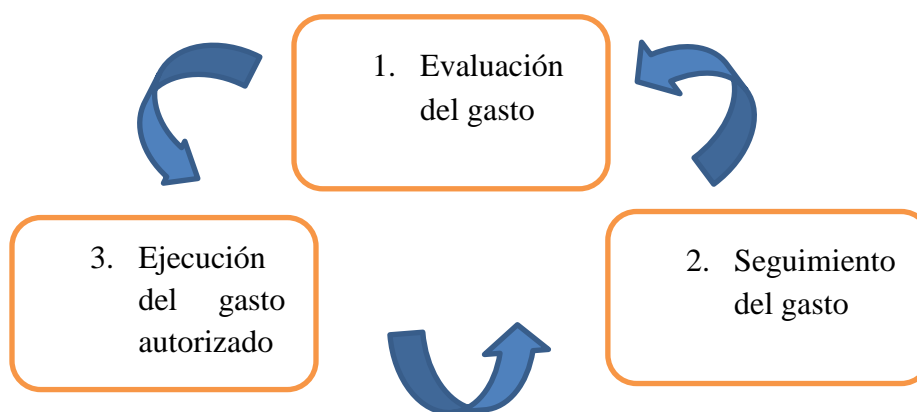
País	Denominación de <i>Gastos</i>
Reino Unido	Los comentarios de Gastos
Australia	Exámenes de las Políticas Estratégicas
Canadá	Revisiones de programas
Países Bajos	Comentarios en Política Interdepartamental
Estados Unidos	Programa de Clasificación, Herramienta de Evaluación

Fuente: Elaboración propia, con datos de El banco Central (TWB, 2010)

De acuerdo con Perrin (2002), es particularmente compleja la evaluación del impacto de la aplicación de los recursos públicos, estos deben estar orientados a evaluar resultados en términos de la metodología que presenta la OCDE, la cual hace una distinción entre productos y resultados. Los primeros están relacionados con bienes y servicios producidos por el sector público para los ciudadanos, empresas o bien otras agencias gubernamentales. En cambio los resultados están vinculados con los impactos o consecuencias que los productos tienen para la comunidad, es en este sentido que la calidad del gasto busca evidenciar esta relación.

La idea básica ha crecido, con muchas de las rutinas presupuestarias que se centran en el margen o la negociación con cambios considerables, en lugar de proporcionar la consideración de la base y unificar criterios. Es importante señalar, las aportaciones de Kraan (2008), quien expone que las

revisiones del gasto implican tres características distintivas que los hacen diferente de evaluaciones de políticas llevadas a cabo por los ministros, esto se explica en la figura 6.



*Figura 6. Características de las revisiones del gasto
Fuente: Kraan (2008).*

En concordancia con la figura 6, el análisis del gasto resulta sencillo de comprender en países cuyas prioridades intersectoriales se determinan en gran medida por avanzar, por ejemplo los compromisos políticos del Presidente. En la fase 1, la evaluación de gasto, no sólo se fijan en la eficacia y la eficiencia de los programas bajo los niveles de financiación actuales, sino también en las consecuencias para los productos y resultados bajo los niveles de financiación alternativos, en el caso de la fase 2, el Ministro de Finanzas o de Planeación, sostiene la responsabilidad de ejecutar el gasto autorizado y por último la fase 3 es para dar seguimiento al gasto, respecto de las decisiones derivadas del proceso presupuestario.

1.8 Política Pública en México

En la actualidad el debate de las políticas de austeridad y el déficit público cero ponen en alerta no sólo el crecimiento sino el desarrollo económico de los países. Por un lado, la reducción del gasto público repercute en el bajo crecimiento y el desarrollo económico en las políticas económicas del sector público. Por ello, una solución pos keynesiana sobre el déficit público es rescatar el papel de los déficit buenos que expanden el desarrollo social, pero éste es un debate ausente durante los últimos años (Girón, 2013).

La argumentación anterior, conlleva a resaltar la importancia de la implementación adecuada de las políticas públicas, es por ello que Kliksberg manifiesta que hay una creciente,

afortunadamente, robustecimiento de derechos públicos en el género humano, para lograr el derecho a vivir en democracia, para lo cual resalta el autor siete derechos que son absolutamente básicos:

1. Derecho a la alimentación.
2. Derecho a la salud.
3. Derecho a la educación.
4. Derecho al trabajo.
5. Derecho a la no discriminación de género.
6. Derecho a vivir en armonía con la naturaleza. (Equilibrio ecológico).
7. Derecho a la equidad.

¿Y el Estado qué tiene que ver con todo esto? Todo. Gran parte del género humano ve actualmente en las políticas públicas la posibilidad de que se le garanticen sus derechos (2013, p. 275).

El Estado es acción colectiva por definición, es la inclusión de toda la ciudadanía para llevar adelante acciones colectivas a través de las políticas públicas que implica el hacernos responsables los unos para los otros, sin lo anterior, hace ya demasiado tiempo que la economía salió del control de la ética, es hora de que la ética vuelva a dirigir la economía (Kliksberg, 2013, p. 276).

Las razones anteriores enfatizan que uno de los términos más utilizados por políticos y servidores públicos para referirse a las acciones de gobierno, es el de políticas públicas.

El uso del término *política pública* se ha debatido ampliamente desde que Harold D. Lasswell lo formulara por primera vez en 1951. Por una parte dicho concepto supone la idea de lo público como una dimensión de la actividad humana regulada e intervenida por la acción gubernamental. Por otra parte, el significado moderno de *policy* se vincula a la capacidad del gobierno para intervenir racionalmente en la solución de problemas públicos.

Estas concepciones han variado con el transcurso de los años en consonancia con los cambios históricos, el papel de los actores involucrados, la estructura del Estado y el tipo de relaciones económicas. De acuerdo lo anterior, Parsons (2012) describe en su obra los estudios y aportaciones a la temática en cuestión, para lo cual cita a los siguientes autores de acuerdo a la tabla 8:

Tabla 8
Aportaciones a la definición de Políticas Públicas

Autor	Fecha de publicación	Estudios y/o aportaciones
Dewey	1927	Lo público y sus problemas, se refieren a la forma en que se definen y construyen cuestiones y problemas, y a la forma en que llegan a la agenda política y a la agenda de las políticas públicas.
Heidenheimer, Bluhm, Peterson y Kearney	1990	Cómo, por qué y para qué los gobiernos adoptan determinadas medidas y actúan o no actúan.
Dye	1976	Que hacen los gobiernos, por qué lo hacen y cuál es su efecto.
Nagel	1990	La naturaleza, las causas y los efectos de las políticas públicas, exige evitar una perspectiva cuadrada y echar mano a una variedad de enfoques y disciplinas.
Wildavsky	1979	El análisis de las políticas públicas es un subcampo aplicado cuyo contenido no puede ser definido a partir de límites entre disciplinas, sino con base en aquello que parece adecuado a las circunstancias del momento y a la naturaleza del problema.

Fuente: Elaboración propia con datos de Parsons (2012)

Es importante destacar que después de la segunda guerra mundial predominó la idea de que el Estado debía de manejar lo público. Éste intervino entonces en gran número de actividades privadas y extendió las redes de su burocracia para atender los problemas que los mercados y la sociedad no podían resolver. Posteriormente se generó un fuerte cuestionamiento a esta medida y a su ineficacia. Se dejó entonces que interviniese el mercado. Sin embargo los problemas continuaban, por lo que hoy existe una vigorosa crítica acerca de la capacidad estatal para proporcionar soluciones adecuadas. En la actualidad, la política pública ha contribuido a destacar tanto los vicios originados por una intervención excesiva, como las fallas que Estado y mercado tienen para afrontar los problemas públicos (Parsons, 2012, p.22).

La tarea de definir cuál es el ámbito de lo factible para el gobierno, implica, aun hoy mucho esfuerzo, y exige más cuando las sociedades se vuelven más complejas. Para Parsons, quien en esta idea sigue a Dror: el centro de las políticas públicas pasa por aumentar las capacidades para gobernar en el marco de una sociedad abierta y plural. Dentro de estas capacidades destacan las siguientes:

- Voluntad para navegar el futuro.
- Perseverancia y compromiso con la acción a largo plazo.
- Mezcla de estrategias para hacer frente a ambientes turbulentos.

- Proceso de hechura de políticas caracterizado por su creatividad y su preparación para innovar.
- Amplio e intenso conocimiento sobre la hechura de las políticas.
- Habilidad para comprometerse en procesos de reflexión y análisis.
- Hechura de políticas que busque ser un proceso de aprendizaje, o que implica identificar las experiencias que funcionan y las que no funcionan, así como espacios para asegurar el aprendizaje colectivo (Parsons, 2012, p.27).

Finaliza Parsons, en que las anteriores características requieren ambientes políticos que permitan la continuidad de proyectos y la interacción institucionalizada entre los sectores académico, gubernamental y social de manera fluida y creativa. Un punto que debemos de rescatar de estos planteamientos es que la resolución de problemas requiere liderazgo, constancia y apertura de los actores involucrados.

Origen de las políticas públicas

El estudio de la Administración pública tiene sus orígenes a principios del siglo XIX, en Francia, para Guerrero, citado en Franco (2013), el objeto de estudio de esta disciplina es el Poder Ejecutivo, ya que considera que es el responsable de hacer tangible la acción del Estado en la sociedad civil, a través de la actuación del gobierno.

El estudio de la Administración pública tiene sus orígenes a principios del siglo XIX, en Francia, para Guerrero, citado en Franco, el objeto de estudio de esta disciplina es el Poder Ejecutivo, ya que considera que es el responsable de hacer tangible la acción del Estado en la sociedad civil, a través de la actuación del gobierno (2013, p. 80).

Entonces, se deduce que mientras que la ciencia política se ha enfocado en las relaciones de poder y la administración pública en la acción gubernamental, las políticas públicas nacieron para estudiar la toma de decisiones en el ámbito de lo público.

En las palabras de Villanueva (1992) citado por Franco (2013), las políticas públicas son la primera disciplina que se planteó la capacidad directiva de los gobiernos y su objetivo es incrementar su capacidad de decisión.

Por su parte, Parsons (2012), en su obra literaria, muestra la evolución de las políticas públicas como disciplina. Principalmente, presenta a cuatro autores clave en la construcción del enfoque de este quehacer: Harold Lasswell, considerado el padre de las políticas públicas, seguido de Herbert Simon, Charles E. Lindblom y Yehezkeñ Dror.

Por otro lado, un elemento central de la política pública contemporánea es el manejo de la información para la generación de evidencia que dé sustento al análisis y decisiones en el proceso de diseño e implementación. La relevancia del binomio información-evidencia da cuenta de la articulación entre el conocimiento y la práctica, entre la aprehensión de lo que pasa en la realidad y el diseño de políticas (Parsons, 2012, p.28).

Ahora analicemos algunas conceptualizaciones que diversos autores han hecho acerca de la noción de políticas públicas, para lo que se presenta la tabla 9:

Tabla 9
Aproximaciones conceptuales del término políticas públicas

Autor	Definición de políticas públicas
Harold Lasswell	Conjunto de disciplinas que se ocupan de explicar los procesos de elaboración y ejecución de las políticas, y se encargan de localizar datos y elaborar interpretaciones relevantes para los problemas de políticas de un periodo determinado. Hace énfasis en la calidad de la información que servirá de referente para el análisis de un problema.
Yehezkel Dror	El objeto de la Ciencia de Políticas (Políticas Públicas) es contribuir a la mejora de las decisiones públicas a corto y largo plazo. Su primer objetivo, que es aportar su contribución a los procesos reales de decisión, marcará todas sus actividades, pero no impedirá que la investigación y la teoría pura sean un componente de éstas.
Luis F. Aguilar Villanueva	Las características fundamentales de la política pública son: su orientación hacia objetivos de interés o beneficio público y su idoneidad para realizarlos; la participación ciudadana con el gobierno en la definición de los objetivos, instrumentos y acciones de la política; la implementación y evaluación de la política. Pero lo distintivo de la política pública es el hecho de integrar un conjunto de acciones estructuradas, estables y sistemáticas.
José Mejía Lira	Una política pública es una correlación entre elementos técnicos, intervención de analistas expertos que condicionan la orientación y la instrumentación al proyecto político del gobierno en turno y el manejo político que se produce.

Fuente: Franco (2013).

Después de haber analizado las diversas concepciones planteadas por los estudiosos más representativos de las políticas públicas, a continuación se presenta la definición propuesta por Franco (2013) y dicen que:

Las políticas públicas son acciones de gobierno con objetivos de interés público que surgen de decisiones sustentadas en un proceso de diagnóstico y análisis de factibilidad, para la atención efectiva de problemas públicos específicos, en donde participa la ciudadanía en la definición de problemas y soluciones (p. 88).

El mismo autor, explica que esta conceptualización es producto del siguiente análisis:

- a. Las acciones de política pública tendrán dos características fundamentales:
 1. Buscar objetivos e interés o beneficio público.
 2. Ser resultado de un proceso de investigación que implica el uso de un método para asegurar que la decisión tomada es la mejor alternativa posible para resolver un determinado problema público.
- b. Propone que las políticas públicas sean tiros de precisión dirigidos a resolver las principales causas de la problemática que se pretende solucionar, donde se haga el mejor uso de los recursos públicos.
- c. Propone que se incluyan las opiniones de la ciudadanía, especialmente la de los afectados por el problema público en el diseño de política pública, ya que le otorga legitimidad a este proceso y permite que la sociedad esté incluida y sea coparticipe en la solución de problemas públicos (Franco, 2013, p. 88-89).

Hoy en día las debilidades estructurales que se encuentran contempladas en la agenda pública como prioridades relevantes son los requerimientos presupuestales en cada ejercicio fiscal que se inicia y que van en aumento, por lo que serán un elemento a considerar para la toma de decisiones de asignaciones de recursos y la mejora de las políticas públicas, de los programas presupuestarios y del desempeño institucional.

Derivado de la razón anterior, resalta la importancia del estudio del tópico de la presente investigación que es la *armonización contable gubernamental, su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en la administración pública*.

1.9 Perspectivas y escenarios futuros de la contabilidad gubernamental armonizada

Primeramente, es necesario aclarar que para que el modelo de armonización contable en el sector público de México brinde resultados óptimos, se requiere que tanto los funcionarios a cargo de las finanzas públicas, así como el personal que opera los registros y los controles de la contabilidad de estos entes obligados, deben contar con la capacitación y asesoría necesaria,

suficiente y ser competentes para poder ejecutar eficazmente, en tiempo y forma, los requerimientos que la LGCG requiere.

Otra realidad es, que los funcionarios públicos estén conscientes de las sanciones por incumplimiento a la normativa en cuestión, de esta manera se minimice o elimine, preferentemente, cualquier mala intención que afecte en el momento de rendir cuentas a la sociedad a través de los portales electrónicos o vía solicitud de parte de la ciudadanía o a través de los organismos intermediarios, como es el caso de los comités estatales para el acceso a la información pública de los diferentes estados, de los municipios o del Distrito Federal.

Se espera que las entidades fiscalizadoras ejerzan coerción en sus revisiones y brinden cuentas claras y con ello se genere transparencia.

Como se puede observar, los escenarios futuros no son halagüeños, la sociedad al no encontrar soluciones adecuadas a la falta de transparencia y rendición de cuentas, enfrentarán situaciones que no le permitirían seguir operando en condiciones apropiadas, poniendo en verdadero peligro su estabilidad ya que en muchos de los casos, se verían obligados a retirar su confianza definitiva en el gobierno y lo más grave aún, dejar de pagar impuestos. Con el fin de poder prevenir los escenarios descritos y por tender a subsanar los problemas anteriormente señalados en relación con la falta de estudios de transparencia y rendición de cuentas en el contexto de la armonización contable gubernamental en México, como alternativa posible nos propusimos, estudiar la transparencia y rendición de cuentas en el proceso de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en Sinaloa.

Los problemas encontrados, posiblemente se agudizarán y podrían generar un ambiente de mayor estancamiento, reflejándose en una disminución en la confianza del ciudadano para con el gobierno, todo esto en perjuicio de las organizaciones y de la economía regional. Por otra parte, de persistir la actitud de los responsables en Sinaloa, de temor al cambio y a la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada, al uso de nuevas tecnologías en la información con desconocimiento, además de la débil contratación de mano de obra calificada, la escasa y confusa capacitación de sus empleados y directivos, las dificultades podrían ser mayores.

Se presume que derivado del bajo nivel de transparencia y rendición de cuentas que prevalece en el gobierno en México y Sinaloa, resulta impostergable la necesidad de crear, adoptar, adaptar y poner en práctica actividades que están identificadas con gobiernos que si son transparentes y que si rinden cuentas, tales como, la implementación de la contabilidad gubernamental y la

difusión clara y en oportuna de la información financiera que de ella emane. La utilización de nuevas tecnologías para mejorar la productividad de la información, incorporar equipo de cómputo para mejorar los sistemas de información así como de comunicación. Además implementar, de acuerdo a sus posibilidades, nuevas formas de transparencia y rendición de cuentas buscando con ello mejorar los niveles de calidad actual de información en los servicios.

Cabe señalar, de acuerdo con Quiñonez (2011) que las acciones de transparencia de cuentas en Sinaloa, están consideradas como unas de las más importantes por ser el segundo Estado en México en publicar la Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Sinaloa (LAIPES). También es pertinente mencionar, que durante los últimos años un buen número de dependencias Estatales han estado adoptando y adaptando tecnologías modernas más importantes en sus procesos de transparentar el gasto público.

Ante esta situación, la investigación de la transparencia y rendición de cuentas en el contexto de la armonización contable en México y en Sinaloa, es ya una necesidad impostergable, debido al papel que juegan en la normatividad jurídica y el respeto a la sociedad para su debida aplicación. Además, se considera que para poder encontrar alternativas de solución a los problemas que enfrentan estas organizaciones gubernamentales, es necesario conocer primero cómo son y luego buscar las soluciones adecuadas a su entorno político, económico y social. La ausencia de criterios específicos en la normatividad habilita para que el ejercicio de la discreción de la autoridad llene este vacío normativo. El planteamiento del problema supone en este estudio identificar el estado del arte en materia normativa de esta vertiente que compone el binomio: del derecho de información, por parte de los ciudadanos y su la obligación de la difusión por parte de los servidores públicos.

En resumen, se observa que los escenarios futuros no son muy alentadores ya que de no atender la problemática señalada anteriormente, por parte de las dependencias públicas se tiene el riesgo de que la sociedad al no encontrar soluciones adecuadas a la falta de rendición de cuentas y transparencia, enfrentarán situaciones que no le permitirían seguir operando en condiciones apropiadas, poniendo en verdadero peligro su estabilidad ya que en muchos de los casos, se verían obligados a retirar su confianza definitiva en el gobierno y lo más grave aún, dejar de pagar impuestos. Por otra parte se espera que el órgano rector de este proceso brinde el seguimiento adecuado a las observaciones o irregularidades (en los casos de incumplimiento) con apego estricto de lo que marca el ordenamiento en cuestión. Con el fin de poder prevenir los escenarios

descritos y por tender a subsanar los problemas anteriormente señalados en relación con la falta de estudios de rendición de cuentas y transparencia en el contexto de la armonización contable gubernamental en México.

Las posibles alternativas para el mejoramiento de la armonización contable gubernamental y que ello se refleje en la rendición de cuentas y transparencia, son:

- a) Capacitar a los empleados y directivos en esta reforma presupuestal, para que estén involucrados y preparados en la nueva contabilidad gubernamental y lo que ello conlleve, tal es el caso del uso eficiente de las nuevas tecnologías de la información.
- b) En casos necesarios, contar con expertos en materia de normatividad de la LGCG.
- c) Involucrar a todas las áreas afines en los acuerdos para manejar la sintonía y calidad de la información financiera pública.
- d) Es fundamental explorar nuevas formas de trabajo y esquemas organizacionales en el sector público, que aseguren la mejora de la calidad de su operación, es decir, no sólo ser eficientes en el manejo de los recursos, sino que al momento de rendir cuentas se observe transparencia, ello puede contribuir a mejorar la confianza por parte de los ciudadanos.
- e) Que los organismos fiscalizadores den el seguimiento adecuado derivado de las observaciones de auditorías y que se cumplan los efectos sancionatorios por irregularidades de acuerdo a la LGCG.

Se espera que con esta ley se fortalecerá el ciclo de la Hacienda Pública en todas sus etapas, a partir de la planeación, la rendición de cuentas y hasta la transparencia, a través de la información que genere el PbR y el SED, para que el gasto público cumpla de mejor manera con los principios de eficiencia, eficacia, economía, honradez y transparencia. Es necesario remarcar la trascendencia en estos avances ya que la aplicación y vigilancia de esta Ley consolida al estado democrático que todos los mexicanos queremos reconstruir. Se considera que la implementación de la LGCG podrá ser un proceso exitoso, siempre y cuando se brinde asesoría profesional y capacitación, pero también a través de un adecuado seguimiento por parte de los comités estatales evaluadores, con la finalidad de monitorear el cabal cumplimiento de parte de los respectivos responsables.

1.10 Planteamiento del Problema

La coordinación macroeconómica que debe poseer México con otros países, se debe entender como la búsqueda de una estrecha relación entre el gobierno y el banco central, para lograr la armonización de

políticas económicas, a fin de disminuir los costos de transacción que asumen los individuos en el proceso de intercambio y toma de decisiones. Las finanzas públicas tienen como función contribuir al desarrollo económico, el Estado debe velar que exista una distribución equitativa de las riquezas, incentivar a los inversionistas y a la producción, crear un clima de confianza política, establecer una estabilidad legal y disminuir la tasa de inflación, entre otras; ya que estas variables generan empleo e incentivan el crecimiento del aparato productivo. Por otra parte, es indispensable que las políticas públicas estén bien orientadas y que sean justas, además de que la política fiscal que en México se aplica no genere más desigualdades de las ya existentes; a continuación citaremos algunos comentarios del problema que nos atañe.

A consecuencia del nacimiento de la LGCG, se han derivado una serie de preocupaciones por parte de los responsables al frente de los entes públicos, el tema central de la LGCG es armonizar la contabilidad gubernamental y con ello las finanzas públicas en los tres órdenes de gobierno, iniciaremos por describir el término *armonizar* de acuerdo al Diccionario de la Real academia de la lengua española:

- a) Armonizar significa poner en armonía o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin.
- b) Servir de modelo en ciertas cosas.

Y en el mismo sentido la definición de armonía:

Proporción y correspondencia de unas cosas con otras en el conjunto que componen.

Las necesidades de la armonización contable gubernamental en México, de acuerdo al debate de la literatura, corresponde a los siguientes factores, observe la figura 7:

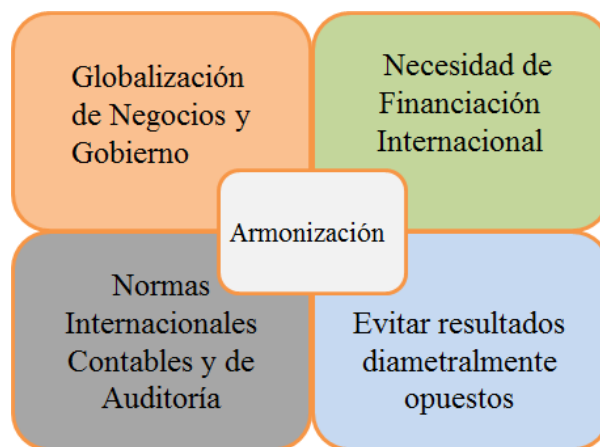


Figura 7. Necesidades de Armonización contable gubernamental
Fuente: Elaboración propia.

Indiscutiblemente el fenómeno de la globalización ha impactado en las esferas del sector público, existe una fuerte necesidad de financiación y aunado a ello para hacer negocios y comercio internacional los gobiernos requieren adaptar a la contabilidad las Normas Internacionales Contables y de Auditoría para efectos de aplicar los mismos principios y normas, todo lo anterior para poder que prevalezca la homogeneidad en la información y se pueda comparar y que se pueda consolidar para cualquier fin que se requiera ya sea financiera, económica, y/o presupuestal.

El asunto es que tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), como el órgano rector de la armonización contable del sector público, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) han expedido la normatividad a tiempo y en forma, han brindado información relevante por los distintos medios, sin embargo, el proceso de implementación es complicado, con mayor intensidad en los municipios, ello debido a la carencia de recursos humanos, financieros y tecnológicos, entre otros problemas.

Con las aportaciones de Arnaboldi y Palermo (2011) y Corral, Bravo, Valenciana, y Carrillo (2013) y Breuer, Lesconi-Frumusanu, Lighezan, Jurchescu (2010) quienes argumentan que la armonización contable derivada de la reforma presupuestal es producto de la NGP, y por lo tanto es indispensable su estudio. De acuerdo con Díaz, González y Oropeza, (2011), especifican lo que es armonización contable para el caso de México:

La Ley General de Contabilidad Gubernamental que entró en vigor el 1º de Enero de 2009, creó el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) para coordinar el proceso de armonización contable en todo el país, mediante la emisión de normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán en calidad de observancia obligatoria para los siguientes sujetos: los Tres Poderes de la Federación, Estados y los Ayuntamientos de sus Municipios, Administración pública Paraestatal Federal, Estatal y Municipal, Organismos Autónomos Federales y Estatales, así como el Distrito Federal. El objetivo es estandarizar la información que deben tener los principales informes de rendición de cuentas para facilitar la fiscalización e incrementar la transparencia con registros contables comparables y contribuir a la evaluación del gasto público.

Con la información anteriormente expuesta, se deduce que esta normatividad gubernamental intenta homogeneizar la información producida por las finanzas públicas en los diferentes entes gubernamentales, lo cual, debe ser comprendida como la forma en que el gobierno pretende por una parte, modernizar y uniformar las políticas y criterios de registro y presentación de

información presupuestaria y contable del sector público, y por otra parte, que la información financiera cumpla con los atributos necesarios para cumplir con los requisitos de rendición de cuentas y transparencia.

En México, el proceso de su implementación respecto de la armonización contable gubernamental, está en proceso, se tiene que considerar una adecuada retroalimentación, permitiendo así, hacer los ajustes oportunos que den los resultados esperados, para lo cual, de acuerdo a la investigación de Corral, Bravo, Valenciana, y Carrillo (2013) presentan hallazgos manifestando que derivado de entrevistas sostenidas con funcionarios públicos de las diferentes dependencias de gobierno, la información ha fluido y se han establecido los mecanismos normados y pertinentes, sin embargo, no se brindó un proceso de sensibilización previa a través de una adecuada capacitación que coadyuve para participar en forma más asertiva en todo este proceso, esta es una de las debilidades que exponen los autores en comento.

Otro aspecto que es necesario exponer para resaltar la importancia de la problemática de la implementación de la Armonización Contable Gubernamental es con respecto a la baja recaudación tributaria por parte de las autoridades fiscales en México, Angulo (2011) enfatiza que son signos de preocupación, esto derivado en gran medida por la restricción del crecimiento y la contracción de la demanda agregada, lo que impide crear condiciones para una mayor capacidad contributiva en los agentes económicos, sin embargo, puede deberse también a que los contribuyentes no están conformes de la actuación del gobierno en cuanto a cómo se gastan los impuestos recaudados, Alor (2013) manifiesta el como en algunos casos simulan las erogaciones al gasto público, el hecho de que en ocasiones, los organismos fiscalizadores emiten observaciones derivadas de auditorías a dependencias públicas y no se les da el seguimiento adecuado para fincar responsabilidades a quienes resulten responsables, sobre todo por actos de corrupción y malversación de fondos públicos, solo se desprestigia de manera temporal a determinados funcionarios a través de los diferentes medios de comunicación, pero al poco tiempo todo se olvida, o simplemente se retoma en caso de que estos participen en campañas políticas para efectos desalentar a los votantes, por parte de los partidos contrarios, las anteriores son razones suficientes para implementar una contabilidad gubernamental armonizada, donde conforme a una normativa (LGCG) prevalezca una rendición de cuentas y se brinde la transparencia.

De acuerdo con las aportaciones de Guajardo (2011) quien externó sobre la relevancia al tema de contabilidad gubernamental:

- ✓ Se considera importante ya que actualmente en México existen cincuenta mil millones de mexicanos que viven en la pobreza.
- ✓ En cuanto al tema de la evasión fiscal México es un país muy golpeado en este aspecto, ya que tan solo en el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado la evasión asciende a trescientos mil millones de pesos, lo que representa el 1.3% del Producto Interno Bruto.
- ✓ La ineficiencia es considerada como el tercer problema del Gobierno Federal, Estatal y Municipal, ya que lo que gasta en productos (servicio gratuito), actividades (de promoción, abasto de medicamentos, registro por niño, focalización etc.), e insumos (recursos económicos, humanos y materiales) se gasta ineficientemente.
- ✓ El índice de percepción de corrupción en el año del 2008 fue de 3.6, lo que significa que de un rango de 180 países México ocupó el lugar número 72 y en el año el 2009 el índice fue de 3.3, es decir de 180 países México ocupó el lugar número 89, o sea, son más los mexicanos que consideran que en México existe corrupción.

Con esta Ley estarían en la lupa los ingresos percibidos por la recaudación y el resto de ingresos ordinarios y los extraordinarios, al mismo tiempo que el gasto público, en sí todo el paquete que abarcan las finanzas públicas, lo que sin lugar a dudas impactaría benéficamente en las políticas públicas para combatir la pobreza en nuestro país, así como en la ineficiencia del control de recursos y por ende, en la corrupción.

En dicha ley, de acuerdo al artículo 1ro., se señalan como sujetos obligados a:

- ✓ Los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial
- ✓ Los estados, municipios y el Distrito Federal.
- ✓ Ayuntamientos de los municipios.
- ✓ Delegaciones (D.F.).
- ✓ Paraestatales (federales, estatales y municipales).
- ✓ Órganos autónomos (federales, estatales y municipales).

Una vez puesta en marcha la ley en comento, se espera que transfiera consigo los siguientes beneficios:

- ✓ Facilitar el registro y control de las operaciones
- ✓ Medir la eficacia y la eficiencia
- ✓ Administrar la deuda pública, incluyendo las obligaciones contingentes

- ✓ Administrar el patrimonio
- ✓ Seguir mejores prácticas contables

Para ello, se deberá tomar en consideración aspectos relevantes tales como el apego a las normas, la base de devengado, el control de activos, el control de deudas y el control de patrimonio de acuerdo a los lineamientos emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

La publicación de la contabilidad deberá realizarse máximo 30 días después de acabado el trimestre correspondiente (Artículo 51 LGCG), además de presentar información contable tales como: estado de situación financiera, estado de variación en la Hacienda Pública, estado de cambios en la situación financiera, informe de pasivos contingentes, notas a los estados financieros, etc. Así como información presupuestal y programática. Además se debe mandar información a diferentes organismos internacionales y especificar el nombre de quien elaboro la información financiera. Es importante destacar que la Ley General de Contabilidad Gubernamental contempla una serie de sanciones.

El reto, es, implementar la contabilidad gubernamental para una mejor rendición de cuentas y optimización de los recursos de las tres esferas de gobierno y de los organismos gubernamentales. En opinión de Brown (2013)

El eslabón crucial para la sociedad es que los recursos recaudados de los impuestos y otras formas de percepción de ingresos de la población, sean asignados en el marco del Estado de derecho cumpliendo con la rendición de cuentas a la opinión pública, tomando en consideración los fundamentos determinantes de una democracia liberal y representativa propia de las instituciones, tanto legislativas como de los tribunales, en función del sistema constitucional (p.176).

Visto desde la opinión anterior, la sociedad está ansiosa por tener *cuentas claras*, porque haya reciprocidad respecto a las obligaciones de los ciudadanos así como de parte del gobierno.

Se ha seleccionado el tema de la armonización contable gubernamental, debido a que su implementación, de acuerdo a la exposición de motivos de la LGCG, pretende dar respuesta a una prioridad compartida por los órdenes de gobierno que, comprometidos con la transparencia y rendición de cuentas, disponen ya de un pilar constitucional para superar la heterogeneidad conceptual, normativa y técnica prevaleciente en sus sistemas contables y de rendición de cuentas. Cuestionamientos como los posteriores nos realizamos con frecuencia los mexicanos:

¿Cómo alcanzar la mayor austeridad del gasto público, especialmente del gasto social, en menor medida del gasto en inversión y de ninguna manera el gasto público en servicios financieros? Ese se ha convertido en el asunto crucial de las finanzas públicas y no el debate sobre cómo y en qué utilizar el gasto público (Girón, 2013).

Se requieren funcionarios con alto grado de experiencia y sensibilidad para dar respuesta y poner acción a los cuestionamientos anteriores, los cuales son tema de debate académico y político principalmente.

Es claro que sólo con información comparable, no solamente los ciudadanos podrán evaluar con certeza los resultados que arroje la gestión de sus gobernantes, sino que además tendrán, en la contabilidad gubernamental, un instrumento clave para la toma de decisiones, al sustentarse en reportes compatibles y congruentes, adaptados en su base técnica y a las mejores prácticas nacionales e internacionales de administración financiera.

De acuerdo a publicaciones diversas nos permitimos elaborar el siguiente diagnóstico de la problemática que presenta la implementación de armonización contable que actualmente enfrentan algunas dependencias del sector público en México:

Algunos de los síntomas que se detectaron son los siguientes:

- Resistencia al cambio por parte de algunas dependencias gubernamentales.
- Falta de claridad en la normatividad.
- Temor al uso de las nuevas tecnologías de la información.
- Insuficiencia de recursos económicos para adquirir nueva tecnología.
- Falta de personal calificado en el tema de armonización contable.
- Exceso de cargas de trabajo contraído en la administración de la gestión pública con la LGCG.
- Escasa mano de obra calificada en armonización contable, en algunos casos.
- Escasa capacitación a funcionarios y operativos relacionados con la contabilidad gubernamental armonizada.

Las posibles causas a los problemas mencionados anteriormente son:

- Evitar la difusión de las finanzas públicas por parte de algunos servidores públicos.
- Desconocimiento de la reforma y sus efectos sancionatorios.
- Complicaciones en el diseño y elaboración de los presupuestos.
- La desconfianza hacia los nuevos procedimientos.

- La desproporcionalidad de los recursos y la rigidez del presupuesto.
- La insuficiencia financiera de los entes públicos.

En concordancia a los síntomas y causas arriba señalados, es conveniente resaltar que las escasas etapas de equilibrio en las finanzas públicas que se han vivido y actualmente vive México, no se habla de eficiencia recaudatoria, sino más bien se reconoce que son producto de medidas restrictivas del gasto y endeudamiento público. Cabe destacar que el Estado Mexicano ha sido a lo largo de su historia un pobre recaudador y se ha comprobado mediante infinidad de estudios e investigaciones que dicha situación obedece, fundamentalmente, a problemas ancestrales de desconfianza en el origen y el destino de los recursos públicos; de legitimidad (la percepción ciudadana de que mayores ingresos públicos no mejorarán su bienestar), ambos confirmados por la falta de una efectiva transparencia y rendición de cuentas (Elizondo, 2013).

En consecuencia, mientras la sociedad no cuente con mecanismos efectivos de rendición de cuentas y transparencia, la ciudadanía estará aún menos dispuesta a pagar mayores impuestos y por lo tanto, la capacidad del Estado de responder a las demandas sociales seguirá siendo muy limitada, esta realidad justifica el estudio de la armonización contable gubernamental, además, otra situación aunada al cometario anterior, se destacan con las afirmaciones de Morales (2013a):

Es innegable los avances observados en nuestro país en materia de transparencia gubernamental, sin embargo, el problema de la falta de credibilidad de los funcionarios públicos viene desde hace muchos años. En la actualidad la sociedad civil demanda de los funcionarios de diferentes niveles de gobierno y de los órganos garantes de las leyes de transparencia en México, un mayor esfuerzo para construir fórmulas que atiendan de manera eficaz la demanda social de conocer el quehacer del gobierno y la utilización de los recursos que reciben de la sociedad.

Dado que el interés de los ciudadanos por conocer el origen y destino de los recursos públicos, no es de poca apreciación si tomamos en cuenta, por lo menos, dos cuestionamientos básicos del binomio política-administración pública:

¿Qué hacer para satisfacer el legítimo derecho a saber del origen y el destino de los recursos públicos? ¿Cómo lograr romper ese círculo vicioso de la desconfianza que nos lleva a un callejón sin salida donde se encierra un gobierno que reclama el pago de los impuestos y un contribuyente que reclama, como requisito para ello, Transparencia y Rendición de Cuentas? (Parsons, 2012).

Las respuestas a estas interrogantes se podrán emitir una vez que se dé la implementación de la LGCG, ya que no puede haber un verdadero acceso a la información, sin información relacionada con las decisiones que toman las autoridades públicas en el ejercicio de sus atribuciones, con los procedimientos que siguen para hacerlo, con los resultados que obtienen y con el uso de los presupuestos que se les asignan.

Por lo anteriormente expuesto, el ejecutivo propuso la LGCG publicada el 31 de diciembre de 2008 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), cuyo principal objetivo de acuerdo al artículo 1, es:

Regular la presentación homogénea de la información financiera, de los ingresos, egresos y patrimonial, para garantizar la armonización contable gubernamental de los tres órdenes de gobierno, generando información oportuna y transparente que permita a los funcionarios tomar decisiones en beneficio de las finanzas públicas, y sobre todo mantener informados a los ciudadanos de las acciones de sus gobiernos (LGCG).

Analizando el objetivo principal de esta Ley, podemos decir que es la de robustecer los mecanismos para rendir cuentas y transparentar el gasto de los recursos públicos erogados en los tres ámbitos de gobierno para que los ciudadanos puedan conocer: ¿Cuántos ingresos se obtienen? ¿Cuál es su origen? ¿Por, en y para qué se utilizan? ¿Cómo se gastan? ¿Qué resultados se obtienen? ¿Cuál es la situación financiera de cada orden público?

De igual manera, la respuesta a estos cuestionamientos se comprobará mediante la implementación de la citada Ley, una vez que llegue el plazo obligado en que deberán homologar la información presupuestal y financiera, mismo que se contempla para el 30 de Junio de 2014 para la Federación, las entidades federativas y sus respectivos entes públicos y para el 30 de Junio de 2015 para los municipios y sus entes públicos, según el acuerdo 1, aprobado por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en reunión del 3 de mayo, publicado el día 16 de mayo de 2013 en el DOF.

Todo ello hace pensar que los entes públicos estarán constreñidos a transparentar la información de sus finanzas de acuerdo con las características que la normativa señale, el asunto especial es el hecho de que la dependencia que no se apegue a esta normatividad, será sancionada, de acuerdo al título sexto correspondiente a las sanciones, sin embargo, se puede percibir tranquilidad en este sentido por parte de los involucrados, esta situación se puede comprobar a través de la figura 8:



Figura 8. Avances de implementación del nuevo sistema de Contabilidad Gubernamental en las entidades federativas de México

Fuente: Consejo Nacional de Armonización Contable (2012).

<http://www.conac.gob.mx/es/CONAC/Transparencia>

Resulta impresionante apreciar el incumplimiento de las entidades federativas en concordancia a la implementación de la citada norma, esto muestra señales de que hay ciertas situaciones que obstaculizan que se de este proceso. De acuerdo a la figura 8 y en relación con los antecedentes de la problemática antes citada, con respecto a las organizaciones gubernamentales, es que se presume que son escasos los entes públicos que se han apegado a la normativa, o en su defecto, lo ha hecho parcialmente, lo que indica que de esta forma no prevalece la rendición de cuentas y transparencia.

Para la presente investigación se seleccionó para la unidad de análisis a la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGYP) del estado de Sinaloa, entidad del sector público.

De acuerdo a la literatura académica se observan avances significativos respecto al cumplimiento al acuerdo por el que se armoniza la estructura de las cuentas públicas en las entidades federativas, sin embargo, esto es solo el inicio del proceso normativo, Nájera comenta al respecto:

Por lo anterior, es que a pesar de no contar con todos los instrumentos que implican la rendición de cuentas y la transparencia, ya se empieza a percibir el hábito en el sector público de ordenar la información que se deriva del ejercicio de sus funciones, a fin de que pueda estar dispuesta a la eventualidad de una consulta, requerimiento o petición de la ciudadanía sobre el ejercicio de los recursos gubernamentales asignados y otorgados para el cumplimiento de sus funciones (2013, 137).

Es importante resaltar, que al comienzo de una investigación científica, el primer tropiezo del investigador es obtener una buena formulación del problema. Al definir la idea de qué realizar, ésta generalmente es vaga e imprecisa y necesita un análisis cuidadoso para llegar a determinarla. Un problema correctamente planteado está parcialmente resuelto; a mayor exactitud corresponden más posibilidades de obtener una solución satisfactoria (Comas, Medina, Nogueira, y Sosa, 2013).

Son las anteriores razones que nos ilustran para intentar describir adecuadamente el problema de nuestra investigación. Por lo que se refiere a las interrogantes de la investigación, toda investigación tiene que tener como punto de partida una serie de orientaciones que guíen la conducción de la misma y permitan arribar a los hallazgos de una manera ordenada y sistemática. Dentro del marco metodológico de esta investigación se tomó como guía la siguiente interrogante central que orienta nuestro trabajo, la cual es:

¿Cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa, y cuáles son sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera ha incidido en la rendición de cuentas y transparencia?

A lo cual se plantean las siguientes preguntas de investigación, las específicas, que dan sustento a la interrogante central:

1. ¿Cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa y sus características?
2. ¿Qué procesos en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?
3. ¿Cuáles son los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG?
4. ¿Cuáles son los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa?
5. ¿Cuál es la incidencia que trae consigo la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia?

1.11 Objetivos

Referente a la fijación de objetivos que tiene el investigador para hacer la investigación, en opinión de Rodríguez (2010) estos pueden generales y específicos. Tienen la finalidad de señalar a lo que se

aspira y deben expresarse con claridad, pues son las guías de estudio. Por su parte, Rojas (2001) comenta que los objetivos deben expresarse con precisión, para evitar posibles desviaciones en el proceso de investigación y para que sean susceptibles de alcanzarlas.

1.11.1 Objetivo general

El objetivo general de este trabajo de investigación es el que a continuación se presenta:

Analizar cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa, en cuanto a sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera ha incidido en la rendición de cuentas y transparencia.

1.11.2 Objetivos específicos

Derivado de lo anterior, surgen los siguientes objetivos específicos, por medio de los cuáles se espera llegar a lograr el objetivo general:

1. Conocer cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa y sus características.
2. Identificar los procesos de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia.
3. Enumerar los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivado de la LGCG.
4. Analizar los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa.
5. Describir y explicar la incidencia que trae consigo la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia.

1.12 Justificación

Para la investigación en ciencias sociales, y de acuerdo con el Manual de Frascati representa un esfuerzo por estandarizar el sistema de cuentas de los países integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre las actividades de investigación,

desarrollo tecnológico e innovación, para estar en condiciones de hacer análisis comparativo entre naciones sobre estas actividades, por lo que el presente tema de investigación cumple con la generación de conocimiento por las siguientes razones:

1. Debido a que cumple con el desarrollo experimental, ya que la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada se aplicará en base a trabajos sistémicos que no aprovecharán los conocimientos existentes obtenidos de la investigación y/o experimentación práctica y está dirigido a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas o a la mejora sustancial de los ya existentes.
2. De acuerdo al índice 76 del manual de Frascati, que trata de los estudios relacionados con la política, esta investigación va dirigida a entes públicos, en la línea de investigación de Transparencia.
3. En el índice 109, del citado manual, que trata sobre el desarrollo de Sistemas sociales, se aplica el objeto de estudio en preparar el camino para la toma de decisiones de los responsables de la Administración Pública (OCDE, 2015).

Las razones anteriores muestran la relevancia para la realización de la presente investigación puesto que como se ha señalado anteriormente, las publicaciones de rendición de cuentas y transparencia en México ha avanzado hacia el área presupuestal, no así, hacia el área de las finanzas públicas que guarda cada ente gubernamental, esta es una primera gran delimitación y división del tema, ya que explorar la rendición de cuentas y transparencia, implica una minuciosa revisión para su análisis, la cual requiere tiempo, el debido proceso de documentación, etc., es por lo anterior que Nájera (2013) expone:

Derivado del intenso y profundo cambio político, administrativo, jurídico y organizacional que han experimentado México y la mayoría de los países en las últimas dos décadas, enmarcados en la globalización e internacionalización de mercados, se ha vuelto un lugar común el asegurar que las instituciones y entidades públicas, así como los funcionarios que son responsables de su operación y funcionamiento, deben responder a los ciudadanos sobre su actuar, su desempeño y la forma en que utilizan los recursos fiscales asignados a las tareas que desarrollan (p. 134).

Quienes ejercen cualquier función de autoridad o responsabilidad en las instituciones públicas, están obligados de acuerdo a la normatividad gubernamental a sujetar sus decisiones y sus actos a

los mandatos contenidos en las leyes, no deben de tener temores al rendir cuentas a la ciudadanía por las acciones que se les encomienda.

Reta (2013), afirma que la reforma estructural más importante que necesitamos es una reforma administrativa de fondo, capaz de elevar la eficiencia de las administraciones públicas, en los tres órdenes de gobierno.

Por su parte, Villanueva (2013) coincide con Reta (2013) afirmando y detallando que:

Esta reforma, la LGCG, se traduce en la existencia de instituciones especializadas en materia de control, auditoría, evaluación y determinación de responsabilidades, con el propósito de reforzar el combate a la corrupción y la impunidad, desde la perspectiva de una rendición de cuentas efectiva, es decir, eficiente y eficaz.

Las anteriores, son razones suficientes, necesarias y justificadas para el estudio de esta investigación. Se considera que existen varios elementos dentro de la rendición de cuentas y transparencia en el proceso de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada, para validar este trabajo a nivel doctoral, como las implicaciones políticas, económicas y financieras que abarca.

De acuerdo a las afirmaciones de Brown (2013), la confianza y rendición de cuentas son elementos centrales es cualquier sistema de gobierno, que no podemos eludir (ni tampoco profundizar-en el caso de la confianza- en este estudio), los cuestionamientos sobre la cohesión de estos temas se ven impactados por las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones en la gestión del sector público, esta razón implica que resulta relevante el buen uso de las TIC en la gestión pública para que los adelantos en normatividad puedan tener el efecto esperado.

Este pudiera ser un estudio a nivel internacional o nacional, o aplicarse en varias entidades federativas a manera de estudio comparativo, pero por implicaciones de traslado y por la importancia que tienen los estudios regionales, el presente análisis se realizará en la Ciudad de Culiacán, Sinaloa, mediante un estudio de caso que se aplicará en la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGYP) Sinaloa, objeto de estudio de esta investigación.

De acuerdo al diagnóstico previo al desarrollo de la presente investigación, algunos de los entes gubernamentales obligados a difundir vía electrónica sus finanzas públicas tienen diferentes temores para acatar tal disposición, entre ellas tenemos: la falta de tiempo para atender las funciones operativas que ya tienen, más esta nueva responsabilidad, la falta de personal competente capacitado, falta de recursos para capacitar al personal designado o contratar personal para esta tarea, tecnología deficiente, entre otras, pero existen dos más delicadas, la primera: el temor a ser

fiscalizado, ya que este mecanismo será un flanco para determinar si requiere ser auditado el ente gubernamental al detectar irregularidades en sus publicaciones; la segunda: implica el no tener soportada toda su contabilidad con los documentos de las partidas de egresos de recursos, que respalden su erogación y que la justifiquen, respecto a que sí se apegaron a los lineamientos presupuestales, de austeridad, de acuerdo con el objeto del gasto, con las metas trazadas, si son estrictamente indispensables o mínimamente sí estuvieron validados por los funcionarios superiores jerárquicos.

De acuerdo a conferencias en la materia en cuestión por parte de miembros colegiados de contadores públicos, expresan que en la actualidad algunos entes gubernamentales tienen pleno desconocimiento de los mecanismos para implementar la contabilidad gubernamental armonizada, tampoco se han dado el tiempo para investigar cuales son los formatos oficiales que se tienen que publicar, asesorarse respecto de la página electrónica que tienen que diseñar para la publicación de la información financiera, en caso de no contar con ella, o lo más drástico sería el desconocimiento del marco legal y sus repercusiones ante esta Ley. La razón principal que justifica la presente investigación es el documentar los principales procesos para la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada, su proceso, los principales fundamentos jurídicos que sustentan el marco legal, los principales factores que inciden en la implementación; ya que es un tema actual del cual no se localizaron estudios locales de investigación en tesis de maestría o doctorado, se considera pertinente el estudio de acuerdo a la problemática descrita anteriormente, se espera que con las aportaciones que se presenten al concluirse la investigación se pueda contribuir al resaltar la importancia de la incidencia que tendrá la rendición de cuentas y transparencia al cumplirse esta disposición de carácter obligatorio para los entes públicos, que aportará beneficios enormes contra las prácticas de corrupción que atañen a México.

Además, es conveniente señalar que de acuerdo al marco teórico y al trabajo empírico, puede servir como ejemplo para que otros entes públicos obligados a implementar la LGCG, no transiten por los mismas dificultades que suponemos encontraremos en el trabajo de campo, que les sirva de guía de apoyo, que puedan consultarla para verificar el proceso en cuestión, ya que hoy en día es un tema novedoso, del cual hay mucho por explorar. En el mismo sentido, esta aportación investigativa, se pretende hacer llegar a los gremios colegiados de Contadores Públicos y a las cámaras empresariales, para afectos de que pueda aportar al proceso de aprendizaje respecto de la problemática antes mencionada.

Otra razón más que motivó para desarrollar esta investigación, es el hecho de coadyuvar a la acreditación de los programas de estudios de la Facultad de Contaduría y Administración, campus Culiacán, de nuestra universidad, en las asignaturas denominadas Contabilidad Gubernamental y Auditoría Gubernamental contempladas en el décimo semestre de la carrera en Contaduría Pública ubicada en el bloque optativo de especialización contable; a través de la aportación de esta investigación se contribuirá en el desarrollo y contextualización de las organizaciones públicas en el área contable y administrativa. La idea implica que la presente investigación sea consultada, analizada, revisada y comentada por estudiantes de posgrado, por otros investigadores, esperando que sea de utilidad.

La importancia de la presente investigación se determinó por la situación actual de las relaciones económicas nacionales e internacionales, así como la orientación hacia la globalización de la economía mundial, donde México, no debe de quedarse al margen de la adopción de normativas internacionales y nacionales, debe de buscar incrementar los niveles de competitividad global y de mayor transparencia, donde las administraciones públicas –como es el caso de estudio- garanticen la calidad en la rendición de cuentas, lo que en palabras de los autores Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald:

Quienes se manifiestan como los defensores de la reforma contable internacional, ya que esta se esfuerza por transformar a los viejos burócratas en los gerentes, vistos como actores centrales en el proceso de cambio, y los convierten en individuos que se centran en la racionalidad económica y la eficiencia, eficacia y resultados, todo ello lleva la intención de mejorar la rendición de cuentas y transparencia (2014).

Lo anterior, significa que resulta relevante para la sociedad el que se aplique debidamente la normativa para efectos de ver esa transformación que la ciudadanía exige, en cuanto al rendimiento de cuentas de las finanzas públicas de parte de los funcionarios responsables de cada entidad, y por ende, la austeridad debe de predominar en la gestión pública, entonces el binomio de corresponsabilidad entre ciudadanos-gobierno se verá favorecido; los anteriores argumentos justifican así la realización del presente trabajo de investigación denominado:

Armonización contable gubernamental, su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en la administración pública. Caso SAGYP Sinaloa (2015-2016).

Debido a que los problemas relativos a la rendición de cuentas y transparencia, son de carácter social, los beneficios de esta investigación se espera tengan como destinatarios a la sociedad en

general, de tal forma que se pueda medir y cuantificar fácilmente, sin embargo, el aporte de la presente se encausará exclusivamente a los siguientes destinatarios: funcionarios gubernamentales de la Secretaría de la Función Pública (SFP), Auditoría Superior de la Federación (ASF), Auditoría Superior del Estado (ASE), agrupaciones de Contadores Públicos y docentes e investigadores de Instituciones de Educación Superior y posgrado en las ciencias Económico-Administrativas.

En el mismo sentido la importancia y trascendencia de este trabajo es tal, que la intención es generar mayor confianza entre la población respecto de la administración y optimización de los recursos económicos, lo cual supone propiciará una mayor recaudación fiscal, proporcionando mejores ingresos para el estado, posibilitando un incremento en el gasto público para elevar la calidad de la vida de la población, disminuir oportunidades de corrupción a los responsables públicos de dicha administración, lo cual, se reflejará de manera óptima en los resultados que incrementarán el bienestar del país en general.

1.13 Hipótesis

Acercas de la función de la hipótesis se considera que para que los hechos cobren significado, dependen de un encuadre teórico, son afirmaciones de las relaciones entre conceptos (Goode, 2000). Para este trabajo de investigación nos hemos planteado las siguientes proposiciones teóricas centrales:

H.1. En el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, han incidido factores diversos, tales como la resistencia al cambio, falta de claridad en la normatividad, falta de capacitación, aumento de cargas de trabajo, entre otras.

H.2. La obligatoriedad de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, de acuerdo a la normatividad vigente, permite lograr una incidencia favorable en la rendición de cuentas y transparencia.

1.14 Delimitaciones del problema

El caso de estudio que presenta esta investigación corresponde al estado de Sinaloa. Se pretende realizarlo en la SAGYP, Debido a que el problema de investigación es: Armonización contable gubernamental, su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en la Administración Pública.

El domicilio fiscal de SAGYP y oficinas centrales se encuentran en la ciudad de Culiacán, en la Av. Insurgentes s/n, 2do. Piso, Col. Centro Sinaloa, C.P. 80129. El periodo de análisis que abarca la investigación es del año 2015 a 2016.

En Sinaloa, la Agricultura, la Ganadería y la Pesca siguen siendo, por sus efectos multiplicadores en la economía estatal, actividades de gran relevancia y peso económico que permite establecerse como líderes en la producción nacional de alimentos, a pesar de las condiciones adversas que se debieron sortear por la contingencia climatológica de 2011.

La cual se somete al escrutinio público a través de su portal electrónico de transparencia Sinaloa, dando a conocer los diversos programas que opera en beneficio de los productores primarios, así como las acciones realizadas para mejorar la producción y la competitividad del sector primario.

Es importante destacar que Sinaloa, con una representación de solo el 3% del territorio y 2% de la población, produce el 30% de los alimentos que se producen a nivel nacional (Firma Juan Nicasio Guerra Ochoa, Secretario de Agricultura, Ganadería y Pesca del Estado de Sinaloa del periodo 2011-2016 en portal de transparencia).

Además de la importancia de este ente de carácter público en el desarrollo económico, es conveniente analizar el hecho de que este Estado avanza en la construcción de los mecanismos de transparencia y rendición de cuentas con la instrumentación de la LGCG publicada el 31 de Diciembre de 2008 y para entrar en vigor el 01 de enero de 2009 asentada en las recientes reformas, donde uno de los objetivos principales es la austeridad y racionalidad del gasto público entre otros ajustes necesarios para frenar el aumento de la deuda pública, para lo cual, Girón (2013) coincide en que:

Disminuir los déficits públicos, equilibrar las finanzas gubernamentales, en sí la austeridad se ha puesto en el centro del debate en este momento en escala mundial. Los hacedores de las políticas económicas y de cada país, los organismos financieros internacionales y los bancos centrales insisten en aplicar las políticas de austeridad para salir de la crisis. La austeridad para disminuir el déficit público y con ello la reducción del gasto público se ha vuelto el corpus del diario acontecer. Un gobierno con un gasto superavitario obliga al sector privado a ser deficitario, bien sean las familias o las empresas tendrán que ser grandes y crecientes deudores, hasta que alguno de esos sectores no pueda más.

A nivel global imperan estas preocupaciones, derivado de las crisis económicas han sido necesarias las reformas presupuestarias, tal es el caso de México, con el nacimiento de la LGCG, además de que el cumplimiento de esta ley beneficiará en que los entes públicos manejen el mismo idioma financiero y contable lo que permitirá que haya mayor eficiencia en el manejo de los recursos públicos, facilitará las comparaciones financieras de productividad, rentabilidad, eficiencia y eficacia a nivel regional, nacional e internacional y se estará en condiciones de mejora competitiva y sobretodo, se desea que se presenten menos actos de corrupción.

Es importante señalar que el periodo elegido de acuerdo el estudio de caso de la presente investigación, nos referimos al periodo 2015-2016, se seleccionó debido a la siguiente razón:

El plazo obligado en que deberán homologar la información presupuestal y financiera, mismo que se contempla para el 30 de Junio de 2014 para la Federación, las entidades federativas y sus respectivos entes públicos y para el 30 de Junio de 2015 para los municipios y sus entes públicos, según el acuerdo 1, aprobado por el Consejo de Armonización Contable (CONAC), en reunión del 3 de mayo, publicado el día 16 de mayo de 2013 en el Diario Oficial de la Federación (DOF, 2013).

Como nuestro estudio se efectuará en una entidad estatal, específicamente en la SAGYP, el plazo que marca el acuerdo para publicar la información en este caso, es el día 30 de junio de 2014, y se optó por seleccionar 2015-2016 puesto que se tiene la confianza de que sea más factible que la entidad federativa en cuestión se apegue a la normativa actualizando el ejercicio en curso y los sucesivos.

Consecuentemente y por tanto, en lo que respecta al título de investigación, “...rendición de cuentas y transparencia...” el vínculo inmediato de la transparencia se encuentra tendido con la rendición de cuentas a partir de la obligación de los funcionarios de responder por lo que hacen, de dar cuenta de sus acciones y la manera en que ejercen los recursos que les fueron encomendados, por lo que primero se rinde cuentas (por parte de los funcionarios públicos responsables de esta gestión de información) y después se analiza el grado de veracidad, nos referimos a la transparencia que se le impregnó al informe o conferencia pública.

1.15 Limitaciones del estudio

Diferentes factores fueron considerados como limitaciones para este trabajo de investigación, entre ellos el tiempo, recursos financieros, espacio y la confianza. Por lo que a tiempo se refiere, es

conveniente destacar que el plazo para homologar la información contable de las dependencias federales y estatales es a más tardar el 30 de Junio de 2014, para el caso de los municipios se cuenta hasta el 30 de junio de 2015, de acuerdo al artículo transitorio cuarto transitorio de la citada Ley, sin embargo, para efectos de realizar estudios comparativos entre las dependencias del sector público estatal, en la actualidad, aún se desconoce si el 100% de estas, cumplirán en el plazo establecido.

Otras consideraciones respecto al tiempo, fueron el llevar a cabo las entrevistas en el Comité Estatal de Armonización Contable (CEAC) Sinaloa, la Secretaría de Transparencia y Rendición de Cuentas (STRC), Al titular de la Auditoría Superior del Estado (ASE) de Sinaloa, el enlace de la Asociación de Fiscalizadores de México (ASOFIS), a cinco Diputados del H. Congreso del estado de Sinaloa, específicamente a cuatro integrantes de la Comisión de Fiscalización y uno de la Comisión de Hacienda, y las encuestas a contadores públicos del padrón de Despachos externos de la ASE, lo que consumió más del 100% del tiempo autorizado en cronograma de actividades para llevar a cabo la dinámica.

Se analizó la factibilidad al respecto de haber tenido la oportunidad de entrevistar al titular de la CONAC, del Titular del Congreso de la Unión, tanto en la Cámara de Diputados, como en la Cámara de Senadores, para entrevistar a tantos integrantes como hubiera sido posible, lo que pudo implicar definitivamente una mayor cantidad de tiempo, y sobre todo de recursos económicos, por lo que se descartó.

En cuanto a espacio, una de las entrevistas de esta tesis se debería de haber llevado a cabo en la CONAC, y no en la CEAC Sinaloa para poder comparar a México contra algún otro país y no a Sinaloa, contra cualquier estado, pero por la distancia que existe entre la Ciudad de México, Distrito Federal y Culiacán, Sinaloa, hubiera resultado imposible, viajar hasta esa ciudad para poder llevar a cabo el estudio de caso.

Otra limitación, fue la confianza respecto a los funcionarios de los entes gubernamentales, en cuanto al proceso de implementación de la contabilidad gubernamental, es el hecho de que se hubiera tenido acceso al 100% de la información y los documentos de control que sustentarán en un futuro a corto plazo las publicaciones en la página de internet que corresponda al ente sujeto del estudio.

Se concluye que estando en la parte del trabajo de campo, se tuvo que detener un poco el proceso de la investigación, debido a que los funcionarios públicos estaban en el proceso de cierre y no se había contemplado que sería una limitante por estar en vísperas el cambio de gobierno.

CAPÍTULO II
MARCO REFERENCIAL

Capítulo II. Marco referencial

2.1 Marco Legal de la contabilidad Gubernamental en México

2.1.1 Fundamentos Constitucionales

Anteriormente, los estados eran soberanos en todo lo relacionado a su régimen interior, por lo que tenían la libertad para poder controlar y registrar a su manera los recursos públicos y la aplicación de ellos, lo cual provocaba que cada estado llevara su contabilidad con distintos criterios, esto hacía imposible la tarea de consolidar la información a nivel nacional. En 2008, el entonces presidente, Felipe Calderón Hinojosa, adicionó en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en el artículo 73, fracción XXVIII, la facultad al Congreso de la Unión para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental de todos los entes de gobierno, definiendo su propósito que es garantizar su armonización a nivel nacional, lo anterior fue publicado el 7 de mayo de 2008 en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

Por su parte la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) establece la obligatoriedad de adoptar la para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como los Órganos Autónomos y el Sector Paraestatal de las Entidades Federativas.

En diciembre de 2008 se promulgó la LGCG, misma que entró en vigor el 1 de enero de 2009. En particular los artículos 47, 52 y 53 refieren a los contenidos y estructura de la Cuenta Pública Anual.

El Consejo Nacional de Armonización Contable, (CONAC) a través de diferentes acuerdos y en particular el del 13 de diciembre de 2013, estableció con precisión la estructura y contenidos de la Cuenta Pública Anual y que es aplicable a partir del ejercicio 2014.

El ex Secretario de la Función Pública en México, Rafael Morgan Ríos, en el sexenio (2006-2012) expresó lo siguiente:

La OCDE nos ha dicho de manera crítica, pero también en cierta forma, como de reconocimiento, el hecho de que México sea demasiado normativo, hay un exceso de normatividad; llevamos a cabo lo que se llama la reforma regulatoria más grande del mundo, ya que eliminamos y reordenamos 16 mil normas de las 36 mil, todavía nos quedan 20 mil que siguen siendo muchas, a lo que llamó el Presidente calderón una *tala regulatoria*, sin embargo, hemos repuesto más de 180 (Morgan, 2013).

La LGCG viene a sumarse a esta lista legal, sin embargo, durante los últimos 30 años, la contabilidad gubernamental en nuestro país ha mostrado un rezago importante con respecto a otras

naciones del mundo, con lo cual se ha limitado el logro de objetivos, eficiencia, eficacia y transparencia fijados por el mismo gobierno, lo anterior hace necesaria esta normativa.

Aguilar (2013), difiere respecto al quehacer del gobierno mexicano y su administración, consideran que los dirigentes del país han cambiado en los últimos años, su tamaño, su forma de organización, su normatividad, sus patrones de dirección y de gestión, sus prácticas y lo han hecho en mayor o menor grado bajo los mismos problemas, principios u objetivos que los demás países y, particularmente, en los latinoamericanos.

Depende de la trinchera en la que se encuentre el sujeto, este emitirá su apreciación en cuanto al manejo de las finanzas públicas por los funcionarios. Se espera que la LGCG en México tenga efectos positivos en materia de rendición de cuentas y transparencia.

De acuerdo al artículo 74 de la Constitución, manifiesta facultades exclusivas de la Cámara de Diputados el revisar la Cuenta Pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

2.1.2 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su última reforma el 19 de mayo de 2017, establece en su artículo primero las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal, la oficina de la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal y los Órganos Reguladores Coordinados integran la Administración Pública Centralizada.

A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), corresponde el despacho de los siguientes asuntos, de acuerdo con el Artículo 31 de la presente Ley, fracción XXIII:

“Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación”.

Así como también establece en su fracción XXVII, que la SHCP debe de coordinar y supervisar el sistema de control gubernamental, establecer las bases generales para la realización de auditorías internas, transversales y externas, y expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos en dichas materias en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Es importante hacer referencia a las condiciones que deben acatar las unidades de auditoría preventiva, que de acuerdo al artículo 44, segundo párrafo menciona que estas se regirán por las leyes y disposiciones sobre adquisiciones, obra pública, presupuesto, contabilidad, fiscalización superior, procedimiento administrativo, transparencia y acceso a la información, responsabilidades, combate a la corrupción y otras afines a la materia, y por las disposiciones generales que emita la SHCP respecto de dichos asuntos, sobre la organización, funcionamiento y supervisión de los sistemas de control interno, además de las de auditoría preventiva, mejora de gestión en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y presentación de informes por parte de dichas unidades.

Las unidades de auditoría preventiva formarán parte del sistema nacional de fiscalización e incorporarán en su ejercicio las normas técnicas y códigos de ética, de conformidad con las mejores prácticas que considere el referido sistema.

Como se puede apreciar, las normativas antes descritas están íntimamente relacionadas con la LGCG, por lo que se requiere el análisis transversal para su cabal seguimiento.

2.1.3 Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación

La fiscalización de la Cuenta Pública comprende la revisión de los ingresos, egresos (incluyendo subsidios, transferencias y donativos, fondos y los gastos fiscales) y la deuda pública; del manejo, la custodia y la aplicación de recursos públicos federales, con excepción de las participaciones federales, así como la demás información financiera, contable, patrimonial, presupuestaria y programática que las entidades fiscalizadas deban incluir en dicho documento, conforme a las disposiciones aplicables.

La fiscalización de la Cuenta Pública tiene el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera de las entidades fiscalizadas; comprobar si se observó lo dispuesto en el Presupuesto, la Ley de ingresos y demás disposiciones legales aplicables, así como la práctica de auditorías sobre el desempeño para verificar el cumplimiento de los objetivos y las metas de los programas federales, conforme a las normas y principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

De acuerdo a Galindo y Guerrero (2015), los entes públicos federales y los poderes de la unión, rinden un informe sobre su gestión financiera al ejecutivo Federal y este los presenta de manera consolidada a la Cámara de Diputados, los cuales tienen la facultad para revisar que la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales durante el ejercicio fiscal, se ejercieron

en términos de las disposiciones legales, dicho informe recibe el nombre de Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

De acuerdo al Artículo 3 de la citada Ley, la revisión de la Cuenta Pública está a cargo de la Cámara de Diputados, la cual se apoya para tal efecto en la Auditoría superior de la Federación, misma que tiene a su cargo la fiscalización de dicha Cuenta.

La cuenta Pública, debe contener, según la LGCG en su artículo 53, y el artículo 8 de la LFRCF como mínimo:

- I. Información contable organizada por dependencia y entidad, con la desagregación siguiente:
 - a) Estado de situación financiera;
 - b) Estado de variación en la hacienda pública;
 - c) Estado de cambios en la situación financiera;
 - d) Informes sobre pasivos contingentes;
 - e) Notas a los estados financieros;
 - f) Estado analítico del activo;
 - g) Estado analítico de la deuda y otros pasivos.
- II. Información presupuestaria organizada por dependencia y entidad, con la desagregación siguiente:
 - a) Estado analítico de ingresos, del que se derivará la presentación en clasificación económica por fuente de financiamiento y concepto, incluyendo los ingresos excedentes generados;
 - b) Estado analítico del ejercicio del presupuesto de egresos del que se derivarán las siguientes clasificaciones administrativas:
 - i. Administrativa;
 - ii. Económica y por objeto del gasto;
 - iii. Funcional-programática
 - c) Endeudamiento neto, financiamiento menos amortización, del que se derivará la clasificación por su origen en interno y externo;
 - d) Intereses de la deuda;
 - e) Un flujo de fondos que resuma todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal;
- III. Información programática organizada por dependencias y entidad, con la desagregación siguiente:

- a) Gasto por categoría programática;
 - b) Programas y proyectos de inversión;
 - c) Indicadores de resultados;
- IV. Análisis cualitativo de los indicadores de la postura fiscal, estableciendo su vínculo con los objetivos y prioridades definidas en la materia, en el programa económico anual:
- a) Ingresos presupuestarios;
 - b) Gastos presupuestarios;
 - c) Postura Fiscal;
 - d) Deuda pública.

Se podrá ampliar el plazo de presentación de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo Federal, suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario de Hacienda y Crédito Público a informar de las razones que lo motiven. En ningún caso la prórroga excederá de 30 días naturales. En dicho supuesto, la ASF contará, consecuentemente, con el mismo tiempo adicional para presentar el informe del resultado.

2.1.4. Leyes y reglamentos en relación con la Contabilidad Gubernamental

En opinión de Galindo y Guerrero (2015), argumentan que a falta de disposición expresa en la LFRCF se aplicarán en forma supletoria y en lo conducente la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, así como las disposiciones relativas del derecho común federal, sustantivo y procesal.

a) Ley Federal de Presupuestos y Responsabilidad Hacendaria

El Artículo 68 de la LGCG enmarca que la presentación de la información financiera del Gobierno Federal se sujetará a lo dispuesto en esta Ley y las leyes Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH) y de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF), aquí resaltamos la importancia del análisis de esta Ley.

La LFPRH incorporó mecanismos en el ejercicio presupuestario para garantizar la sustentabilidad de las finanzas públicas, y adoptar un enfoque basado en resultados para focalizar los efectos y los impactos de la acción pública. Sin embargo, en materia de contabilidad gubernamental esta ley no realizó cambios sustanciales respecto de su antecesora, y en su artículo

88 se limitó a determinar que el sistema de contabilidad gubernamental tenía como base un conjunto de principios, normas y procedimientos para registrar, procesar, evaluar e informar sobre las transacciones relativas a la situación financiera de los ejecutores de gasto e ingreso públicos, así como el patrimonio público, todo ello en el ámbito federal.

Aunque, si incorpora disposiciones para asegurar que la contabilidad gubernamental suministre información que haga transparente el gasto público federal, evalúe las actividades efectuadas y contribuya a la rendición de cuentas.

Ávila y Romero (2013) señalan que la LFPRH logró importantes avances en lo relativo al establecimiento de principios y disposiciones orientados a procurar el equilibrio presupuestario, la disciplina fiscal y el cumplimiento de las metas aprobadas por el Congreso, y el contenido de su Título Cuarto *Del Gasto Federal en las Entidades Federativas* aseguró, mediante una extensa normatividad, garantizar la transparencia en el destino y uso correcto de los recursos presupuestarios transferidos a las entidades federativas, con el propósito de descentralizar o reasignar la ejecución de funciones, programas o proyectos federales.

Quedó entonces un gran pendiente en materia de contabilidad gubernamental, y éste fue garantizar que la información contable generada por los estados, los municipios y el Distrito Federal tuviese las mismas bases metodológicas que la emitida por la Federación.

La LFPRH dentro de su título quinto regulaba la Contabilidad Gubernamental, pero quedó derogado en cuanto entró en vigor la LGCG el 1° de enero de 2009, por lo que dentro de sus disposiciones transitorias estableció que en materia de Contabilidad Gubernamental, cuando se haga referencia a la LFPRH se aplicará lo dispuesto en la LGCG.

b) Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria

Dentro de este Reglamento, los artículos que abordan lo relativo a la contabilidad gubernamental son los siguientes:

En el artículo 1° nos dice que el objeto de este ordenamiento es reglamentar la LFPRH en las materias de programación, presupuesto, aprobación, ejercicio, contabilidad, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales. Especifica en el artículo 8 fracción II que las solicitudes y consultas en materia de contabilidad gubernamental, serán atendidas por la unidad administrativa responsable de la contabilidad gubernamental.

También aclara en su artículo 10 del presente Reglamento, que la programación, control, ejercicio y evaluación del gasto público se sujetará a sistemas de control presupuestario, los cuales serán de aplicación y observancia obligatoria para las dependencias y entidades. El desarrollo e implantación de los sistemas de control presupuestario se realizará bajo un enfoque integral del proceso presupuestario.

En los artículos 209, 224 y del 231-247 del presente Reglamento, detalla asuntos relativos a el desarrollo e implementación del sistema de contabilidad gubernamental, dada la importancia para la integración de la Cuenta Pública y demás informes derivados de la contabilidad gubernamental, los cuales serán revisados periódicamente por la SHCP, tomando en consideración las propuestas que para efectos de fiscalización emitan la Auditoría y la Función Pública.

c) La Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública

Es de orden público y de observancia general en toda la República, es reglamentaria del artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de transparencia y acceso a la información.

Tiene por objeto establecer los principios, bases generales y procedimientos para garantizar el derecho de acceso a la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad de la Federación, las Entidades Federativas y los municipios.

De acuerdo al Artículo 2, dice que son objetivos de esta Ley el promover, fomentar y difundir la cultura de la transparencia en el ejercicio de la función pública, el acceso a la información, la participación ciudadana, así como la rendición de cuentas, a través del establecimiento de políticas públicas y mecanismos que garanticen la publicidad de información oportuna, verificable, comprensible, actualizada y completa, que se difunda en los formatos más adecuados y accesibles para todo el público y atendiendo en todo momento las condiciones sociales, económicas y culturales de cada región (Fracción VII).

Se encuentra alineado a la LGCG, el hecho de que coinciden en la difusión de la información financiera, la rendición de cuentas y la transparencia, solo que para la LFTAIP los usuarios

iniciales son los ciudadanos y en la LGCG son los entes públicos, al final prevalece la correspondencia.

2.1.5 Ley General de Contabilidad Gubernamental

Se expone que según el título quinto de la contabilidad gubernamental del título cuarto de la Ley Federal de Presupuestos y Responsabilidad Hacendaria, que fue derogado en el DOF el 31 de diciembre 2008 dando origen a un nuevo ordenamiento de la LGCG, que obliga a todas las dependencias y entidades así como a ejecutores del gasto de la Federación, Estados, Municipios, Distrito Federal y órganos político-administrativo a uniformar su contabilidad como lo refiere el artículo 1 de LGCG; así mismo a tener un sistema (capítulo 1 del título tercero de la misma Ley) que genere estados financieros en tiempo real, así como información que coadyuve a la programación con base en resultados, evaluación y rendición de cuentas.

El Congreso de la Unión aprobó la Ley de Contabilidad que rige en la materia a los tres órdenes de gobierno y, crea el Consejo Nacional de Amortización Contable (CONAC), como órgano de coordinación o rector para la armonización de la contabilidad gubernamental y lo faculta para la emisión de normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que deben aplicar los entes públicos.

En la LGCG, señala en los artículos 16, 17, 18, 44, 45, 46, 56, 57 y 58 que la información financiera del ciclo presupuestal, en lo que se refiere a la programación, el presupuesto, su ejercicio, la evaluación y rendición de cuentas, se presentará conforme a las normas, formatos, estructura y contenido que señale el CONAC y se difundiría de forma permanente en el portal de Internet de cada ente público, por lo menos trimestralmente de acuerdo a los artículos 6, 7, 8, 9 y 10 del capítulo I.

Todo ello hace pensar que los gobiernos estatales y municipales estarán constreñidos a transparentar la información de sus finanzas de acuerdo con las características que la Ley señale, dado que el plazo para homologar la información contable para los entes estatales es a más tardar el 30 de Junio de 2014, para el caso de los municipios se cuenta hasta el 30 de junio de 2015, sin embargo se puede percibir tranquilidad en este sentido por parte de los involucrados. El asunto especial es el hecho de que la dependencia que no se apegue a esta Ley, será sancionada, de acuerdo al Título Sexto, de las sanciones, se encuentran contenidos en los artículos del 84 al 86, mismo que señalan las responsabilidades administrativas que se fincarán, a quienes directamente hayan ejecutado los

actos o incurran en las omisiones que las originaron y, subsidiariamente, a los que, por la naturaleza de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado tales actos por causas que impliquen dolo, culpa, mala fe o negligencia por parte de los mismos. En el anexo 3 se puede apreciar la estructura de la LGCG.

Resulta relevante retomar que el artículo 33 de la LGCG, manifiesta que la contabilidad gubernamental debe considerar las mejores prácticas contables nacionales e internacionales en apoyo a las tareas de planeación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.

2.1.6 Decretos y Acuerdos que regulan la Contabilidad Gubernamental

La normativa que regula la contabilidad gubernamental dicta que el órgano rector facultado para emitir acuerdos, es el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC). Se puede apreciar en el anexo 2, los decretos y acuerdos que regulan esta norma. Haciendo referencia que conforme al artículo 15 de la LGCG donde consta que el Secretario Técnico publicará el plan anual de trabajo del Consejo en el DOF y en los medios oficiales de las entidades federativas. El consejo deberá difundir oportunamente el contenido de los planes de trabajo, las actas de sus sesiones, sus acuerdos, el sentido de las votaciones y la demás información que considere pertinente.

El ex Secretario de la Función Pública en México, Rafael Morgan Ríos, en el sexenio (2006-2012) expresó lo siguiente:

La OCDE nos ha dicho de manera crítica, pero también en cierta forma, como de reconocimiento, el hecho de que México sea demasiado normativo, hay un exceso de normatividad; llevamos a cabo lo que se llama la reforma regulatoria más grande del mundo, ya que eliminamos y reordenamos 16 mil normas de las 36 mil, todavía nos quedan 20 mil que siguen siendo muchas, a lo que llamó el Presidente Calderón una tala regulatoria, sin embargo, hemos repuesto más de 180 (Morgan, 2013).

La LGCG viene a sumarse a esta lista legal, sin embargo, durante los últimos 30 años, la contabilidad gubernamental en nuestro país ha mostrado un rezago importante con respecto a otras naciones del mundo, con lo cual se ha limitado el logro de objetivos, eficiencia, eficacia y transparencia fijados por el mismo gobierno, lo anterior hace necesaria esta normativa.

De acuerdo con Aguilar (2013), difiere respecto al quehacer del gobierno mexicano y su administración, consideran que los dirigentes del país han cambiado en los últimos años, su tamaño, su forma de organización, su normatividad, sus patrones de dirección y de gestión, sus

prácticas y lo han hecho en mayor o menor grado bajo los mismos problemas, principios u objetivos que los demás países y, particularmente, en los latinoamericanos.

Depende de la trinchera en la que se encuentre el sujeto, este emitirá su apreciación en cuanto al manejo de las finanzas públicas por los funcionarios. Se espera que la LGCG en México tenga efectos positivos en materia de rendición de cuentas y transparencia.

2.2 Armonización contable gubernamental

2.2.1 Antecedentes internacionales

El euro forma parte de la vida cotidiana de los ciudadanos de 19 países miembros de la Unión Europea (UE). Entró en circulación en 2002 y es utilizado por más de 337 millones de personas. En la actualidad, es la divisa más importante del mundo después del dólar estadounidense.

No existe ningún otro ejemplo similar de cooperación monetaria estrecha y a gran escala entre Estados soberanos, es un hito de integración tal como se encuentra en la publicación de la Unión Europea (2015a), se pueden apreciar los antecedentes del euro y con ello el nacimiento del proceso armonizador a nivel internacional:

La armonización: El sistema monetario europeo, precursor de la unión económica y monetaria, se puso en marcha en 1979 para estabilizar los tipos de cambio, limitar las fluctuaciones monetarias entre países y contener la subida de los precios (inflación). Representó una transferencia radical de la política monetaria al ámbito europeo.

Unión económica y monetaria, (UEM): con la adopción del Tratado de la Unión Europea de 1992 (más conocido como Tratado de Maastricht), los gobiernos de la UE acordaron la puesta en marcha de la UEM. Su objetivo, completar el mercado único, establecer el Banco Central Europeo y crear una moneda única estable a finales de siglo.

La UEM es el pilar que sostiene el euro: la UEM determina la política monetaria y la política económica. Además, se ocupa de determinados aspectos de la política presupuestaria, a fin de limitar cada año la deuda y el déficit de las administraciones públicas. Su objetivo es dotar a la zona del euro y al mercado único de un entorno económico sólido y propicio al crecimiento. De ahí que una de sus prioridades sea garantizar un euro fuerte y estable. Unión Europea (2015a).

Con lo anteriormente expuesto, se aprecian los comienzos del proceso de armonización de las contabilidades nacionales a nivel internacional.

En Europa posiblemente no se les haya rendido suficiente tributo al papel desempeñado por las IV y VII Directivas comunitarias que fueron las pioneras en tratar de uniformar el sistema contable de los distintos países europeos estableciendo las bases comunes en materia de Cuentas Anuales, Normas de Valoración y Normas sobre Auditoría y Publicidad. Posteriormente vendría el tránsito de las Directivas Comunitarias a las NIC y cuál ha sido el proceso finalmente adoptado por la Comisión Europea en este proceso armonizador (Andrés, 2012).

De acuerdo a las aportaciones anteriores, mediante estas Directivas no se pretendía una completa y verdadera normalización contable en el ámbito comunitario (como se ha señalado en muchas ocasiones por la doctrina contable), sino lograr la comparabilidad y equivalencia de la información financiera suministrada por las empresas europeas. Y efectivamente este logro se consiguió con éxito, de acuerdo a lo que señala el autor en comentario.

Ahora bien, describiremos a continuación el significado y la breve historia de la Contabilidad Nacional de acuerdo con el diccionario económico:

La contabilidad nacional es un sistema contable para el registro sistemático, detallado y completo de la actividad económica que tiene lugar en un país durante un periodo determinado. Está formada por un sistema de cuentas integradas que no sólo cuantifican la actividad agregada de un país (principalmente, el Producto Interior Bruto y la Renta Nacional Bruta Disponible) sino también las relaciones entre los distintos sectores institucionales y ramas de actividad del país, así como las relaciones entre el conjunto de la economía nacional y el resto del mundo.

La contabilidad nacional tiene su origen en los años 20 y 30 del siglo XX, a partir de los trabajos de Colin Clark y Simon Kuznets, y se desarrolló fundamentalmente para satisfacer el énfasis puesto en las relaciones macroeconómicas que surgió con el desarrollo de la economía keynesiana. A partir de los años 40 comenzaron a ponerse en marcha los primeros sistemas efectivos de contabilidad nacional.

Los sistemas de contabilidad nacional de los países desarrollados se ajustan a las convenciones establecidas por el Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas (SNA) y todos los países de la Unión Europea han adoptado además el Sistema Europeo de Cuentas (ESA), aún más detallado. Estos sistemas precisan las definiciones, operaciones y cuentas que deben realizarse y unos criterios metodológicos comunes para facilitar la comparabilidad internacional y temporal de las cuentas.

De acuerdo la publicación de Ibarra (2009), nos presenta un recuento de los hallazgos respecto de la evolución de la contabilidad nacional, la cual establece que:

Las primeras investigaciones sobre la contabilidad nacional por parte de instituciones gubernamentales y equipos interdisciplinarios, surgen en 1930 a consecuencia de la gran depresión y la posterior Guerra Mundial, así como los reajustes económicos internacionales de la postguerra. En este período los gobiernos se vieron en la necesidad de intervenir cada vez más en la vida económica de sus respectivos países con el objetivo de conocer con exactitud la clase y magnitud de los efectos que los impuestos y gastos tendrían sobre la economía nacional para lograr una estabilidad y un desarrollo económico más óptimo. Una premisa importante para la estructuración de la contabilidad nacional fue el desarrollo de la contabilidad en las empresas en la década de los 30's; el gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica por medio de su Departamento de Comercio inició un estudio de su ingreso nacional y de los gastos totales para tratar de solucionar la gran depresión. Posteriormente, durante la segunda guerra mundial se elaboraron trabajos importantes sobre la contabilidad nacional por parte de los gobiernos que se encontraban dentro del enfrentamiento bélico para adoptar medidas de control de las operaciones sobre economía de guerra. Los fines que perseguían eran:

Saber si debían o no aumentar los impuestos y en caso afirmativo determinar la cantidad.

Precisar por que medios debían obtenerse los fondos necesarios para cubrir la parte de los gastos de guerra que no podían financiarse por medio de impuestos.

Saber cuáles serían las repercusiones sobre la economía del país al pedir prestado a los Bancos o a los particulares y que efectos tendrían esos préstamos sobre los ingresos individuales y muy específicamente sobre los precios.

Conocer la magnitud de la influencia inflacionaria que tenía que sobrevenir y determinar si existían medios para reducir dicho fenómeno.

Conocer hasta qué grado debía limitarse el consumo civil a los productos esenciales.

Estos problemas sólo podían resolverse considerándolos dentro de un cuadro de información estadística debido a que todos los elementos anteriores están estrechamente relacionados entre sí.

Fue de esta manera que surgió la elaboración de la llamada Contabilidad Nacional, técnica que permitió establecer la relación entre:

- a. La suma total de los recursos

- b. La producción de guerra proyectada.
- c. El consumo civil.
- d. Los ingresos individuales.
- e. El ingreso Nacional.
- f. El control de precios.
- g. Los créditos.
- h. Los estímulos de mayores salarios, etc.

Uno de los países iniciadores de la contabilidad nacional fue Inglaterra. En 1940 al hacerse cargo del puesto de consejero de la Tesorería, John Mayard Keynes, reunió un equipo de investigadores para fundar la Oficina Central de Estadística, cuyas primeras tareas consistieron en obtener cifras del ingreso nacional, del ahorro, de la inversión, el consumo y el ingreso disponible de los consumidores, con el objetivo de conocer las relaciones entre el presupuesto del gobierno y la economía nacional.

Terminada la guerra se plantea como primer objetivo entre las naciones, el transformar el sistema productivo bélico hacia fines civiles. Se realizó entre los países un gran intercambio de información relacionada con la estadística económica con el fin de reconstruir sus economías lo que originó un caudal de información que exigió la necesidad de sistematizarla y de acoplarla con sus múltiples detalles en un cuadro armónico que reflejará ante todo el mundo la estructura económica de cada país. Las Naciones Unidas, fue el primer organismo internacional que trató de establecer un sistema consistente de cuentas nacionales; después surgieron otros intentos: en 1953, en Santiago de Chile se celebró *El Seminario Interamericano Sobre Ingreso Nacional*, en México en 1954 el Departamento de Estudios Económicos del Banco de México organizó *El Seminario Sobre Contabilidad Nacional*, en 1959 las Naciones Unidas celebraron en Río de Janeiro, Brasil, *El Seminario Sobre las Cuentas Nacionales para América Latina* (Ibarra, 2009).

De la anterior descripción evolutiva se desprende la importancia que representa a nivel global la actualización de la contabilidad nacional, el cómo los acontecimientos motivaron y/o exigieron el nacimiento de la contabilidad nacional. Por el hecho de ser un proceso sistematizado de los eventos económicos por la actividad que despliegan las entidades y la sociedad, entraña muchos y variados procesos, por lo que es necesario reunir cada vez más y en mayor cantidad la información necesaria, que al ser organizada sea capaz de reflejarnos la estructura económica de un país. La contabilidad nacional se aboca a la organización y sistematización de esa información

La importancia se basa en propósitos principales como:

- I. Para el uso en la planeación y control de las operaciones.
- II. Para seleccionar alternativas que permitan la toma de decisiones y la formulación de las políticas.
- III. Rendir informes externos a nivel regional, nacional e internacional.

Mucho tiene que ver las nacientes tendencias de la globalización para que los propósitos anteriores también tengan sus efectos evolutivos para poder estar en condiciones de armonización en este contexto.

La opinión favorable y limpia del Tribunal sobre la fiabilidad de las cuentas del ejercicio 2011 supone la culminación con éxito del proceso de modernización de la contabilidad emprendida por la Comisión europea en el año 2002 (Ruiz, 2013).

El Tribunal de Cuentas europeo emitió una opinión sin reservas ni salvedades sobre la fiabilidad de la cuentas de la Unión Europea del ejercicio 2011. Esta opinión positiva es el resultado de un proceso de modernización del sistema contable iniciado por la Comisión europea en el año 2002.

El Tribunal de Cuentas europeo ha contribuido a este proceso de modernización de la reforma contable internacional, desde su creación en 1978. Sus observaciones y críticas pusieron en evidencia las deficiencias del sistema y de los procedimientos contables utilizados, subrayando la imposibilidad de asegurar con certeza que el balance presentaba correctamente la situación financiera de la Comunidad europea. El Tribunal señaló la urgencia de emprender una reforma de largo alcance con el objetivo de aplicar normas internacionales y principios contables generalmente aceptados. A partir de la primera declaración de fiabilidad, emitida en 1994, elaboró una doctrina contable insistiendo en la necesidad de establecer un marco contable basado en la contabilidad de ejercicio (principio de devengo) y en una correcta consolidación de las cuentas de las diferentes instituciones y organismos (Ruiz, 2013).

Constituye sin duda, un pilar el organismo del Tribunal de Cuentas en estos avances, ya que piloteó la concepción y puesta en marcha del plan de modernización, formulando recomendaciones encaminadas a mejorar la transparencia y la rendición de cuentas.

El cambio de opinión del Tribunal sobre la fiabilidad de las cuentas es fruto de la profunda reforma y modernización del sistema contable emprendida por la Comisión. La modernización se esbozó en el año 2000, se concretó en el 2002 con la adopción de un plan de acción y se culminó

en el año 2005 presentando por primera vez las cuentas del ejercicio conforme al nuevo marco contable y a los nuevos principios (Ruiz, 2013).

El Tribunal de Cuentas europeo ha tenido un papel destacado en esta evolución. Sus observaciones y críticas pusieron en evidencia las deficiencias del sistema y de los procedimientos contables utilizados; subrayaron también la urgencia de emprender una reforma de largo alcance. Sus recomendaciones y consejos durante la concepción y puesta en práctica de la reforma contribuyeron al éxito de la misma.

En el ámbito de la contabilidad nacional existe un alto grado de armonización en Europa, como consecuencia de la utilización del Sistema Europeo de Cuentas (SEC) como marco único.

En paralelo a los acontecimientos políticos generales, Montesinos (2000) citado en Kraff, Busquets y Koehler (2013), había llevado a cabo, a petición de la Comisión Europea (CE), un estudio de investigación sobre el sistema de contabilidad (antiguo) utilizado por la CE y sobre las normas internacionales. Los resultados del estudio mostraron que el reconocimiento de los ingresos y gastos por un lado, y los activos y pasivos, por otra parte, eran de carácter mixto. Con respecto a la preparación del presupuesto general, la CE estaba más cerca de un sistema de contabilidad de caja modificado, mientras que con respecto a los estados financieros económico-patrimoniales, más bien parecía aplicarse un criterio de contabilidad de devengo modificado. Una de las conclusiones del estudio de Montesinos fue que «el uso de contabilidad de devengo dentro de un marco contable coherente de acuerdo con los PCGA parece ser un requisito ineludible...» La Comisión convino en la necesidad de alinearse con la reforma de la contabilidad internacional y decidió modernizar su sistema de contabilidad, pasando de un mero registro de los ingresos y gastos presupuestarios (contabilidad de caja) a un sistema de contabilidad de devengo, con el objetivo de proporcionar una visión más completa de la situación financiera de la UE, que mostrase todos los activos y pasivos, así como los ingresos y gastos del ejercicio. El establecimiento un sistema dual con un servicio centralizado de contabilidad (estados financieros en base a devengo) y de unos departamentos de finanzas descentralizadas para la ejecución del presupuesto con criterio de caja modificado, fue una decisión política.

Los resultados del estudio fueron uno de los principales motivos para la inclusión de la exigencia de que el sistema de contabilidad de la CE deberá «... regirse por los principios *de contabilidad generalmente aceptados* para el sector público...» y seguir el «... principio de contabilidad de devengo» en los artículos 125 y 133 del Reglamento financiero de 2002 (RF),

aplicable al presupuesto general de la UE. Este requisito se modificó en 2013 para especificar con mayor precisión que «El Contador de la Comisión aprobará las normas de acuerdo con los principios *de contabilidad generalmente aceptados* para el sector público», con lo que la exigencia se hacía más estricta y más cercana a las NICSP.

El mencionado estudio y las conversaciones con otros grupos de interés resultaron convincentes para elegir las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) como base del marco contable de la CE y así contribuir al principal objetivo político de mejorar la gobernanza y la gestión financiera. Algunos de los mayores beneficios promovidos por la utilización de la contabilidad de devengo y de acuerdo a la tabla 10 fueron:

Tabla 10
Beneficios principales de la contabilidad de devengo

Usuarios internos	Usuarios externos
Una mejor información financiera y supervisión	Mejora de la transparencia
Buena gestión financiera	Estados financieros fiables y completos
Lista exhaustiva y seguimiento de activos, pasivos y patrimonio neto	Facilitar la comparación entre entidades del sector público
Complemento a la visión anual del Presupuesto	Poner la CE a la vanguardia de la modernización en el sector público

Fuente: Kraff, Busquets y Koehler (2013).

De acuerdo a los hallazgos del estudio, estaba muy claro desde el principio que habría grandes dificultades en la realización de un proyecto de tal magnitud y complejidad y, por lo tanto, que la gestión de estos desafíos sería una parte integral del proceso.

Kraff, Busquets y Koehler (2013), afirman que el marco contable aplicado para elaborar los estados financieros consolidados de la UE es ahora acorde con las NICSP.

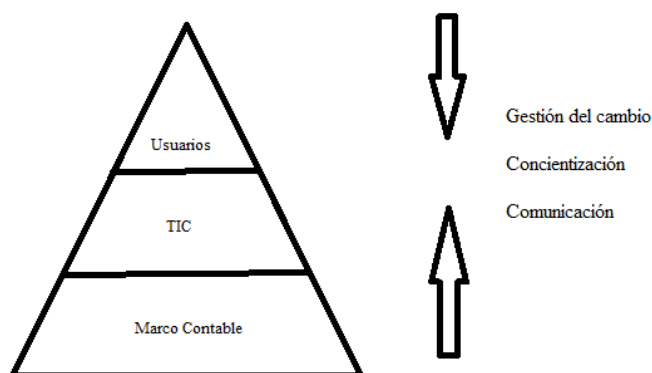


Figura 9. Los tres pilares del proyecto de modernización contable
Fuente: Kraff, Busquets y Koehler (2013).

La figura 9 proporciona una visión general de la estructura de tres pilares del proyecto de modernización contable. Se ha de señalar que, teniendo en cuenta los plazos tan ajustados del proyecto, el trabajo se realizó en los tres pilares simultáneamente. Por lo tanto se puede concluir que, debido a los ajustados plazos, la presión y el bajo nivel de movilidad del personal durante este tiempo, el proyecto finalmente constituyó un gran éxito.

Los autores en comento, enfatizan los avances de la reforma contable europea al explicar que en el primer pilar del proyecto de modernización contable fue el desarrollo de un marco de referencia para la contabilidad en línea con la contabilidad privada y aceptado internacionalmente. El siguiente pilar, basado en el marco contable, lo constituía el desarrollo del sistema informático. El tercer pilar del proyecto consistió en la profesionalización del ámbito contable y financiero: la aplicación de nuevas prácticas y procedimientos financieros, la formación y la contratación de contables y auditores.

La crisis de las finanzas públicas en Europa puso de manifiesto la necesidad de reformar y armonizar los sistemas de información contable pública en la UE dado que la heterogeneidad de los mismos y la aplicación del principio de caja ya no eran adecuadas.

En este contexto de crisis económica y disciplina fiscal, es necesario destacar el *Six Pack* y la Directiva 2011/85/UE del Consejo sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros (EEMM) en la que se señala que, en lo que respecta a los sistemas nacionales de contabilidad pública, los EEMM dispondrán de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo, que faciliten la preparación de información acorde con las normas del SEC.

Además, los Estados presentarán un cuadro de conciliación detallado entre los datos basados en la contabilidad de caja (o las cifras equivalentes de la contabilidad pública, cuando no se disponga de dichos datos) y los datos basados en la norma SEC, dado que en la UE se elaboran las Estadísticas de las finanzas públicas (EFP/GFS) con fines de política fiscal (incluidas las estadísticas del Procedimiento de Déficit Excesivo) a partir de la citada norma SEC (Dasí y Gimeno, 2013).

2.2.2 Antecedentes de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en México

La información financiera del sector público es necesaria para mantener la disciplina fiscal y económica del Estado, tomar decisiones sobre la asignación de recursos, optimizar la eficiencia

operativa e incrementar la transparencia sobre el uso del fisco público. Para que la información sea útil al mejoramiento de la calidad y eficiencia del gasto público, debe ser comprensible, comparable, oportuno, completo y confiable. La armonización contable en México es considerada como la modernización e igualdad en los principios de registro y presentación de información presupuestaria y contable del sector público.

Conforme pasan los años, mayores son las necesidades del pueblo y mayores las obligaciones del Gobierno para que todo funcione correctamente, además los efectos de la globalización han influenciado y se ha derivado la necesidad de una armonización contable. Porque ha sido un tema de discusión por un largo tiempo hasta que en la Convención Nacional Hacendaria del 2004 uno de los puntos acordados fue buscar armonizar y modernizar los sistemas de información contables para los tres ámbitos de gobierno.

A pesar de esto, pocos fueron los avances determinados los que se lograron hasta la aprobación de la reforma hacendaria en el 2007, la cual procedió en la reforma constitucional del 2008 que dio al Congreso la facultad de expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que garantizara su armonización contable a nivel nacional. Poco después en ese mismo año se expidió la Ley General de Contabilidad Gubernamental y entró en vigor el 1 de enero del 2009.

El 31 de diciembre de 2008 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley General de Contabilidad Gubernamental (Ley de Contabilidad), que tiene como objeto establecer los criterios generales que regirán la Contabilidad Gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización, para facilitar a los entes públicos 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 ingreso públicos.

Generalidades:

La normativa contable en la modalidad de los gobiernos, frecuentemente se eleva la categoría de la Ley de aplicación obligatoria; en México sin embargo ha sido común la presencia de inconsistencias entre la normatividad contable y el marco legal que le sirve de soporte jurídico (Zarzosa, 2000).

Las reformas administrativas que el Gobierno Federal ha hecho en su beneficio, han contribuido a lo largo de varias décadas a que la Administración Pública sea una materia cada día más compleja y diversa, además debemos aclarar que estos logros se deben en buena parte a los avances tecnológicos, avances en el control presupuestal, económicos y comerciales, que el país ha experimentado en los últimos sexenios. Retomando a Castro:

La contabilidad gubernamental a través de varios cambios que ha tenido en su historia desde que se independizó el estado Mexicano, se ha hecho una contabilidad sumamente particular. El nuevo sistema contable es muy moderno y abarca todas las operaciones que realiza, desde que se crea el presupuesto hasta que se gasta, o desde que se publica la Ley de Ingresos hasta que se recaudan los fondos. Sus transacciones son muy diversas y muy particulares, por lo que es motivo de una especialidad dentro de la Contaduría Pública (2003, p.7).

Examinaremos brevemente lo expuesto por Morales (2013), la autora enfatiza que:

La sociedad civil debe participar activamente en el terreno del control de las finanzas públicas y su impacto sobre la justicia social, considera que los mecanismos de consulta y de la participación de la ciudadanía, pueden y deben enriquecer el proceso de transparencia, asegurando la difusión, participación y discusión de la sociedad como una responsabilidad compartida entre los actores sociales: ciudadanos, congresos estatales, ayuntamientos, instituciones educativas y de investigación, empresarios, medios de comunicación, organizaciones civiles, sociales y no gubernamentales y público en general.

La idea anterior implica que es necesario hacer escrutinios de las futuras publicaciones de las dependencias gubernamentales, sobretodo y con justa razón, aquellas personas físicas y morales que enteran impuestos y contribuyen al ejercicio del gasto público, es parte de los efectos de la rendición de cuentas y transparencia. El acuerdo general de la LGCG es establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización entre los tres niveles de gobierno.

Referente al Artículo primero de la LGCG, los entes Públicos obligados son el Poder Ejecutivo Federal y/Estatal, Poder Legislativo Federal y Estatal, Poder Judicial Federal y Estatal, entidades federativas, ayuntamientos de los municipios, órganos político administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, entidades paraestatales, órganos Autónomos federales y estatales.

La investigación de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en México y en Sinaloa, es ya una necesidad impostergable, debido al papel que juegan en la sociedad. Además, se considera que para poder encontrar alternativas de solución a los problemas que enfrentan las organizaciones gubernamentales para efectos de armonizar su respectiva contabilidad, es necesario conocer primero cómo son y luego buscar las soluciones adecuadas a su entorno, político, económico y social.

2.2.3 Definición, principios y normas de la Contabilidad Gubernamental

De acuerdo con el artículo 4 de la LGGC, en su fracción IV establece que:

Contabilidad gubernamental: Es la técnica que sustenta los sistemas de contabilidad gubernamental y que se utiliza para el registro de las transacciones que llevan a cabo los entes públicos, expresados en términos monetarios, captando los diversos eventos económicos identificables y cuantificables que afectan los bienes e inversiones, las obligaciones y pasivos, así como el propio patrimonio, con el fin de generar información financiera que facilite la toma de decisiones y un apoyo confiable en la administración de los recursos públicos.

En relación a la publicación del Manual de Contabilidad Gubernamental (MCG) publicado en el DOF, emitido por la CONAC, reformado el 6 de octubre de 2014, en el Capítulo I se emiten los aspectos generales del sistema de contabilidad gubernamental, en el cual se detalla el concepto e importancia de la Contabilidad Gubernamental, el cual dice en el inciso a, lo siguiente:

La Contabilidad Gubernamental es una rama de la Teoría General de la Contabilidad que se aplica a las organizaciones del sector público, cuya actividad está regulada por un marco constitucional, una base legal y normas técnicas que la caracterizan y la hacen distinta a la que rige para el sector privado. Las principales diferencias conceptuales, normativas y técnicas entre la contabilidad gubernamental y la del sector privado son las siguientes:

El objeto de la contabilidad gubernamental es contribuir entre otras a la economía de la hacienda pública; en tanto que, las entidades del sector privado están orientadas a la economía de la organización.

El presupuesto para los entes públicos representa responsabilidades formales y legales, siendo el documento esencial en la asignación, administración y control de recursos; mientras que, en las entidades privadas tiene características estimativas y orientadoras de su funcionamiento.

El proceso de fiscalización de las cuentas públicas está a cargo de los Congresos o Asambleas a través de sus órganos técnicos, en calidad de representantes de la ciudadanía y constituye un ejercicio público de rendición de cuentas. En el ámbito privado la función de control varía según el tipo de organización, sin superar el Consejo de Administración, nombrado por la Asamblea General de Accionista y nunca involucra representantes populares.

La información financiera del sector público es presentada con estricto apego al cumplimiento de la Ley y, en general, sus estados financieros se orientan a informar si la ejecución del

presupuesto y de otros movimientos financieros se realizaron dentro de los parámetros legales y técnicos autorizados; mientras que los de la contabilidad empresarial informan sobre la marcha del negocio, su solvencia, y la capacidad de resarcir y retribuir a los propietarios su inversión a través de reembolsos o rendimientos.

La información generada por la contabilidad gubernamental es de dominio público, integra el registro de operaciones económicas realizadas con recursos de la sociedad y como tal, informan los resultados de la gestión pública. En la empresa privada es potestad de su estructura organizativa, divulgar los resultados de sus operaciones y el interés se limita a los directamente involucrados con la propiedad de dicha empresa, excepto de las que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (DOF, 2014).

Con las excepciones anteriores, tanto la teoría general de la contabilidad como las normas sobre información financiera que se utilizan para las actividades del sector privado son válidas para la contabilidad gubernamental.

La contabilidad de las organizaciones, tanto públicas como privadas, forma parte, a su vez, de un macrosistema, que es el Sistema de Cuentas Nacionales. Este macrosistema contable consolida estados de todos los agentes económicos residentes de un país y a éstos con el Sector Externo en un período determinado y expone los resultados de las principales variables macroeconómicas nacionales o regionales por lo que se requiere también de interrelaciones correctamente definidas entre ellos.

Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental:

En relación a los Principios y Normas de contabilidad gubernamental, en la LGCG cita en su artículo 19, Fracción I que los entes públicos deberán asegurarse que el sistema:

- I. Refleje la aplicación de los principios, normas contables generales y específicas e instrumentos que establezca el consejo (LGCG).

Y de acuerdo en el MCG citado anteriormente, este hace referencia a los Principios como Postulados básicos, en su fracción I, de la siguiente manera:

Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental.

De conformidad con el Artículo 22 de la Ley de Contabilidad, los postulados tienen como objetivo sustentar técnicamente la contabilidad gubernamental, así como organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información veraz, clara y concisa.

Tabla 11
Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental

Postulado Básico	Definición
1) Sustancia Económica	Es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente público y delimitan la operación del SCG.
2) 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 ayuntamientos 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.
2) Existencia Permanente	La actividad del ente público se establece por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario.
3) Revelación Suficiente	Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público.
4) Importancia Relativa	La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente.
5) Registro e Integración Presupuestaria	La información presupuestaria de los entes públicos se integra en la contabilidad en los mismos términos que se presentan en la Ley de Ingresos y en el Decreto del Presupuesto de Egresos, de acuerdo a la naturaleza económica que le corresponda. El registro presupuestario del ingreso y del egreso en los entes públicos se debe reflejar en la contabilidad, considerando sus efectos patrimoniales y su vinculación con las etapas presupuestarias correspondientes.
6) Consolidación de la Información Financiera	Los estados financieros de los entes públicos deberán presentar de manera consolidada la situación financiera, los resultados de operación, el flujo de efectivo o los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública, como si se tratara de un solo ente público.
7) Devengo Contable	Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. El ingreso devengado, es el momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros ingresos por parte de los entes públicos. El gasto devengado, es el momento contable que refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obra pública contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas.
9) Valuación	Todos los eventos que afecten económicamente al ente público deben ser cuantificados en términos monetarios y se registrarán al costo histórico o al valor económico más objetivo registrándose en moneda nacional.
10) Dualidad Económica	El ente público debe reconocer en la contabilidad, la representación de las transacciones y algún otro evento que afecte su situación financiera, su composición por los recursos asignados para el logro de sus fines y por sus fuentes, conforme a los derechos y obligaciones.
11) Consistencia	Ante la existencia de operaciones similares en un ente público, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

Fuente: CONAC (2014).

En la tabla 11 se contempla el contenido principal de los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, aprobados por el CONAC.

Los Postulados Básicos representan uno de los elementos fundamentales que configuran el SCG, al permitir la identificación, el análisis, la interpretación, la captación, el procesamiento y el reconocimiento de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente al ente público. Sustentan de manera técnica el registro de las operaciones, la elaboración y presentación de estados financieros; basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo en legislación especializada y aplicación de la Ley, con la finalidad de uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.

Cabe destacar que con fecha 20 de agosto de 2009, fue publicado el acuerdo por el CONAC emite los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, disponiendo que deben ser aplicados por los entes públicos de forma tal que la información que proporcionen sea oportuna, confiable y comparable para la toma de decisiones.

Normas de la Contabilidad Gubernamental:

El órgano rector, CONAC es el responsable, de acuerdo con:

Artículo 6.- El consejo es el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental y tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos.

De acuerdo con el artículo 4 de la LGGC, en su fracción XXIII establece la definición:

XXIII. Normas contables: los lineamientos, metodologías y procedimientos técnicos, dirigidos a dotar a los entes públicos de las herramientas necesarias para registrar correctamente las operaciones que afecten su contabilidad, con el propósito de generar información veraz y oportuna para la toma de decisiones y la formulación de estados financieros institucionales y consolidados;

Como se puede apreciar en el anexo 2, se enlistan las normas, metodologías y procedimientos técnicos, emitidos por la CONAC, la cual es variada y detallada. En la presentación del Manual de Contabilidad Gubernamental, el Secretario Técnico del CONAC, establece

La ruta de armonización establecida en la *Ley General de Contabilidad Gubernamental* permite observar una primera etapa consistente en la emisión de normas que deberán ser

aprobadas por el CONAC durante 2009 y 2010. La segunda etapa consiste en el proceso de implementación de las normas, el cual incluye los desarrollos informáticos y la debida implantación de los mismos, a partir de los contenidos conceptuales y funcionales del Manual. Una tercera etapa, es el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. En esa lógica el Manual de Contabilidad, constituye una pieza fundamental para cumplir con el horizonte real del proceso de armonización, establecido en la Ley y que solamente con voluntad, preparación y cooperación entre los distintos órdenes de gobierno y responsables de la gestión financiera del sector público podrá ser realidad.

Por lo que se concluye también, que el Manual de Contabilidad constituye la base normativa mínima del nuevo modelo de Contabilidad Gubernamental y tiene como propósitos mostrar los conceptos básicos, los elementos que lo integran y las bases técnicas y metodológicas en que debe sustentarse para que su funcionamiento operativo, lo cual permita generar en forma automática y en tiempo real, estados de ejecución presupuestaria, contables y económicos, encuadrados en la Ley, en el marco conceptual, los postulados básicos y las características técnicas del sistema ya aprobadas por el CONAC.

2.2.4 Normatividad financiera de la Contabilidad Gubernamental

Los sistemas de información financiera gubernamental proveen a los tomadores de decisiones y funcionarios públicos herramientas para: (a) controlar el gasto agregado y el balance fiscal; (b) asignar estratégicamente el gasto público a políticas, programas y proyectos; y (b) mejorar el manejo del presupuesto con economía y eficiencia. Además, los sistemas de información financiera les permiten a los gobiernos cumplir con su responsabilidad básica de rendición de cuentas a órganos de fiscalización y a la ciudadanía por el uso de los recursos públicos. (Vargas, 2010).

Claramente, la información financiera gubernamental constituye un medio para los fines señalados, los cuales se cumplirán en función de la capacidad existente a diferentes niveles de la gerencia pública para utilizar dicha información en el manejo de programas públicos, así como de los usuarios externos para analizarla y así fiscalizar la gestión,

Variadas iniciativas se han emprendido a nivel internacional para tratar de uniformar criterios importantes de la información financiera pública. Vargas (2010) destaca el Manual de Estadísticas

de las Finanzas Públicas (MEFP) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El MEFP, emitido por el Fondo Monetario Internacional, presenta un marco conceptual y de compilación integral para analizar y evaluar la política fiscal. Se centra en las definiciones, clasificaciones y directrices para la presentación de estadísticas de finanzas públicas. Algunos elementos notables de armonización perseguidos por el MEFP son: (a) la armonización con las correspondientes normas de otros sistemas estadísticos macroeconómicos reconocidos internacionalmente, en particular el Sistema de Cuentas Nacionales y (b) la posibilidad de hacer análisis comparativos de las operaciones del gobierno entre países.

En México se han dado avances importantes en la producción de información financiera pública, pero hasta ahora uno de los mayores problemas para el análisis de las finanzas públicas en los tres niveles de gobierno es la ausencia de comparabilidad, y posiblemente de precisión, de la información disponible. Los gobiernos producen información financiera de acuerdo con leyes, políticas y principios dictados localmente.

La gran variedad de reglas y sistemas de contabilidad gubernamental dificulta o imposibilita el análisis de datos comparativos, lo cual a su vez puede llevar a conclusiones no confiables o inhibir el monitoreo y evaluación eficaz de la gestión fiscal. En ese sentido, México va detrás de otros grandes gobiernos de naturaleza federal, por ejemplo Estados Unidos, Brasil e India, donde —con diferentes niveles de desarrollo en cuanto a la calidad de la información fiscal— al menos no existen problemas graves de comparabilidad de dicha información (Vargas, 2010).

De acuerdo con lo anterior expuesto, es importante enfatizar que México se encuentra desarrollando un proceso de convergencia de la Contabilidad Pública, hacia la armonización contable, apegándose a los lineamientos de la LGCG y evidentemente a las NICSP, lo cual se espera que tenga a mediano plazo el éxito esperado.

2.2.4.1 Normas Internacionales de Contabilidad

El desarrollo de normas internacionales de contabilidad se corresponde con el desarrollo internacional de los mercados financieros y constituye un proceso gradual denominado «*International accounting harmonization*» (IAH) y más tarde referido como «*International accounting convergence*» (IAC), este progreso tiene que ver con los efectos de la globalización, como mega tendencia, implica sobre todo la globalización económica, cuyos pilares son el intercambio internacional de bienes, servicios, personas y capital.

Los catalizadores de este desarrollo son contratos estatales, como los acuerdos de libre intercambio y las uniones aduaneras surgidas a finales del siglo XX y en el inicio del siglo XXI. Particularmente, el desarrollo de mercados financieros internacionales acarrió consecuencias para la contabilidad, ya que los inversores internacionales requerían estados financieros comprensibles y comparables para decidir sus inversiones. Esta exigencia de los actores de los mercados financieros contrastaba con la situación de la contabilidad vigente en la mayoría de los países. Aunque existían normas nacionales de contabilidad en algunos países, sobre todo los anglosajones, la mayoría de las empresas se basaban en las normas impuestas por la ley. La normativa legal fue bastante limitada en comparación con las normas profesionales de la contabilidad y además, muchas normas legales fueron mucho más prudentes que justas. Con esta situación poco equilibrada, fue necesario el desarrollo de un sistema más robusto para satisfacer las exigencias de los mercados financieros, o para ser más preciso, de los inversionistas (Bergmann y Labaronne, 2013).

Con este fin se inició el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en el año 1973. Junto con las normas estadounidenses: Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como IFRS (*International Financial Reporting Standard*), fueron catalizadoras del desarrollo de los mercados financieros a nivel global. Evidentemente, la aplicación de las NIC y las IFRS fue limitada a las empresas que participaban en los mercados internacionales y tal vez más globalizados. Constituyen los estándares internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual contable de la forma como es aceptable en el mundo.

Durante los últimos años, la *International Accounting Standards Board* (IASB) y la US Financial Accounting Standards Board (FASB) han estado trabajando juntas para lograr la convergencia de los estándares internacionales de información financiera (IFRS) y los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos (US GAAP).

Para mercados comunes, como la Unión Europea (UE), este desarrollo se efectuó de forma más rápida y consecuente. La creación de una moneda común, el Euro, fue la base de la integración más rápida de los mercados, incluso de los mercados financieros, aunque no se limitó a ellos. Por lo tanto no fue una coincidencia que la UE en 2005 decidiera exigir a las empresas que participaban de ese mercado de capital común que siguieran las Normas

Internacionales de Contabilidad (NIC). Poco antes, en 2001, las NIC se convirtieron en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

También Australia, Nueva Zelanda, Canadá y muchas economías emergentes como los países del sureste de Asia, Brasil, Sudáfrica, Perú, Colombia, Chile y China adoptaron las NIC, pero de forma voluntaria. La adopción de reportes financieros de alta calidad se asocia con la capacidad para atraer capital extranjero, sobre todo en los países de Asia, África y Latinoamérica (Bergmann y Labaronne, 2013).

Se considera que así empieza la etapa culminante de este gradual proceso de armonización y convergencia contable de más de cinco décadas, en el que instituciones estadounidenses como europeas coordinaron esfuerzos (Barbu, y Baker, 2011).

Queda en evidencia que la internacionalización de las normas de contabilidad se explica tanto por la regulación política como por la presión de los mercados financieros.

Argumentan Bergmann y Labaronne (2013), que algunas empresas cotizadas en bolsa tenían que seguir las NIIF, pero los gobiernos y las empresas no cotizadas en bolsa seguían normas nacionales, en muchas instancias presupuestarias y no tanto contables.

Concluyen los autores en comento, que algunas crisis financieras también incluyeron entidades del sector público, por ejemplo en el sur-este de Asia o en Latinoamérica en los años noventa. Los deudores fueron controlados por los gobiernos y también los gobiernos mismos fueron deudores en mora. Estos motivos dieron inicio al desarrollo de normas internacionales de contabilidad del sector público, las NICSP en el año 1997.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (Siglas en inglés: IPSASB, *International Public Sector Accounting Standards Board*) de la Federación Internacional de Contadores (Siglas en inglés: IFAC, *International Federation of Accountants*) publicó el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, el cual contiene 32 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (Siglas en inglés: IPSAS, *International Public Sector Accounting Standards*) basadas en el método contable de acumulación y la NICSP de Base de Efectivo. Con estas normativas estos organismos internacionales aseveran que mejora el nivel de responsabilidad y transparencia en la generación de informes financieros gubernamentales.

Las NICSP establecen los requisitos para la elaboración de informes financieros que emiten los gobiernos y otras entidades del sector público que no sean empresas comerciales del gobierno. Las

NICSP sobre el método contable de acumulación se basan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board/IASB*) en la medida en que los requisitos incluidos en esas normas se apliquen al sector público.

Las NICSP son un conjunto de normas tanto para el registro de hechos económicos como para la presentación de Estados Financieros. En la Unión Europea (UE), se toman los siguientes acuerdos respecto a las NICSP, según Kraff, Busquets y Koehler (2013):

Se consideró muy importante para una organización obtener apoyo para un nuevo marco, normas y reglas de contabilidad, y el acuerdo es un requisito básico para el éxito. Esto demuestra que la estructura de gobernanza en torno a la creación y adopción de las normas contables aplicables a las instituciones de la UE se ha diseñado de tal manera que sigue las reglas de una forma muy próxima a las NICSP y a las prácticas contables aceptadas a nivel internacional y limita la discrecionalidad del contable de la Comisión a este respecto de forma significativa.

El objetivo principal de las NICSP es suministrar a las entidades del sector público información útil para la toma de decisiones y contribuir a la transparencia y rendición de cuentas de los recursos asignados, incrementando tanto la calidad como el detalle de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los distintos países. El marco legal de las Normas para Gobiernos en México es:

LGCG, Artículo 21.- La contabilidad se basará en un marco conceptual que representa los conceptos fundamentales para la elaboración de normas, la contabilización, valuación y presentación de la información financiera confiable y comparable para satisfacer las necesidades de los usuarios y permitirá ser reconocida e interpretada por especialistas e interesados en la finanzas públicas.

2.2.5 Principales operaciones de la Contabilidad Gubernamental

Información contable

El Consejo Nacional de Armonización Contable, (CONAC) a través de diferentes acuerdos y en particular el del 22 de noviembre de 2010, reformado el 23 de diciembre de 2015, en el cual se establece con precisión la estructura y contenidos del Plan de Cuentas (Anexo d y e).

El Plan de Cuentas, comprende la enumeración de cuentas ordenadas sistemáticamente e identificadas con nombres para distinguir un tipo de partida de otras, para los fines del registro contable de las transacciones.

Al diseñar el Plan de Cuentas se tomaron en consideración los siguientes aspectos contables:

Cada cuenta debe reflejar el registro de un tipo de transacción definida, las transacciones iguales deben registrarse en la misma cuenta, el nombre asignado a cada cuenta debe ser claro y expresar su contenido a fines de evitar confusiones y facilitar la interpretación de los estados financieros a los usuarios de la información, aunque éstos no sean expertos en Contabilidad Gubernamental, se adopta un sistema numérico para codificar las cuentas, el cual es flexible para permitir la incorporación de otras cuentas que resulten necesarias a los propósitos perseguidos, las cuentas de orden contables señaladas, son las mínimas necesarias, se podrán aperturar otras, de acuerdo con las necesidades de los entes públicos (DOF, 2015).

Para el registro de las operaciones contables y presupuestarias, los entes públicos deberán ajustarse a sus respectivos Clasificadores por Rubros de Ingresos, Tipo de Gasto y Objeto del Gasto al Plan de Cuentas, mismos que estarán armonizados.

En relación con la base de codificación, el código de cuentas ha sido diseñado con la finalidad de establecer una clasificación, flexible, ordenada y pormenorizada de las cuentas de mayor y de las subcuentas que se debe utilizar para el registro contable de las operaciones del ente público. La estructura presentada en este documento, permite formar agrupaciones que van de conceptos generales a particulares, el cual se conforma de 5 niveles de clasificación de acuerdo al CONAC, de acuerdo a la tabla 12:

Tabla 12
Diseño del Código de Cuentas

PRIMER AGREGADO	
Género	1 Activo
Grupo	1.1 Activo Circulante
Rubro	1.1.1 Efectivo y Equivalentes
SEGUNDO AGREGADO	
Cuenta	1.1.1.1 Efectivo
Subcuenta	1.1.1.1.1 Caja

Fuente: CONAC (2015).

http://www.conac.gob.mx/es/CONAC/Normatividad_Vigente

Género: Considera el universo de la clasificación.

Grupo: Determina el ámbito del universo en rubros compatibles con el género en forma estratificada, permitiendo conocer a niveles agregados su composición.

Rubro: Permite la clasificación particular de las operaciones del ente público.

Cuenta: Establece el registro de las operaciones a nivel cuenta de mayor.

Subcuenta: Constituye un mayor detalle de las cuentas. Será aprobada, por la unidad administrativa o instancia competente en materia de Contabilidad Gubernamental de cada orden de gobierno, quienes autorizarán la desagregación del Plan de Cuentas de acuerdo a sus necesidades, a partir de la estructura básica que se está presentando, con excepción de las señaladas al final de este capítulo en la *Relación Contable/Presupuestaria*, necesarias para la interrelación con los clasificadores presupuestarios.

Por otra parte, el órgano rector publica vía electrónica una guía para la elaboración de la Cuenta Pública de los entes públicos de las entidades federativas.

Todos y cada uno de los formatos que se encuentran previstos en el Manual de Contabilidad Gubernamental y aprobados por el CONAC. A continuación se describen los formatos autorizados de información contable:

- Estado de actividades
- Estado de situación financiera
- Estado de cambios en la situación financiera
- Estado analítico del activo
- Estado analítico de la deuda y otros pasivos
- Estado de variación de la hacienda pública
- Estado de flujos de efectivo
- Informe de pasivos contingentes
- Notas a los estados financieros

Para cada uno de los informes contables se presentan comentarios y recomendaciones generales y específicas en la página electrónica del CONAC que permitirán su adecuada elaboración.

Respecto a la información presupuestal las disposiciones aplicables al proceso de integración de las leyes de ingresos, los presupuestos de egresos y demás documentos que deban publicarse

en los medios oficiales de difusión, se incluirán en las respectivas páginas de Internet (Artículo 60, LGCG).

Además de la información prevista en las respectivas leyes en materia financiera, fiscal y presupuestaria, la Federación, las entidades federativas, los municipios, y en su caso, las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluirán en sus respectivas leyes de ingresos y presupuestos de egresos u ordenamientos equivalentes, apartados específicos con la información siguiente:

Las prioridades de gasto, los programas y proyectos, así como la distribución del presupuesto, detallando el gasto en servicios personales, incluyendo el analítico de plazas y desglosando todas las remuneraciones; las contrataciones de servicios por honorarios y, en su caso, provisiones para personal eventual; pensiones; gastos de operación, incluyendo gasto en comunicación social; gasto de inversión; así como gasto correspondiente a compromisos plurianuales, proyectos de asociaciones público privadas y proyectos de prestación de servicios, entre otros (Artículo 61, LGCG).

En el proceso de integración de la información financiera para la elaboración de los presupuestos se deberán incorporar los resultados que deriven de los procesos de implantación y operación del presupuesto basado en resultados y del sistema de evaluación del desempeño, establecidos en términos del artículo 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El órgano rector publica vía electrónica una guía para la elaboración de la Cuenta Pública de los entes públicos de las entidades federativas donde se enlistan recomendaciones generales y específicas de los formatos.

Todos y cada uno de los formatos que se encuentran previstos en el Manual de Contabilidad Gubernamental y aprobados por el CONAC. A continuación se describen los formatos autorizados de información presupuestal:

- Estado analítico de ingresos
- Estado analítico del ejercicio del presupuesto de egresos:
 - Por clasificación administrativa
 - Por clasificación económica (tipo de gasto)
 - Por clasificación funcional
 - Por clasificación por objeto del gasto

- Endeudamiento neto
- Intereses de la deuda
- Indicadores de postura fiscal

Para cada uno de los informes presupuestales se presentan comentarios y recomendaciones generales y específicas en la página electrónica del CONAC que permitirán su adecuada elaboración.

Es importante señalar que la política presupuestaria, es una herramienta clave para la ejecución de la política económica, que se encuentra íntimamente unida a la política fiscal, a través de la cual el Estado obtiene los ingresos necesarios para su funcionamiento. El presupuesto del Sector Público constituye la norma legal y el principal instrumento financiero donde se refleja la actividad que van a llevar a cabo las Administraciones Públicas. Se trata de una imagen fiel de la actuación del Sector Público que, a través de su clasificación económica, orgánica y funcional, nos muestran cómo se reparten los gastos e ingresos según su función contable, su distribución entre los distintos componentes del sector público o la naturaleza de las actividades que lleva a cabo (Martínez y Miguel, 2014).

2.2.6 Órganos Coordinadores de la Armonización Contable Gubernamental

2.2.6.1 Nacional (CONAC)

El órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental es el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), el cual tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos, previamente formuladas y propuestas por el Secretario Técnico.

El CONAC desempeña una función única debido a que los instrumentos normativos, contables, económicos y financieros que emite deben ser implementados por los entes públicos, a través de las modificaciones, adiciones o reformas a su marco jurídico, lo cual podría consistir en la eventual modificación o expedición de leyes y disposiciones administrativas de carácter local, según sea el caso.

Por lo anterior, el CONAC, en el marco de la Ley de Contabilidad está obligado a contar con un mecanismo de seguimiento que informe el grado de avance en el cumplimiento de las decisiones de dicho cuerpo colegiado. El Secretario Técnico del CONAC realizará el registro de los actos que

los gobiernos de las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal ejecuten para adoptar e implementar las decisiones tomadas por el CONAC en sus respectivos ámbitos de competencia.

El Secretario Técnico será el encargado de publicar dicha información, asegurándose que cualquier persona pueda tener fácil acceso a la misma. Lo anterior cumple con la finalidad de proporcionar a la población una herramienta de seguimiento, mediante la cual se dé cuenta sobre el grado de cumplimiento de las entidades federativas y municipios. No se omite mencionar que la propia Ley de Contabilidad establece que las entidades federativas que no estén al corriente en sus obligaciones, no podrán inscribir obligaciones en el Registro de Obligaciones y Empréstitos.

En el marco de la Ley de Contabilidad, las Entidades Federativas deberán asumir una posición estratégica en las actividades de armonización para que cada uno de sus municipios logre cumplir con los objetivos que dicha ley ordena. Los gobiernos de las Entidades Federativas deben brindar la cooperación y asistencia necesarias a los gobiernos de sus municipios, para que éstos logren armonizar su contabilidad, con base en las decisiones que alcance el CONAC.

a) Principales Acuerdos

En el anexo 2 se aprecian los acuerdos publicados por la CONAC, haremos referencia en este apartado a los que consideramos de mayor relevancia.

La normativa que exige que los entes públicos deban contar con manuales de contabilidad, así como con otros instrumentos contables que defina el consejo, corresponde al Artículo 20, de la LGCG.

Con fundamento en los artículos 6 y 9, fracción I, de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, el CONAC decidió publicar el 22 de noviembre de 2010 en el DOF el Acuerdo por el que se emite el Manual de contabilidad Gubernamental, mismo que se reformó el 23 de Diciembre de 2015, con la finalidad de establecer las bases para que los gobiernos: federal, de las entidades federativas y municipales, cumplan con las obligaciones que les impone el artículo cuarto transitorio de la Ley de Contabilidad. Lo anterior en el entendido de que los entes públicos de cada nivel de gobierno deberán realizar las acciones necesarias para cumplir con dichas obligaciones.

El presente acuerdo fue sometido a opinión del Comité Consultivo, el cual integró distintos grupos de trabajo, contando con la participación de entidades federativas, municipios, la Auditoría Superior de la Federación, las entidades estatales de Fiscalización, el Instituto para el Desarrollo

Técnico de las Haciendas Públicas, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, la Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación. Así como los grupos que integra la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

El Manual de Contabilidad Gubernamental, hace referencia el artículo tercero transitorio, fracción IV de la Ley de Contabilidad,

Artículo Tercero.- El consejo estará sujeto a los siguientes plazos:

Fracción IV. Durante 2010, deberá emitir los postulados básicos, las principales reglas de registro y valoración del patrimonio, estructura de los catálogos de cuentas y manuales de contabilidad, el marco metodológico sobre la forma y términos en que deberá orientarse el desarrollo del análisis de los componentes de las finanzas públicas con relación a los objetivos y prioridades que, en la materia, establezca la planeación del desarrollo, para su integración en la cuenta pública, mismos que serán publicados en el Diario Oficial de la Federación y los medios oficiales de difusión de las entidades federativas.

El Manual de Contabilidad, se integra con los siguientes capítulos:

Capítulo I Aspectos Generales de la Contabilidad Gubernamental;

Capítulo II Fundamentos Metodológicos de la Integración y Producción Automática de Información Financiera;

Capítulo III Plan de Cuentas;

Capítulo IV Instructivos de Manejo de Cuentas;

Capítulo V Modelo de Asientos para el Registro Contable;

Capítulo VI Guías Contabilizadoras;

Capítulo VII De los Estados e Informes Contables, Presupuestarios, Programáticos y de los Indicadores de Postura Fiscal;

En relación al acuerdo segundo, el Manual de Contabilidad Gubernamental deberá ser actualizado con base en lo que determinen las Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio, que analizará y en su caso aprobará el CONAC, así como por los eventos subsecuentes que lo ameriten.

b) Reglas de operación

Las reglas de operación tienen por objeto establecer las bases de integración, organización y funcionamiento del Consejo Nacional de Armonización Contable, de conformidad con lo dispuesto en la LGCG (Regla 1).

El Secretario Técnico elaborará el proyecto de las reglas de operación del Consejo, así como sus actualizaciones, las cuales serán votadas por este último (Regla 6).

El 4 de abril de 2013 se publicaron en el DOF las reglas de operación del órgano rector de armonización contable las cuales se reformaron el 30 de septiembre de 2015, su estructura se aprecia en la tabla 13:

Tabla 13
Estructura de las Reglas de operación del CONAC

Capítulo	Concepto	Reglas
I	Disposiciones generales	De la 1 a la 7
II	De la operación y funcionamiento del consejo	De la 8 a la 13
III	Del procedimiento de emisión de normas	De la 14 a la 18
IV	De la opinión del Comité consultivo	19
V	Del registro de implementación de las decisiones del consejo	De la 20 a la 22
Transitorio		Único

Fuente: CONAC (2015).

http://www.conac.gob.mx/es/CONAC/Normatividad_Vigente

El Consejo decidirá sobre la necesidad de modificar sus reglas de operación, una vez aprobadas, deberán publicarse en la página de Internet del Consejo dentro de los cinco días naturales siguientes a la sesión en que fueron aprobadas.

2.2.6.2 Estatal (CEAC)

a) *Fundamento Legal*

El artículo 1 de la Ley general de Contabilidad Gubernamental establece en su segundo párrafo: La presente 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; en su tercer párrafo establece que los gobiernos estatales deberán coordinarse con los municipales para que estos armonicen su contabilidad con base en las disposiciones de esta Ley. En el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2011 en su artículo transitorio décimo séptimo establece que las entidades federativas deberán establecer Consejos Estatales de Armonización Contable, en los que se incluyan a los municipios, órganos de fiscalización estatales y colegios de contadores, con el propósito de que coadyuven en

el proceso de implementación de los acuerdos aprobados en el Consejo Nacional de Armonización Contable.

El Consejo Estatal de Armonización Contable es un órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, organismos autónomos y municipios correspondientes a cada Estado de la República mexicana, encargado de la difusión y aplicación de las normas contables y lineamientos emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable, para transparentar y armonizar la información financiera pública. El Consejo Estatal de Armonización Contable para las entidades federativas se identifica en lo subsiguiente mediante las siglas CEAC.

b) CEAC del Estado de Sinaloa

El 6 de Abril de 2011, se constituyó formalmente el CEAC Sinaloa, se publicó en el Diario Oficial del Estado de Sinaloa (Tomo CII. 3ra época, número 41).

Considerando que es responsabilidad del Gobierno del Estado de Sinaloa transparentar los movimientos que se realizan con los recursos y el patrimonio público, ello en un afán de que los ciudadanos puedan evaluar con certeza los resultados que arroje la gestión de sus gobernantes. Que para el eficaz cumplimiento de esta responsabilidad, el Gobierno del Estado cuenta con un instrumento clave: la contabilidad gubernamental.

El Titular del Ejecutivo Estatal, con las facultades que le confieren la naturaleza de las leyes vigentes en el Estado, estima necesario crear el Consejo Estatal de Armonización Contable de Sinaloa (CEAC Sinaloa).

Artículo 1. Se crea el Consejo Estatal de Armonización Contable de Sinaloa como un órgano de coordinación, que tiene por objeto coadyuvar en la difusión y aplicación de las normas contables y lineamientos emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable, para transparentar y armonizar la información financiera de los poderes legislativo, Ejecutivo y Judicial del Estado, los Organismos Autónomos, los Municipios, y las entidades de la administración pública paraestatal y paramunicipal.

Artículo 2. El CEAC Sinaloa está integrado de la siguiente manera:

- I. El Secretario de Administración y Finanzas, quien funge como Presidente del Consejo;
- II. El Secretario de Innovación Gubernamental;
- III. El Titular de la Unidad de Transparencia y Rendición de Cuentas;

- IV. El Presidente de la Mesa Directiva del Poder Legislativo;
- V. El Magistrado Presidente del Supremo Tribunal de Justicia;
- VI. Un representante de los organismos autónomos estatales;
- VII. Un representante de los organismos descentralizados estatales;
- VIII. Un representante de los municipios por cada región, integrada por los municipios:
 - a) Región Norte: Ahorne, El Fuerte, Choix, Guasave, Salvador Alvarado y Sinaloa
 - b) Región Centro: Mocorito, Badiraguato, Angostura, Culiacán y Navolato
 - c) Región Sur: Cosalá, Elota, San Ignacio, Mazatlán, Concordia, Rosario y Escuinapa
- IX. El Titular de la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa.
- X. El Director de Contabilidad Gubernamental, quien fungirá como Secretario Técnico del CEAC, con derecho a voz

Es necesario enlistar las atribuciones del CEAC Sinaloa, de conformidad con el Artículo 10 de la normativa en Cuestión:

- I. Proponer y elaborar los instrumentos de armonización en materia contable que le solicite el CONAC.
- II. Difundir los lineamientos e instrumentos de armonización en materia contable en el Estado, así como los relativos a la armonización en materia presupuestaria, programática, patrimonial y de información financiera emitidos por el CONAC;
- III. Proponer a los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, a los Organismos Autónomos, a los municipios, y a las entidades de la administración pública paraestatal y paramunicipal, la celebración de convenios de coordinación en materia de armonización contable.
- IV. Proponer la celebración de convenios o acuerdos con instituciones públicas o privadas;
- V. Emitir boletines informativos, en materia contable, presupuestal, programática, patrimonial y de información financiera;
- VI. Proponer modificaciones al marco jurídico en materia de armonización contable gubernamental en los ámbitos estatal y municipal;
- VII. Revisar y aprobar que los procedimientos administrativos que se estén implementando sean en apego al marco jurídico federal y estatal, basado en los términos de la LGCG a los documentos emitidos por el CONAC y a los emitidos por el propio CEAC;

- VIII. Evaluar y aprobar los sistemas informáticos de los poderes legislativo, Ejecutivo y Judicial, de los Organismos Autónomos, de los municipios, de las entidades de la administración pública paraestatal y paramunicipal. Esta evaluación deberá realizarse en apego a la LGCG y a los documentos emitidos por el CONAC a los emitidos por el propio CEAC. Se podrán contratar los servicios de terceros independientes para realizar actividades especiales en apoyo a estas funciones;
- IX. Aprobar la creación del Comité Consultivo;
- X. Aprobar la creación de comisiones y grupos de trabajo;
- XI. Aprobar su Estatuto Interno;
- XII. Las demás que sean necesarias para el cumplimiento de su objeto.

Se espera que el equipo del CEAC Sinaloa brinde las herramientas necesarias a los municipios para que estos puedan tener los elementos que se requieren para implementar el proceso de armonización contable.

2.2.7 Proceso de Difusión de la Contabilidad Gubernamental Armonizada

En el Título V, Artículo 56 de la LGCG relativo a la Transparencia y difusión de la información financiera, establece que la generación y publicación de la información financiera de los entes públicos a que se refiere este Título, se hará conforme a las normas, estructura, formatos y contenido de la información, que para tal efecto establezca el consejo y difundirse en la página de Internet del respectivo ente público

Dicha información podrá complementar la que otros ordenamientos jurídicos aplicables ya disponen en este ámbito para presentarse en informes periódicos y en las cuentas públicas. Asimismo, la información se difundirá en los medios oficiales de difusión en términos de las disposiciones aplicables.

El plazo obligado en que deberán homologar la información contable, presupuestal y financiera, mismo que se contempla para el 30 de Junio de 2014 para la Federación, las entidades federativas y sus respectivos entes públicos y para el 30 de Junio de 2015 para los municipios y sus entes públicos, según el acuerdo 1, aprobado por el Consejo de Armonización Contable (CONAC), en reunión del 3 de mayo, publicado el día 16 de mayo de 2013 en el Diario Oficial de la Federación (DOF, 2013).

Por otra parte, en el Título Cuarto, Artículo 51, de la Información Financiera Gubernamental y la Cuenta Pública, establece que la información financiera que generen los entes públicos en cumplimiento de esta Ley será organizada, sistematizada y difundida por cada uno de éstos, al menos, trimestralmente en sus respectivas páginas electrónicas de internet, a más tardar 30 días después del cierre del período que corresponda, en términos de las disposiciones en materia de transparencia que les sean aplicables y, en su caso, de los criterios que emita el consejo. La difusión de la información vía internet no exime los informes que deben presentarse ante el Congreso de la Unión y las legislaturas locales, según sea el caso.

Además, señala la normativa en su Capítulo II, de la Información Financiera Relativa a la Elaboración de las Iniciativas de Ley de Ingresos y los Proyectos de Presupuesto de Egresos, lo siguiente:

Artículo 60.- Las disposiciones aplicables al proceso de integración de las leyes de ingresos, los presupuestos de egresos y demás documentos que deban publicarse en los medios oficiales de difusión, se incluirán en las respectivas páginas de Internet.

Respecto a la Información Financiera Relativa a la Evaluación y Rendición de Cuentas, en el Capítulo V, Artículo 79 señala que los entes públicos deberán publicar en sus páginas de Internet a más tardar el último día hábil de abril su programa anual de evaluaciones, así como las metodologías e indicadores de desempeño.

Las Secretarías de Hacienda y de la Función Pública y el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, en el ámbito de su competencia, de conformidad con el artículo 110 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria enviarán al consejo los criterios de evaluación de los recursos federales ministrados a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal así como los lineamientos de evaluación que permitan homologar y estandarizar tanto las evaluaciones como los indicadores estratégicos y de gestión para que dicho consejo, en el ámbito de sus atribuciones, proceda a determinar los formatos para la difusión de los resultados de las evaluaciones.

El análisis, interpretación y puesta en marcha de la normativa arriba expuesta indica que se podrá percibir a detalle las finanzas públicas de los entes obligados, esto sin duda es uno de los retos más importante dentro de este contexto legal, es el proceso de difusión que se deberá llevar a cabo para lograr dicha armonización contable, en base a los lineamientos y normatividad generada a partir de la LGCG, pues debido a sus propias necesidades de información y de rendición

de cuentas se espera que cada nivel de gobierno le brinde seguimiento adecuado al marco normativo al que se encuentra sujeto.

Será necesaria la integración de todos los elementos con los que cuente cada ente público: entiéndase a éstos como recursos humanos, tecnologías, procedimientos, normatividad y estrategias, así como el análisis de cada elemento y su entorno para lograr con éxito dicho proceso de difusión de la información financiera, que forma parte del proceso de rendición de cuentas y el segundo paso del análisis interno y externo es la evaluación de la transparencia.

2.2.8 Las sanciones por incumplimiento a la normativa

La LGCG contempla en su Título Sexto el apartado para las Sanciones.

Artículo 84.- Los actos u omisiones que impliquen el incumplimiento a los preceptos establecidos en la presente Ley y demás disposiciones aplicables en la materia, serán sancionados de conformidad con lo previsto en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos; las leyes equivalentes de las entidades federativas, y las demás disposiciones aplicables en términos del Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de las constituciones de los estados y del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal.

Las responsabilidades administrativas se fincarán, a quienes directamente hayan ejecutado los actos o incurran en las omisiones que las originaron y, subsidiariamente, a los que, por la naturaleza de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado tales actos por causas que impliquen dolo, culpa, mala fe o negligencia por parte de los mismos.

Artículo 85.- Se sancionará administrativamente a los servidores públicos en los términos de la legislación en materia de responsabilidades administrativas aplicables en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Cuando omitan realizar los registros de la contabilidad de los entes públicos, así como la difusión de la información financiera en los términos a que se refiere la presente Ley;

II. Cuando de manera dolosa:

a) Omitan o alteren los documentos o registros que integran la contabilidad con la finalidad de desvirtuar la veracidad de la información financiera.

b) Incumplan con la obligación de difundir la información financiera en los términos a que se refiere la presente Ley;

III. No realizar los registros presupuestarios y contables en la forma y términos que establece esta Ley y demás disposiciones aplicables, con información confiable y veraz;

IV. Cuando por razón de la naturaleza de sus funciones tengan conocimiento de la alteración o falsedad de la documentación o de la información que tenga como consecuencia daños a la hacienda pública o al patrimonio de cualquier ente público y, estando dentro de sus atribuciones, no lo eviten o no lo hagan del conocimiento a su superior jerárquico o autoridad competente, y

V. No tener o no conservar, en los términos de la normativa, la documentación comprobatoria del patrimonio, así como de los ingresos y egresos de los entes públicos.

Las sanciones administrativas a que se refiere este artículo se impondrán y exigirán con independencia de las responsabilidades de carácter político, penal o civil que, en su caso, lleguen a determinarse por las autoridades competentes.

Se considerará como infracción grave, para efecto de la imposición de las sanciones administrativas correspondientes, cuando el servidor público incurra en cualquiera de los supuestos establecidos en las fracciones II y IV del presente artículo, así como las reincidencias en las conductas señaladas en las demás fracciones.

Artículo 86.- Se impondrá una pena de dos a siete años de prisión, y multa de mil a quinientos mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, a quien causando un daño a la hacienda pública o al patrimonio del ente público correspondiente, incurra en las conductas previstas en las fracciones II y IV del artículo 85 de esta Ley.

2.3 Transparencia y Rendición de cuentas

2.3.1 Definiciones y generalidades de la Transparencia y rendición de cuentas

a) Definición de Transparencia y generalidades

Etimológicamente, transparencia, se deriva de la palabra compuesta latina *trans-parere*, que significa algo que se puede ver de un lado a otro, pero no simplemente algo que se puede observar directamente, sino que también se puede ver incluso a través de un objeto interpuesto como puede ser una pared. Transparencia se refiere a la apertura del flujo de información social, política y económica de las organizaciones burocráticas al escrutinio ciudadano, volviéndola accesible, certera y confiable (Valverde, 2004).

En opinión de Ugalde, transparencia significa:

Abrir la información de las organizaciones políticas y burocráticas al escrutinio público, mediante sistemas de clasificación y difusión que reducen los costos de acceso a la información del gobierno. Este concepto no implica un acto de rendir cuentas a un destinatario específico, sino para la práctica de colocar la información en la vitrina pública para que aquellos interesados puedan revisarla, analizarla y en su caso usarla como mecanismo para sancionar en caso de que haya anomalías en su interior (2002, p. 65).

Por transparencia se entiende la gestión de información que implica el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- i) La información debe ser confiable, oportuna, relevante y las fuentes, así como los procedimientos puestos en uso tienen que ser divulgados;
- ii) Debe haber un agente corporativo que se hace responsable de la prestación de tales la información;
- iii) La información que debe hacerse pública: es decir, a disposición de los grupos de intereses internos y externos a la organización;
- iv) Se trata de un proceso por el cual las contrapartes están de acuerdo, en desacuerdo, seguimiento, actualizaciones y solicitar cambios en la cantidad o calidad de la información, con el fin de conceder el cumplimiento de los compromisos en curso la organización pignore hacia sus grupos de interés (Apreada, 2014).

En consecuencia, el concepto de transparencia se refiere y alude una característica de las organizaciones, ya que es:

Posibilitadora en la práctica de que las acciones llevadas a cabo en su esfera de acción -al igual que las decisiones que toman sus responsables- sean visibles para el público, para la entidad o dependencia y para otras instituciones, lo que deriva en la observación y vigilancia de una ciudadanía cada vez más atenta, mejor informada y más participativa (Nájera, 2013, p.135).

La transparencia en el ámbito fiscal es un atributo que facilita la obtención de información clara y precisa sobre el accionar público, lo que aumenta la capacidad de comprensión, vigilancia e incidencia de la ciudadanía en la política pública. Es una característica que expone la información de las instituciones públicas al escrutinio público mediante sistemas difusión, y por tanto, permite un mejor control social sobre las acciones de un gobierno. Sin embargo, la transparencia no implica un acto de rendir cuentas a través de la simple publicación de información para que los interesados

puedan revisarla y analizarla. La transparencia es sólo un instrumento de un sistema global de rendición de cuentas. La transparencia y rendición de cuentas son complementarias. Generalmente, la transparencia antecede y facilita a la rendición de cuentas; pero pueden darse casos en que exista transparencia sin rendición de cuentas o rendición de cuentas sin transparencia (Almeida, 2014).

Es una característica que expone la información de las instituciones públicas al escrutinio público mediante sistemas de difusión, y por tanto, permite un mejor control social sobre las acciones de un gobierno. Sin embargo, la transparencia no implica un acto de rendir cuentas a través de la simple publicación de información para que los interesados puedan revisarla y analizarla, como menciona Ugalde (2002a): La transparencia es sólo un instrumento de un sistema global de rendición de cuentas.

La transparencia y rendición de cuentas son complementarias. Generalmente, la transparencia antecede y facilita a la rendición de cuentas; pero pueden darse casos en que exista transparencia sin rendición de cuentas o rendición de cuentas sin transparencia (Almeida, 2014).

Por transparencia fiscal se entiende el acceso del público a la información fiscal de manera completa y confiable sobre las actividades pasadas, presentes y futuras del gobierno, pero también de los posibles riesgos para las perspectivas fiscales que permitan la adopción de medidas oportunas de política fiscal (FMI, 2007, p.8).

En cuanto a la transparencia fiscal, ésta hace posible un debate más documentado entre las autoridades y el público acerca de la formulación y los resultados de la política fiscal, y ayuda a establecer las responsabilidades en cuanto a su aplicación. Ayuda a detectar los riesgos que pueden afectar las perspectivas fiscales, para responder a las nuevas condiciones económicas con medidas de política fiscal más oportunas y moderadas que permiten reducir la frecuencia e intensidad de las crisis. El grado de transparencia fiscal también puede ayudar a dar una idea de la credibilidad fiscal de un país e influye en la visión de los mercados financieros respecto de la trayectoria fiscal nacional. Tras la reciente crisis, la pérdida de confianza del mercado en los países que subestimaron u ocultaron déficits destaca la importancia que reviste la transparencia fiscal para la estabilidad financiera y económica a escala mundial (FMI, 2015).

En este sentido, la información que se presenta sobre la actividad fiscal y los objetivos del gobierno debe ser completa, de manera tal que facilite el análisis de las políticas públicas y promueva la rendición de cuentas.

Por su parte, Almeida (2014), concluye que una de las principales vías para poner la información fiscal a disposición del público de manera oportuna y uniforme es a través del Internet, cuyo acceso es fácil y gratuito. Este tipo de medidas pueden complementarse con métodos tradicionales de divulgación, como la publicación impresa y la declaración directa a la prensa y otros medios de comunicación. La información que se publica debe ser fiable, pertinente y fácil de entender. Deberá contraerse el compromiso de divulgar puntualmente información sobre las finanzas públicas para lo cual se debe dar a conocer con anticipación los calendarios de publicación de datos. Adicionalmente, se deben divulgar los documentos sobre metodología y las fuentes usadas para preparar las estadísticas.

La transparencia vino a sacudir organizaciones, estructuras, procedimientos, procesos y una gran cantidad de inercias que se tenían en las distintas oficinas del sector público. Las distintas instancias, dependencias y entidades públicas, el Poder Judicial y los Congresos tuvieron que entender que se establecía un nuevo paradigma: se eliminaban viejas y añejas costumbres de guardar y ocultar papeles, que ahora podría ser solicitado y que había la obligación de darlo a conocer como se tuvieran en los expedientes.

Posteriormente a la normatividad que se desprende de la transparencia, fue publicada en 2012 la Ley de Archivos en México que pretende la organización de expedientes y archivos, su clasificación, su revisión y eliminación de documentos duplicados o en copias, así como la elaboración de caratulas indicando contenidos y documentación que obra en cada expediente (Nájera, 2013, p.136).

La transparencia se perfiló como un nuevo estilo y forma de actuar y trabajar en el servicio público.

b) Definición de Rendición de cuentas y generalidades

Rendición de cuentas, es una traducción imperfecta del término *accountability*. Aplicado al asunto público lo entendemos como un sistema que obliga, por una parte al servidor público a reportar detalladamente sus actos y los resultados de los mismos, y por otra parte dota a la ciudadanía de mecanismos para monitorear el desempeño del servidor público. El segundo concepto que nos ocupa, es la transparencia de la información, está dada por una serie de atributos que van más allá del simple hecho de publicar documentos y datos existentes, coincide en ello Hofbauer y Cepeda (2004) al afirmar que la información debe ser de calidad, así como veraz, clara y oportuna; debe ser congruente (comparable), de fácil acceso, comprensiva, relevante y confiable (p. 37-38).

La Rendición de cuentas o *accountability*, como lo señala Schedler, Diamond, y Plattner (1999):

Es la obligación de los funcionarios públicos y toda gente que maneje, custodie, resguarde o administre o haga uso de recursos públicos para un fin determinado. Es informar sobre sus actuaciones, decisiones y elecciones, así como justificarlas ante la sociedad, lo que se conoce como *answerability*. Así mismo, considera la capacidad de sancionar o castigar, que se conoce como el *enforcement* a funcionarios que hayan violentado el marco legal y la normatividad gubernamental (p.589).

En el preámbulo a la reciente Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) n° C2, La rendición de cuentas se describe del siguiente modo:

En una democracia, se crean estructuras y se empodera a los representantes electos para implementar la voluntad de la población y actuar en su nombre a través del legislativo y ejecutivo. Un riesgo que se debe considerar en las instituciones públicas en democracia es que el poder y los recursos se administren o utilicen inadecuadamente, conllevando a un desgaste de la confianza que puede socavar la esencia del sistema democrático. Por lo tanto, resulta crucial que los ciudadanos de un país puedan pedir cuentas a sus representantes. Los representantes electos de manera democrática solo podrán ser responsabilizados si, a su vez, ellos pueden responsabilizar a aquellos que implementaron sus decisiones (Tribunal de Cuentas Europeo, 2014).

Con respecto de la rendición de cuentas, Schedler (2004) quien afirma que ésta tiene dos dimensiones: por un lado, la obligación de políticos y funcionarios de informar sobre sus decisiones y de justificarlas en público (*answerability*). Por otro, incluye la capacidad de sancionar a políticos y funcionarios en caso de que hayan violado sus deberes públicos (*enforcement*), por tanto, se observa que la rendición de cuentas es un concepto más amplio.

Según Ríos y Cejudo (2010), es un proceso transitivo y subsidiario, en la cual se establece una relación entre actores con un objeto y en un contexto dado; es por ello que estos autores explican la rendición de cuentas como:

Una relación entre dos actores (A: sujeto activo y B: destinatario), en la que A está formalmente obligado a informar, explicar y justificar su conducta a B (con respecto a R: objeto). B está obligado a vigilar, controlar e incidir. En este aspecto, se considera que en México sí existen los dos actores, sin embargo, el actor A solamente proporciona, cuando lo hace, una información incompleta, poco clara y con dudosa validez, sin explicar y mucho

menos justificar sus actos, y el sujeto B no realiza, ni está facultado por la normatividad mexicana vigente, vigilar, controlar e incidir sobre la información proporcionada. Es por esto que se considera que todavía hay mucho camino por recorrer en estos ámbitos, ya que no se percibe a corto plazo una normatividad para regular y facultar a la sociedad relacionada con los elementos faltantes, ni una sociedad participativa y activa que lo demande.

En relación con la gobernanza, implica contar con instituciones consolidadas en términos de capacidad administrativa y transparencia. La situación precaria que tienen algunos municipios con respecto de la capacidad administrativa presenta un panorama desolador a la hora de pedirles que generen y presenten información oportuna, confiable y veraz; sin embargo, esto no es pretexto para que la ciudadanía no lo exija y las administraciones públicas no se fortalezcan (Bojórquez, Manzano y Uc, 2015).

Nájera (2013), por su parte, expone que la rendición de cuentas, por otra parte, se entiende como el proceso anticipatorio mediante el cual los servidores públicos informan y justifican sus planes de acción, su desempeño, sus logros; al propio tiempo que se sujetan a los regímenes de sanciones y recompensas correspondientes. Los mecanismos de rendición de cuentas minimizan los riesgos que inevitablemente conlleva todo proceso de autoridad y del correspondiente ejercicio del poder (p.136).

Las nociones anteriores incluyen, por un lado, a la obligación de los políticos y funcionarios de informar sobre sus decisiones y justificarlas en público, y por el otro la vertiente informativa, la cual incluye una capacidad de sancionarlos.

Sin embargo, Máttar y Perrotti (2014), argumentan que en el caso de los dirigentes políticos, normalmente no existe la práctica de la rendición de cuentas ante los representados por el incumplimiento de promesas electorales y, por tanto, no se aplican sanciones cuando ello ocurre. No se registran casos de ejemplaridad en los niveles más altos de la administración, en que se produzca el cese de tareas de un funcionario (cualquiera sea su cargo) como consecuencia de no haber cumplido con los objetivos asignados. Por otra parte, es necesario señalar que la selección de funcionarios de nivel político no se basa, en la mayoría de los casos, en las capacidades profesionales para el desempeño de funciones de gobierno.

Los argumentos expuestos anteriormente por Máttar y Perrotti (2014), se podrán comprobar o desvirtuar a mediano plazo, nos referimos hasta que las entidades fiscalizadoras emitan las observaciones derivadas de auditorías practicadas a los determinados entes públicos, en caso de

que éstos últimos, no puedan desvirtuar mediante las pruebas que justifiquen la exoneración de la falta, se espera la imposición de la sanción, o de las sanciones respectivas a las que se hagan acreedores los responsables del manejo de recursos públicos, de acuerdo al Título Sexto de la LGCG.

La obligación de rendición de cuentas pública

En un modelo general (véase la figura 10), la rendición de cuentas se describe como la relación entre «actores» y un «foro», en el que los actores informan al foro acerca de su conducta y del rendimiento logrado con su actuación. Asimismo, el foro está investido de la autoridad para juzgar a los actores y les exige, si es necesario, que adopten medidas correctoras.

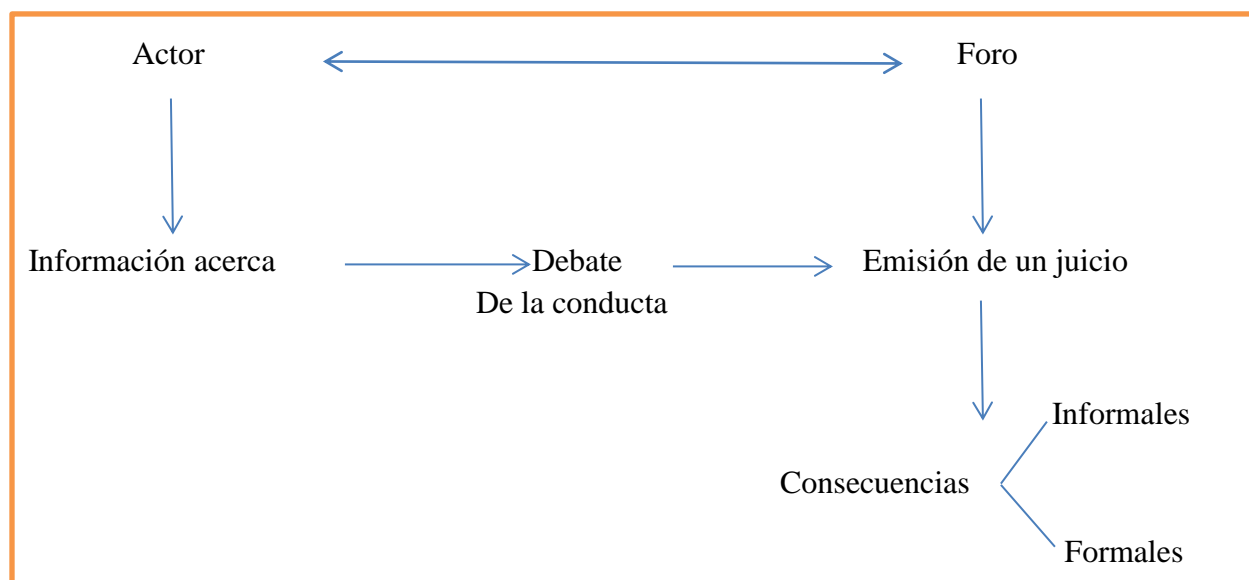


Figura 10. Rendición de cuentas como relación social: aspectos clave

Fuente: Bovens, M. (2007).

Por lo que se refiere a la figura 10, este modelo facilita la evaluación de algunos desafíos importantes relacionados con los marcos de rendición de cuentas en general:

- Los actores de las instituciones públicas pueden encontrarse con el problema de tener que tratar con numerosos estratos y dimensiones de la gobernanza en múltiples foros para el control de las actuaciones, esto es, «multitud de ojos» que se encargan de la supervisión;
- Los parlamentos y otras autoridades encargadas del control de los órganos públicos se enfrentan al desafío de estructuras ejecutivas con numerosos estratos u operadores, lo que

dificulta la determinación de quién debe ser considerado responsable; se suele hacer referencia a esta circunstancia como el problema de «multitud de manos»;

- Otro desafío que se plantea tiene que ver con aquello de lo que se debe rendir cuentas; es posible que los parlamentos se vean confrontados a la disyuntiva de hacer hincapié en el control de los recursos —en especial de los recursos financieros— o de centrarse en los impactos y resultados;
- Por último, la rendición de cuentas abarca mucho más que el control legislativo y parlamentario; las entidades públicas se enfrentan al desafío de gestionar las relaciones con el público en general, así como con su personal, sus principales clientes y otras partes interesadas (Tribunal de Cuentas Europeo, 2014, p.8).

c) Principales actores de la rendición de cuentas y transparencia

Los principales actores de los procesos de rendición de cuentas y transparencia, de acuerdo con Almeida (2014), son:

- Ministerio encargado de las finanzas públicas (Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas, Ministerio de Finanzas, etc.)
- Poder legislativo (Congreso o Asamblea)
- Entidades fiscalizadoras superiores (Contraloría, Tribunales de Cuentas, etc.)
- Sociedad civil.

2.3.2. Marco legal de la Transparencia y rendición de cuentas del sector público

El tema de la transparencia ocupa un lugar privilegiado en la agenda internacional.

Bojórquez, Manzano y Uc (2015), comentan que a pesar de las publicaciones de las leyes en materia de transparencia y rendición de cuentas, se considera que uno de los obstáculos para que ésta se logre es que no existe una fortaleza institucional en las capacidades administrativas de las entidades públicas obligadas a cumplir con estas normas.

La transparencia y rendición de Cuentas derivadas de la participación. Se Destacan en primer lugar las iniciativas de transparencia y rendición de cuentas del gobierno federal y los estatales que es quizá el efecto más notorio y emblemático de la democratización del régimen. (Aguilar, 2013).

En abril de 2002, dos años después de la transición del gobierno federal, y 25 años después de la Reforma Constitucional de 1977, se otorgó a los ciudadanos mexicanos el derecho a la información. A partir de esta Ley nace el Instituto Federal de Acceso a la Información, el IFAI, su sistema de consulta INFOMEX permite conocer toda la información pública del gobierno federal con decenas de miles de solicitudes de información y las respuestas gubernamentales ofrecidas. Es una extraordinaria innovación, podría decir que INFOMEX ha fomentado la creación de gobiernos más responsables, más abiertos y más articulados con la ciudadanía (Aguilar, 2013).

En el caso de la rendición de cuentas, el Artículo 68 de la LGCG, dice:

La presentación de la información financiera del Gobierno Federal se sujetará a lo dispuesto en esta Ley y las leyes Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

2.3.2.1 Internacional

En la Unión Europea la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, Ley 19/2013:

La presente Ley tiene un triple alcance: incrementa y refuerza la transparencia en la actividad pública -que se articula a través de obligaciones de publicidad activa para todas las Administraciones y entidades públicas-, reconoce y garantiza el acceso a la información -regulado como un derecho de amplio ámbito subjetivo y objetivo- y establece las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento -lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública

Artículo 1. Objeto

Esta Ley tiene por objeto ampliar y reforzar la transparencia de la actividad pública, regular y garantizar el derecho de acceso a la información relativa a aquella actividad y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

2.3.2.2 Nacional

En México, el derecho a la información pública está incorporado en la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos desde el año de 1977, sin embargo, fue hasta el año de 2002 que entró en vigor la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, (LFTAIPG), y con ella se presenta una nueva perspectiva ciudadana, la cual permitirá estar informados de todos y cada uno de los eventos y/o determinadas decisiones de los entes gubernamentales, así como el manejo de las finanzas públicas (Díaz, 2012, p.21).

Con la finalidad de garantizar el debido cumplimiento del derecho de acceso a la información pública y el deber de transparencia, se crea una instancia de supervisión y de vigilancia para la administración pública estatal, el órgano de transparencia y Acceso a la Información (OTAI), es un órgano autónomo, dotado de naturaleza jurídica y patrimonio propio. Una de las más importantes atribuciones del Órgano es precisamente, revisar la interpretación de dichas autoridades sobre el cumplimiento de los requisitos para determinar que cierta información debe clasificarse y de revisar los casos en los que se haya negado alguna solicitud de información. Con ello, la iniciativa responde al espíritu de máxima publicidad.

Desde el 2006, México ha venido introduciendo una serie de leyes para mejorar la responsabilidad y la transparencia fiscales. Pero la legislación es sólo el primer paso. También es necesario contar con un respaldo sólido y sostenido en todos los niveles —federal, estatal y municipal— para garantizar la implementación y la utilización de dichas leyes. La crisis financiera debe verse como una oportunidad para lograr importantes reformas (OCDE, 2012).

En la tabla 14 se exponen las características de las principales leyes en materia presupuestaria y de Transparencia de la República Mexicana:

Tabla 14

**Marco Legal Presupuestario y de Transparencia del Sector Público en México
LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA
GUBERNAMENTAL**

FECHA DE INICIO	11 de junio de 2002
FINALIDAD	Artículo 1. La presente Ley es de orden público. Tiene como finalidad proveer lo necesario para garantizar el acceso de toda persona a la información en posesión de los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, y cualquier otra entidad federal.
SUJETOS OBLIGADOS	Art 3 Fracc. XIV. Sujetos obligados: a) El Poder Ejecutivo Federal, la Administración Pública Federal y la Procuraduría General de la República; b) El Poder Legislativo Federal, integrado por la Cámara de Diputados, la Cámara de Senadores, la Comisión Permanente y cualquiera de sus órganos; c) El Poder Judicial de la Federación y el Consejo de la Judicatura Federal; d) Los órganos constitucionales autónomos; e) Los tribunales administrativos federales, y f) Cualquier otro órgano federal.

OBJETIVOS	Artículo 4. Son objetivos de esta Ley: I. Proveer lo necesario para que toda persona pueda tener acceso a la información mediante procedimientos sencillos y expeditos; II. Transparentar la gestión pública mediante la difusión de la información que generan los sujetos obligados; III. Garantizar la protección de los datos personales en posesión de los sujetos obligados; IV. Favorecer la rendición de cuentas a los ciudadanos, de manera que puedan valorar el desempeño de los sujetos obligados; V. Mejorar la organización, clasificación y manejo de los documentos, y VI. Contribuir a la democratización de la sociedad mexicana y la plena vigencia del Estado de derecho.
LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	
FECHA DE INICIO	31 de diciembre de 2008
FINALIDAD	Art. 1. Tiene como objeto establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización.
SUJETOS OBLIGADOS	Art. 1. La presente 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.
OBJETIVOS	Art 2. 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.
LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA	
FECHA DE INICIO	30 de marzo de 2006
FINALIDAD	Art. 1. La presente Ley es de orden público, y tiene por objeto reglamentar los artículos 74 fracción IV, 75, 126, 127 y 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales.
SUJETOS OBLIGADOS	Art. 4 I. El Poder Legislativo; II. El Poder Judicial; III. Los entes autónomos; IV. Los tribunales administrativos; V. La Procuraduría General de la República; VI. La Presidencia de la República; VII. Las dependencias; VIII. Las entidades.
OBJETIVOS	Los sujetos obligados a cumplir las disposiciones de esta Ley deberán observar que la administración de los recursos públicos federales se realice con base en criterios de legalidad, honestidad, eficiencia, eficacia, economía, racionalidad, austeridad, transparencia, control, rendición de cuentas y equidad de género.

Fuente: Elaboración propia, con datos de las LFTAIPG, LGCG y LFPRH.

2.3.3 Programas y/o iniciativas que miden la transparencia fiscal

Las iniciativas en materia de transparencia en el contexto internacional, nacional y/o regional, han seguido distintos ritmos y alcances. Estas iniciativas son parte integrante del pacto fiscal y de la reciprocidad necesaria entre el Estado y los ciudadanos.

A nivel mundial existen una serie de iniciativas que buscan medir/evaluar la transparencia fiscal, Almeida (2014), enlista los principales, los cuales se aprecian en la tabla 15:

Tabla 15
Programas e iniciativas internacionales de Transparencia Fiscal

Programa y/o iniciativa	Siglas	Fecha de Creación	Objetivo
Gasto público y rendición de cuentas	PEFA - <i>Public Expenditure and Financial Accountability</i>	2001	Evaluación externa que debe ser solicitada por las autoridades de un país. Provee una línea de referencia objetiva del nivel de desempeño actual de la gestión financiera pública (sistemas, procesos e instituciones), y es útil para monitorear las reformas implementadas a lo largo del tiempo. Además, el diagnóstico contribuye a identificar las debilidades de los proceso de cambio y ofrece un punto de partida para el establecimiento de un programa nacional de reformas del sistema de Gestión de las Finanzas Públicas (GFP), en un posible marco de diálogo con la cooperación internacional.
Encuesta de Presupuesto Abierto	<i>OBS - Open Budget Survey</i>	2005	La Encuesta de Presupuesto Abierto evalúa la disponibilidad pública de información presupuestaria y otras prácticas de elaboración de presupuestos que contribuyen a lograr un sistema de finanzas públicas abierto en los países. Mide el estado de la transparencia presupuestaria, la participación y vigilancia en 102 países alrededor del mundo y es un programa del <i>International Budget Partnership</i> (IBP). Consiste en 140 preguntas que son completadas por organizaciones de la sociedad civil e investigadores independientes en los países evaluados
Índice Latinoamericano de transparencia presupuestaria	ILTP	2001	Generar el conocimiento relevante para entender y transformar el proceso presupuestario a fin de hacerlo más transparente y sensible a las necesidades de los grupos de población marginados. El estudio tiene tres grandes objetivo 1. Replicar un índice que permita medir el grado de transparencia en el presupuesto y hacer comparaciones entre países en distintos años. 2. Actualizar el conocimiento sobre el proceso presupuestario en la región latinoamericano y recalcar la importancia de la transparencia en la gestión pública. 3. Identificar las áreas y espacios del proceso presupuestario con menor transparencia, y desarrollar recomendaciones puntuales a legisladores y gobiernos para promover la apertura y la rendición de cuentas.
La Iniciativa para la transparencia de las industrias extractivas	EITI - <i>Extractive Industries Transparency Initiative</i>	2002	Relacionada con la transparencia y rendición de cuentas de los ingresos derivados de la explotación de los recursos naturales (petróleo, gas y minería), en la que participan varias partes interesadas como: empresas, gobiernos, y organizaciones de la sociedad civil. Esta iniciativa se propone garantizar que los

			pagos que las empresas de extracción realizan a los gobiernos y los ingresos que los gobiernos reciben se informen públicamente, de manera que tanto los ciudadanos como otros actores puedan vigilar que estos fondos se utilicen de forma eficaz.
Código prácticas de Transparencia Fiscal del FMI		1998	En él se identifican una serie de principios y prácticas a través de los cuales las administraciones pueden generar una visión clara de la estructura y las finanzas del sistema público. Es un marco general para el logro de la transparencia fiscal y se concentra en la claridad de las funciones y responsabilidades, la transparencia del proceso presupuestario, el acceso del público a la información y las garantías de integridad. El Código se centra en las prácticas de transparencia del gobierno central y se establece que el gobierno central debe tener acceso a informes de los gobiernos subnacionales y las corporaciones públicas para poder fiscalizar el gobierno general y las finanzas del sector público.
Las prácticas óptimas de la OCDE sobre transparencia presupuestaria		1999	Es un instrumento de referencia que propugnan una divulgación exhaustiva de toda la información fiscal pertinente de manera oportuna y sistemática y presentan una serie de prácticas óptimas en lo relativo a los principales informes presupuestarios, los aspectos específicos que deben divulgarse, la calidad y la integridad. Debe enfatizarse que las Prácticas Óptimas no buscan constituirse en un estándar formal para la transparencia presupuestaria.
Alianza para el Gobierno Abierto	OGP - <i>Open Government Partnership</i>	2011	Obtener compromisos concretos de los gobiernos para promover la transparencia, capacitar a los ciudadanos, combatir la corrupción, y aprovechar las nuevas tecnologías para fortalecer la Gobernabilidad. En el espíritu de colaboración de múltiples partes interesadas, OGP está supervisado por un comité de dirección de los gobiernos y las organizaciones de la sociedad civil. Reconocen que para tener un buen gobierno es necesario el liderazgo político, el conocimiento técnico y se necesita la colaboración entre los gobiernos y la sociedad civil.
Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal	GIFT - <i>Global Initiative for Fiscal Transparency</i>	2011	Fomentar e institucionalizar normas globales y estándares para la transparencia, la participación y la rendición de cuentas en las finanzas públicas. Es una red de acción multisectorial que busca promover e institucionalizar normas a nivel mundial y mejoras continuas e importantes respecto de la participación, la rendición de cuentas y la transparencia fiscal en todos los países del mundo.
Iniciativa Internacional por la Transparencia de la Ayuda Internacional	IATI - <i>International Aid Transparency Initiative,</i>	2008	Transparentar la información relativa de los flujos de la ayuda internacional. Se busca garantizar que los gobiernos, la sociedad civil y los ciudadanos dispongan de un panorama claro del destino de los fondos de la ayuda internacional, con el fin de maximizar el impacto de estos recursos en el desarrollo de los países receptores.

Fuente: Elaboración propia con datos de Almeida (2014)

Por otra parte, las organizaciones de la sociedad civil han generado iniciativas de manera paralela a estos esfuerzos multisectoriales. Por ejemplo, *Publish What You Pay* (Publica lo que pagas); *Publish What You Fund* (Publica lo que finanzas); Movimiento Global por la Transparencia de

los Presupuestos Públicos, Rendición de Cuentas, y la Participación (BTAP); se centran en la transparencia de los ingresos provenientes de la industria extractiva y de la ayuda externa, respectivamente. Finalmente, los donantes y las instituciones de desarrollo, tales como el Banco Mundial, la Comisión Europea y las agencias de ayuda bilateral (como el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido) han implementado políticas que requieren que los gobiernos receptores abran sus procesos presupuestarios con el fin de volverse elegibles para recibir cierto tipo de asistencia (Almeida, 2014).

La transparencia fiscal constituye un elemento crítico de la gestión y la rendición de cuentas. Garantiza que los gobiernos cuenten con un panorama exacto de su situación y sus perspectivas fiscales, de los costos y beneficios a largo plazo de cualquier modificación de las políticas y de los riesgos potenciales que pueden desviarlos de sus metas. También brinda a las legislaturas, los mercados y los ciudadanos la información necesaria para exigirles a los gobiernos la rendición de cuentas. El nuevo Código de Transparencia Fiscal y las nuevas evaluaciones del FMI, descritos en la actualización de la iniciativa sobre transparencia fiscal, forman parte de los esfuerzos por afianzar la supervisión fiscal, respaldar la formulación de políticas y mejorar la rendición de cuentas (FMI, 2015).

2.3.4 Mecanismos Institucionales de Difusión

El mecanismo institucional de difusión es el DOF para efectos de cambios, se relaciona a continuación la difusión de la información pública de acuerdo a las normativas siguientes:

A. LGCG:

De acuerdo al Título quinto, Capítulo I. relativo a la transparencia y difusión financiera,

Artículo 56.- La generación y publicación de la información financiera de los entes públicos a que se refiere este Título, se hará conforme a las normas, estructura, formatos y contenido de la información, que para tal efecto establezca el consejo y difundirse en la página de Internet del respectivo ente público.

Dicha información podrá complementar la que otros ordenamientos jurídicos aplicables ya disponen en este ámbito para presentarse en informes periódicos y en las cuentas públicas. Asimismo, la información se difundirá en los medios oficiales de difusión en términos de las disposiciones aplicables.

Artículo 60.- Las disposiciones aplicables al proceso de integración de las leyes de ingresos, los presupuestos de egresos y demás documentos que deban publicarse en los medios oficiales de difusión, se incluirán en las respectivas páginas de Internet.

-De parte del órgano rector de la Contabilidad gubernamental: CONAC

Artículo 7.- Los gobiernos federal y de las entidades federativas publicarán en el Diario Oficial de la Federación y en los medios oficiales escritos y electrónicos de difusión locales, respectivamente, las normas que apruebe el consejo (CONAC) y, con base en éstas, las demás disposiciones que sean necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en esta Ley.

-Por parte de los Entes públicos obligados a la LGCG:

Artículo 51.- La información financiera que generen los entes públicos en cumplimiento de esta Ley será organizada, sistematizada y difundida por cada uno de éstos, al menos, trimestralmente en sus respectivas páginas electrónicas de internet, a más tardar 30 días después del cierre del período que corresponda, en términos de las disposiciones en materia de transparencia que les sean aplicables y, en su caso, de los criterios que emita el consejo. La difusión de la información vía internet no exime los informes que deben presentarse ante el Congreso de la Unión y las legislaturas locales, según sea el caso.

B. Ahora bien, refiriéndonos a la LFPRH:

Capítulo III

De la Transparencia e Información sobre el ejercicio del gasto federalizado

Artículo 85.- Los recursos federales aprobados en el Presupuesto de Egresos para ser transferidos a las entidades federativas y, por conducto de éstas, a los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, se sujetarán a lo siguiente:

Las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, publicarán los informes a que se refiere esta fracción en los órganos locales oficiales de difusión y los pondrán a disposición del público en general a través de sus respectivas páginas electrónicas de Internet o de otros medios locales de difusión, a más tardar a los 5 días hábiles posteriores a la fecha señalada en el párrafo anterior.

C. Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIPG)

Título Segundo

Responsables en Materia de Transparencia y Acceso a la Información

Capítulo I

Del Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales.

Artículo 29. El Sistema Nacional se conformará a partir de la coordinación que se realice entre las distintas instancias que, en razón de sus ámbitos de competencia, contribuyen a la vigencia de la transparencia a nivel nacional, en los tres órdenes de gobierno. Este esfuerzo conjunto e integral, contribuirá a la generación de información de calidad, a la gestión de la información, al procesamiento de la misma como un medio para facilitar el conocimiento y evaluación de la gestión pública, la promoción del derecho de acceso a la información y la difusión de una cultura de la transparencia y su accesibilidad, así como a una fiscalización y rendición de cuentas efectivas.

Artículo 31. El Sistema Nacional tiene como funciones:

- Desarrollar y establecer programas comunes de alcance nacional, para la promoción, investigación, diagnóstico y difusión en materias de transparencia, acceso a la información, protección de datos personales y apertura gubernamental en el país.
- Establecer los criterios para la publicación de los indicadores que permitan a los sujetos obligados rendir cuentas del cumplimiento de sus objetivos y resultados obtenidos.
- Coadyuvar en la elaboración, fomento y difusión entre los sujetos obligados de los criterios para la sistematización y conservación de archivos que permitan localizar eficientemente la información pública de acuerdo a la normatividad en la materia.
- Diseñar e implementar políticas en materia de generación, actualización, organización, clasificación, publicación, difusión, conservación y accesibilidad de la información pública de conformidad con la normatividad aplicable.

2.3.5 El debate de la Rendición de Cuentas y Transparencia

En este marco de la rendición de cuentas y transparencia, de la cosa pública y el desempeño gubernamental, Hofbauer y Cepeda (2004), afirman que “el presupuesto público es uno de los objetos

centrales ya que muestra las prioridades que el gobierno define en torno a los rubros y sectores en los cuales quiere incidir” (p. 36).

En opinión de Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald, (2014), el presupuesto juega un papel central como base para la negociación política y la generación de los recursos entre los diferentes programas y fines políticos en esta causa de armonización contable. La atención se centra en la legitimidad del proceso y posteriormente en la comparación entre el gasto real y el autorizado, para lo cual deben de brindarle un adecuado seguimiento los dirigentes de cada ente público.

Para que haya transparencia, debe ser a través de los sujetos responsables de los cargos gubernamentales, a los cuales se les denomina servidores públicos o funcionarios públicos, para ello, es conveniente retomar lo expuesto por Chapoy (2012) en cuanto a que “las restricciones al gasto son más efectivas sí los gobiernos locales tienen restricciones presupuestarias, y más específicamente límites a su capacidad de endeudamiento” (p.12), se considera que mucho se difunde en los medios de comunicación acerca de las políticas de austeridad del gasto público de parte de nuestros gobernantes y funcionarios públicos, con la práctica de rendición de cuentas, que está digámoslo así, de moda; la auténtica rendición de cuentas es algo más que la transparencia: es una tarea obligada y permanente, con actores claramente identificados que llevan a cabo la vigilancia, el control y la sanción sobre los contenidos sustantivos del ejercicio gubernamental, en todas sus facetas, en un entorno legal y democrático explícito y abierto, que identifica con claridad las obligaciones que cada servidor público debe cumplir.

No obstante, Benavides (2013) comenta que si bien la tarea de recaudación corresponde al Sistema de Administración Tributaria (SAT), los comportamientos sociales de riesgo hacia la evasión dependen también de la permisividad de ciertas conductas en contextos locales (por ejemplo compra de piratería o artículos robados, corrupción), y de la percepción sobre los gobernantes y el desempeño del gobierno en general en sus diversos órdenes y poderes, independientemente de qué impuestos son recolectados por el SAT. En este sentido, las tareas de rendición de cuentas y mejora de la calidad de gobierno pueden abonar a mejorar la percepción de reciprocidad entre contribuyentes y autoridades.

Por otra parte Sour (2011) considera que no será suficiente contar con la cooperación de los gobernadores en el diseño y seguimiento de este nuevo sistema de contabilidad. Hay que generar, además, el ambiente político para que los actores involucrados en cada una de las oficinas gubernamentales estén convencidos de que sólo el acatamiento continuo y permanente de las

disposiciones del CONAC permitirá realizar las evaluaciones trimestrales que la ley prevé.

En este tenor, Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald, (2014), enfatizan que a pesar de la tendencia de homogeneización y convergencia de este tipo de reformas en todos los países, los cambios por lo general, se discuten, interpretan y llevan a cabo dependiendo de la jurisdicción, sumándole además, los aspectos culturales, económicos, políticos y sociales para que tenga éxito el mencionado proceso. El eco detonante en discusión, es la reforma de contabilidad del presupuesto por resultados, los nuevos sistemas de gestión: medición y desempeño, los estados contables consolidados y los informes de sostenibilidad (para aumentar la transparencia).

Cabe señalar que los esfuerzos futuros de *The Governmental Accounting Standards Board* (Siglas en inglés: GASB, en español: La Junta de Normas de Contabilidad Gubernamental) es probable que se centran en cuestiones prácticas emergentes, de mayor refinamiento de su marco conceptual, la presentación de información prospectiva financiera, y hacer frente a cuestiones tecnológicas, como la presentación de la información electrónica financiera de informes en diversos medios de comunicación, incluidos los medios de comunicación social y el acceso de los usuarios a las bases de datos financieros de los gobiernos (Wilson, 2013).

Coincide Sandoval (2014), al enfatizar que resulta interesante conocer que el derecho a acceder a documentos del gobierno no solo es buena idea que mejora la *salud de la administración pública*, es también una parte constitutiva de un fundamental derecho a la información que es crucial en la era de la información. El cambio global de poder desde el sector público al sector privado impone nuevos retos para la transparencia y la rendición de cuentas a nivel global, nacional así como local.

Soria, López y Reyes (2013) pronuncian que la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG), tiene como finalidad que la rendición de cuentas se presente adecuadamente, ya que la sociedad debe saber lo que su gobierno realiza y la manera en que lo hace, pero en primer instancia existe un gran problema, el cual es la corrupción, en algunos sectores de la autoridad, hecho que daña a la transparencia. Por lo que es conveniente hacer una reforma a dicha ley para que pueda existir una congruencia entre gobierno y sociedad.

A nivel internacional, autoridades, funcionarios públicos y organismos profesionales relacionados, conciben la rendición de cuentas de las entidades públicas, no como un método para informar a las autoridades competentes y a la ciudadanía en general sobre la gestión de gobierno, sino como una formalidad para dar cumplimiento a lo dispuesto en normas constitucionales y otras leyes de desarrollo. En esta concepción, las autoridades públicas y los organismos profesionales

postulan que la obligación formal o moral se cumple mediante la información de los resultados económicos, financieros y presupuestarios, expuestos en términos monetarios, y que no resulta necesario exponer los resultados de la gestión en términos de eficacia y de eficiencia (Burneo, 2014).

En lo que se refiere a la privacidad de la información de un servidor público, Barocio, San y Sánchez (2013), manifiestan que en algunas situaciones, se protege por no considerarse un tema de utilidad. No obstante, lo que se exige no es conocer sobre su vida íntima, sino con el fin de evaluar su rendimiento y principios necesarios en su cargo, sin embargo, mientras más alto sea el rango, más creen que deben de proteger sin lograr el objetivo principal del acceso a la información, no consiguiendo que el ciudadano pueda integrar su derecho.

No cabe duda que el tema de transparencia es ineludible en el actual momento que atraviesa la democracia mexicana. Cabrero (2004) menciona que “el escenario político así lo requiere, la exigencia ciudadana así lo reclama, la modernización de nuestras estructuras de gobierno así lo prevén” (p. 5). Es claro que la transparencia es una cualidad deseable de todo sistema democrático que se quiera moderno, legítimo y confiable. Existe un gran consenso en la relevancia del tema y en incorporarlo con premisa básica en las prácticas gubernamentales y en la acción pública.

Es indispensable que el diálogo sobre esta materia se difunda y multiplique no solo entre políticos e intelectuales interesados, sino entre la población en su conjunto, argumentan Hofbauer y Cepeda (2004, p.36), de esta forma, se estima que puede disminuir la informalidad y en consecuencia aumentar la recaudación, a su vez, Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald, (2014), quienes se manifiestan como los defensores de la reforma contable, ya que esta se esfuerza por transformar a los viejos burócratas en los gerentes, vistos como actores centrales en el proceso de cambio, y los convierten en individuos que se centran en la racionalidad económica y la eficiencia, eficacia y resultados, todo ello lleva la intención de mejorar la rendición de cuentas y transparencia.

Uno de los conceptos íntimamente relacionado con la rendición de cuentas es la transparencia, concebida como una condición necesaria, mas no suficiente para que los gobiernos sean evaluados por sus acciones, es decir, que la responsabilidad pública les pueda ser atribuida.

En la tabla 16 se puede apreciar el debate de la literatura en cuanto a la rendición de cuentas y transparencia:

Tabla 16

El debate internacional de rendición de cuentas y transparencia.

Autor (es)	Temática de debate internacional en rendición de cuentas y transparencia
Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014)	Transformar a los viejos burócratas en los gerentes, vistos como actores centrales en el proceso de cambio, y los convierten en individuos que se centran en la racionalidad económica y la eficiencia, eficacia y resultados, todo ello lleva la intención de mejorar la rendición de cuentas y transparencia.
Sour (2011)	La generación de información contable y financiera de manera ordenada y sistematizada no es una meta imposible de alcanzar, pero requiere de ciertos acuerdos políticos que habrá que generar entre las autoridades locales y el CONAC para que esta información esté disponible con oportunidad.
Wilson (2013)	la presentación de información prospectiva financiera, y hacer frente a cuestiones tecnológicas, como la presentación de la información electrónica financiera de informes en diversos medios de comunicación, incluidos los medios de comunicación social y el acceso de los usuarios a las bases de datos financieros de los gobiernos.
Sandoval (2014)	interesante conocer que el derecho a acceder a documentos del gobierno no solo es buena idea que mejora la <i>salud de la administración pública</i> , es también una parte constitutiva de un fundamental <i>derecho a la información</i> que es crucial en la era de la información.
Soria, López y Reyes (2013)	Pronuncian que la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPIG) en México, tiene como finalidad que la rendición de cuentas se presente adecuadamente, ya que la sociedad debe saber lo que su gobierno realiza y la manera en que lo hace, pero en primer instancia existe un gran problema, el cual es la corrupción, en algunos sectores de la autoridad, hecho que daña a la transparencia.
Burneo (2014)	A nivel internacional, autoridades, funcionarios públicos y organismos profesionales relacionados, conciben la rendición de cuentas de las entidades públicas, no como un método para informar a las autoridades competentes y a la ciudadanía en general sobre la gestión de gobierno, sino como una formalidad para dar cumplimiento a lo dispuesto en normas constitucionales y otras leyes de desarrollo.
Barocio, San y Sánchez (2013)	La privacidad de la información de un servidor público, manifiestan que en algunas situaciones, se protege por no considerarse un tema de utilidad.

Fuente: Elaboración propia, con datos de los autores.

El debate de la rendición de cuentas y la transparencia en el manejo de los recursos públicos ocupa cada vez mayor atención. Llama nuestra atención, lo expuesto por Stiglitz:

Mi estudio sobre la información hizo que prestara especial atención a las consecuencias de la falta de información; me alegró apreciar el énfasis en la transparencia durante la crisis financiera global de 1997-1998, pero no la hipocresía de instituciones como el FMI o el Tesoro de los EE.UU., que la subrayaron en el Este asiático cuando ellos eran de lo menos transparente que he encontrado en mi vida pública (Stiglitz, 2010).

Por eso en la discusión de las reformas destaca la necesidad de una mayor transparencia, la mejora de la información que los ciudadanos tienen sobre esas instituciones, que permita que los afectados por las políticas tengan más que decir en su formulación.

De acuerdo con Bojórquez, Manzano y Uc (2015), En México han existido programas y normas que fomentan el dominio de la Ley de las 3 E (Eficiencia, efectividad y equidad) citados en Kim, (2007:514), estos elementos, sin embargo, no son suficientes y no se han podido implementar con éxito. En el caso de la transparencia y rendición de cuentas, la meta se visualiza lejana dadas las características de los gobiernos y el entorno político actual de México, sin embargo, ha habido avances en esta materia que se deben de reconocer. Desde la administración del presidente Vicente Fox Quesada, el tema de la rendición de cuentas ha estado en la agenda pública federal; fue así como el 11 de junio de 2002 se publica, en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, de la cual se derivan todas las leyes estatales en la materia.

Como menciona López, Merino y Morales (2011, p. 75), «sin cuentas, no hay rendición de cuentas»; es decir, si una entidad no realiza sus actividades administrativas de una manera aceptable, difícilmente tendrá en orden su contabilidad, la entrega de sus reportes, el archivo de documentos, las constancias de las funciones públicas, el pago de nómina, los subsidios entregados, entre otras. Sin un registro de lo que se hace en las «cajas negras» de la administración pública, no puede haber rendición de cuentas.

En el caso de los municipios de México, si a la falta de voluntad, desidia y desinterés por parte de las autoridades, y falta de presión y demanda por parte de los ciudadanos, se le añade que las administraciones públicas municipales no tienen la capacidad administrativa para generar la información necesaria, la realidad de entregar cuentas claras se debilita, en opinión de Bojórquez, Manzano y Uc (2015).

2.3.6 El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Por sus siglas en inglés: INTOSAI), es la organización central para la fiscalización pública exterior. Desde más de 50 años la INTOSAI ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en sus respectivos países. De acuerdo al lema de la INTOSAI, Experiencia mutua

omnibus prodest el intercambio de experiencias entre los miembros de la INTOSAI y los consiguientes descubrimientos y perspectivas constituyen una garantía para que la fiscalización pública avance continuamente hacia nuevas metas.

La INTOSAI es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

La INTOSAI ha sido fundada en el año 1953 a iniciativa del entonces Presidente de la EFS de Cuba, Emilio Fernández Camus. En 1953 se reunieron 34 EFS para el primer Congreso de la INTOSAI en Cuba. Actualmente la INTOSAI cuenta con 192 miembros de pleno derecho y 5 miembros asociados.

En la Unión Europea

El Tribunal de Cuentas Europeo, en calidad de auditor externo independiente de la Unión Europea (UE), pretende contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas de la gobernanza de la Unión. Este compromiso constituye el hilo conductor de las auditorías periódicas que realiza el Tribunal de los ingresos y gastos de la UE. Tras la crisis financiera, es el momento oportuno de valorar los dispositivos de rendición de cuentas y fiscalización de la UE existentes con vistas a reforzarlos en el futuro.

Las funciones principales del Tribunal de cuentas de la Unión Europea son:

Examinar todos los aspectos del gasto de la UE para averiguar cómo puede mejorar su eficacia y su rentabilidad. Prácticamente todas sus recomendaciones son aplicadas por la Comisión Europea y contribuyen a mejorar la gestión de las finanzas de la UE a todos los niveles. Su trabajo ayuda también al Parlamento Europeo y al Consejo a adoptar decisiones bien fundadas al elaborar la legislación europea y al aprobar el presupuesto de la UE.

Puesto que la UE ha sido dotada de nuevas competencias para afrontar la crisis financiera y económica, las nuevas tareas del Tribunal de Cuentas son el auditar determinados aspectos de los novedosos mecanismos de gobernanza, como la función del Banco Central Europeo en la supervisión del sector bancario de la zona del euro. Su trabajo consiste en determinar si estos mecanismos están funcionando (Tribunal de Cuentas Europeo, 2015).

Es por lo anteriormente expuesto que, los auditores públicos son un componente importante de la rendición de cuentas. Su principal objetivo es ofrecer un examen independiente, eficaz y creíble del uso de los recursos públicos (INTOSAI, 1998).

Los informes de auditoría emitidos por el Tribunal de Cuentas, cumplen una función esencial al permitir la supervisión democrática y eficaz del trabajo de la Comisión por parte del Parlamento Europeo y el Consejo, esto es la rendición de cuentas de la UE en la práctica, de acuerdo a como se muestra en la figura 11.

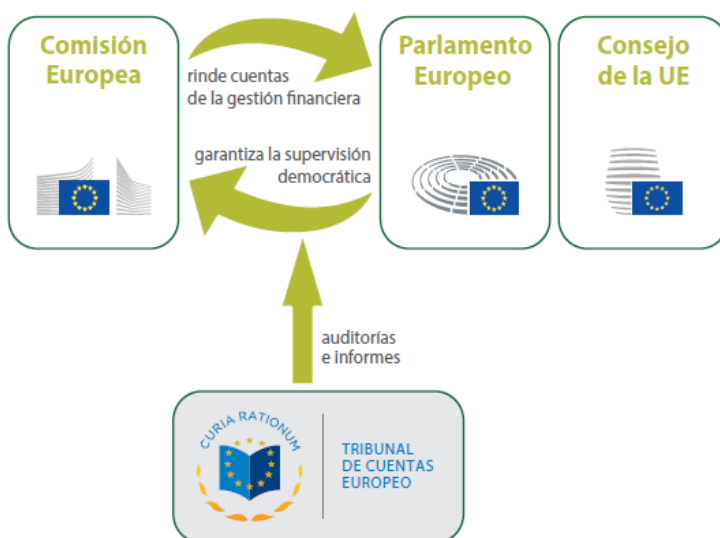


Figura 11. Tribunal de Cuentas: La contribución a la rendición de cuentas de la UE
Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo (2015)

De acuerdo a la figura 11, aunque la Comisión Europea es responsable en última instancia del buen uso del presupuesto de la UE, alrededor del 90 % de este se gasta en asociación con autoridades nacionales, regionales y locales en la UE y en otros países (Tribunal de Cuentas Europeo, 2015).

El IX Congreso de INTOSAI reunido en Viena en 1998, acordaron publicar y difundir el documento titulado *Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización*.

Art. 1. La institución del control es inmanente a la economía financiera pública.

El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la

responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.

Art. 5. Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de Leyes. Especialmente deben gozar de una protección legal suficiente, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia y sus competencias de control (INTOSAI, 1998).

Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores:

Art. 10. Facultad de investigación.

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir de los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezcan necesarios.

2. La Entidad Fiscalizadora Superior tiene que decidir, en cada caso, si es conveniente realizar el control en la sede de la institución controlada o en la sede de la Entidad Fiscalizadora Superior.

3. Los plazos para la presentación de informes y documentos, incluidos los balances, han de determinarse por Ley o, según los casos, por la propia Entidad Fiscalizadora Superior.

Art. 11 Ejecución de las verificaciones de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Los órganos controlados tienen que responder a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior, dentro de los plazos determinados generalmente por Ley o, en casos especiales, por la Entidad Fiscalizadora Superior, y dar a conocer las medidas adoptadas en base a dichas verificaciones de control.

2. Siempre que las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior no se dicten en forma de una resolución judicial firme y ejecutable, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades.

Art. 12 Actividad pericial y otras formas de cooperación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras. La Administración asume toda la responsabilidad respecto a la aceptación o rechazo del dictamen.
2. Prescripciones para un procedimiento de compensación conveniente y lo más uniforme posible, empero, sólo deben dictarse de acuerdo con la Entidad Fiscalizadora Superior (INTOSAI, 1998).

Art. 15. Intercambio internacional de experiencias

1. El cumplimiento de las funciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores se favorece eficazmente mediante el intercambio internacional de ideas y experiencias dentro de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.
2. A este objetivo han servido hasta ahora los Congresos, los seminarios de formación que se han organizado en colaboración con las Naciones Unidas y otras instituciones, los grupos de trabajos regionales y la edición de publicaciones técnicas.
3. Sería deseable ampliar y profundizar estos esfuerzos y actividades. Tarea primordial es la elaboración de una terminología uniforme del control financiero público sobre la base del derecho comparado (INTOSAI, 1998).

Grupos Regionales de Trabajo

Los Grupos Regionales de Trabajo tienen la tarea de apoyar las metas de la INTOSAI a nivel regional y ofrecen a los miembros un foro para una cooperación específica y profesional y nivel regional. El Comité Directivo de la INTOSAI ha reconocido los siguientes siete Grupos Regionales de Trabajo, mismos que se muestran en la tabla 17:

Tabla 17
Grupos Regionales de Trabajo de la INTOSAI

OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores	fundada en 1965
AFROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África	fundada en 1976
ARABOSAI	Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores	fundada en 1976
ASOSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia	fundada en 1978
PASAI	Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico	fundada en 1987
CAROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe	fundada en 1988
EUROSAI	Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa	fundada en 1990

Fuente: INTOSAI (2015).

<http://www.intosai.org/es/grupos-regionales-de-trabajo.html> (26/DIC/2015)

En conexión con el valor administrativo de la eficiencia, se estableció una política estricta de fiscalización del gasto público. Esto ha sido una constancia en los últimos años, la fiscalización del gasto público, primero con la creación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, en 1983, Con la Secretaría de la Función Pública, en 2003 y con la creación de la Auditoría Superior de la Federación en 1999, esta última adscrita al Poder Legislativo, con el fin de auditar y evaluar la eficiencia y legalidad del gasto público (Aguilar, 2013).

Derivado a lo anteriormente expuesto, la Administración Pública mexicana ha experimentado en los últimos años, no solo un ascenso fuerte de contraloría, auditoría y fiscalización, sino una revolución en el concepto y en la práctica del cumplimiento cabal de las leyes y también en el cumplimiento de objetivos.

Alineado a la LGCG, actualmente, en cuanto a generar mecanismos homogéneas de control y fiscalización, como parte de la rendición de cuentas, la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaria de la Función Pública, las autoridades de fiscalizaciones superiores locales y las contralorías, han llevado a cabo, esfuerzos para consolidar un Sistema Nacional de Fiscalización, el cual ha sido reconocido a nivel constitucional (Villanueva, 2013, p.589).

Como se puede apreciar, la LGCG ha servido de ejemplo para encausar otras iniciativas que intentan armonizar sus estructuras de forma y fondo.

La función Legislativa juega un rol preponderante en la gestión de las finanzas públicas porque implica aprobar y dar seguimiento al presupuesto nacional, así como realizar procesos de fiscalización. Por otra parte, las entidades fiscalizadoras superiores (Contraloría o Tribunales de Cuentas) evalúan y vigilan el correcto uso de los fondos públicos y tienen poderes para sancionar directamente al Ejecutivo, entregando sus informes de auditoría al legislativo para que el Ejecutivo rinda cuentas.

En el marco de este nuevo paradigma de funcionamiento de la administración pública, *el estado al servicio de los ciudadanos*, es necesario también ampliar el campo de actuación de los órganos de control, que tradicionalmente se orientan en forma exclusiva a revisar el uso de los recursos reales y financieros. Resulta fundamental que no solamente controlen el uso de los recursos, sino que también verifiquen si los resultados que las instituciones públicas programaron alcanzar se han cumplido y si los ciudadanos han visto satisfechas sus demandas de bienes y servicios (Máttar y Perrotti, 2014).

Contribución de la fiscalización a la rendición de cuentas

La ISSAI (Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores) explica la función de la fiscalización en lo relativo a la rendición de cuentas del siguiente modo: «La fiscalización del sector público, tal y como la defienden las EFS, es un factor importante a la hora de marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos.

La fiscalización de gobiernos y entidades públicas por parte de las EFS tiene un impacto positivo en la confianza de la sociedad, al hacer que los responsables de los recursos públicos piensen cómo utilizar correctamente dichos recursos. Este conocimiento respalda los valores deseados y sustenta los mecanismos de rendición de cuentas, que a su vez, conducen a mejores decisiones. Una vez que se han hecho públicos los resultados de la fiscalización de las EFS, los ciudadanos pueden pedir cuentas a los responsables de los recursos públicos.

De esta manera, las EFS promueven la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública. En ese sentido, una EFS independiente, eficaz y creíble resulta un componente esencial dentro de un sistema democrático en el que la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad son partes indispensables para una democracia estable».

El Tribunal ha señalado seis elementos clave de la rendición de cuentas y la fiscalización (véase la tabla 18), cada uno de los cuales representa un eslabón en una cadena, por lo que cualquier insuficiencia que se produzca puede socavar en cualquier momento la eficacia de todo el conjunto.

Tabla 18
Elementos para lograr una cadena sólida de rendición de cuentas y fiscalización

Principales elementos	
1	Una definición clara de las funciones y las responsabilidades;
2	Garantías de la dirección sobre la consecución de los objetivos de la política (informes financieros y de gestión)
3	Pleno control democrático
4	Existencia de bucles de realimentación que permitan aplicar medidas correctoras o mejoras
5	Un mandato sólido para que un auditor externo e independiente verifique las cuentas, la conformidad y los resultados de gestión, o rendimiento
6	Aplicación de las recomendaciones de auditoría y seguimiento de auditoría.

Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo (2015).

Estos elementos describen la relación entre la rendición de cuentas y la función de la fiscalización en apoyo de ese proceso más amplio, y pueden contribuir a un «plan rector» para contrastar los nuevos dispositivos de rendición de cuentas y fiscalización en el futuro (Tribunal de Cuentas Europeo, 2014, p. 6).

La respuesta de la UE a la crisis financiera ha acelerado la creación de nuevos instrumentos europeos o intergubernamentales con dispositivos de rendición de cuentas y fiscalización específicos. Algunos instrumentos intergubernamentales reciben financiación directamente de los Estados miembros (Banco Central Europeo, Banco Europeo de Inversiones, Mecanismo Europeo de Estabilidad, Mecanismo Único de Supervisión) y, si bien revisten menor importancia desde la perspectiva del presupuesto de la UE, requieren un exhaustivo grado de control democrático y fiscalización en el nivel adecuado, en lo que respecta a la interrelación entre dichos instrumentos y el cometido y la función de determinadas instituciones y órganos de la UE, al nivel de fondos públicos regidos gestionados mediante dichos instrumentos supranacionales y a su relación con los objetivos de la UE y los riesgos sistémicos (Tribunal de Cuentas Europeo, 2014, p.7).

Algunas conclusiones de carácter general sobre cómo mejorar la rendición de cuentas y la fiscalización a escala europea son:

- a) Un sistema de control más colaborativo (control parlamentario y fiscalización) puede ser necesario en el caso de los instrumentos coordinados o intergubernamentales establecidos entre la UE y los Estados miembros.
- b) Se requiere un conjunto de dispositivos más coherente y exhaustivo en todas las políticas e instrumentos de la UE y en los fondos gestionados por sus instituciones y órganos. Los parlamentos y los auditores públicos deben poder evaluar todos los aspectos de la buena gestión financiera en relación con sus actividades y con todas las finanzas y recursos públicos bajo su responsabilidad.
- c) Unos sistemas más eficaces de gestión y control de las actividades y fondos europeos constituyen un requisito previo para asegurar la transparencia, la buena gobernanza y la rendición de cuentas. A fin de mejorar la rendición de cuentas respecto del presupuesto de la UE, se necesitan una articulación de objetivos más adecuada, comprobaciones de la observancia de las normas, una medición más precisa de los efectos y resultados y una mejora en los correspondientes sistemas de control interno y presentación de informes. Es preciso que todas las partes intervinientes en la gestión y el control de los fondos europeos aborden esta cuestión, especialmente los Estados miembros, debido a sus atribuciones respecto del gasto de los fondos europeos (en particular aquellos en régimen de gestión compartida) (Tribunal de Cuentas Europeo, 2014, p.7).

En el sistema democrático de derecho, se destaca el gobierno basado en el capricho de los gobernantes por el sometimiento de los mismos a la Ley y el Derecho, en el tanto sus posibles desviaciones son sometidas a un control de legalidad, el cual es aplicado por excelencia aunque no exclusivamente por dos órganos públicos, que son: un órgano de justicia administrativa, generalmente residenciado en el poder judicial, y un ente de fiscalización superior (EFS) que ejerce tanto un control de legalidad como un control financiero-contable, llamado Tribunal o Corte de Cuentas, o bien, Contraloría o Auditoría General de la República (Bolaños, 2010).

Al respecto, Burneo (2014) comenta que la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ha publicado en sus diversos documentos, como son por ejemplo, las declaraciones de Lima y de México, importantes trabajos de investigación sobre *la finalidad del control y sobre el control de las realizaciones* en el ámbito de la administración pública. Ambos temas tienen estrecha relación con la rendición de cuentas; lo anteriormente expuesto, indica que la presencia de entidades fiscalizadoras es indispensable para dar

seguimiento a las expectativas de la presente reforma en comento, una vez practicadas las primeras evaluaciones, se podrán apreciar los indicadores de cumplimiento o lo contrario.

El tema resultante es la referente a la armonización contable, específicamente el resaltar el proceso de implementación del ejercicio presupuestal, ya que de acuerdo a los expertos y a la reforma en comento, tiene el potencial de producir información financiera de calidad y útil para los procesos de toma de decisiones y responsabilidad pública.

Los reconocidos beneficios serán maximizados en la medida que los demás subsistemas de gestión públicos (planificación, presupuestos, gestión, control, evaluación e información) se establezcan sobre la misma base contable y que los gestores públicos, políticos y técnicos, sean conscientes de las ventajas que el sistema reporta y tengan voluntad de hacer uso de la información disponible para mejorar los procesos de gestión y en consecuencia, la toma de decisiones y la responsabilidad pública mediante la difusión de la información en los portales de internet de cada dependencia pública deberá exhibir, logrando con ello la transparencia y rendición de cuentas, al mismo tiempo de que otro aspecto igualmente importante es el proceso de la de evaluación del desempeño a través de los entes fiscalizadores (Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald, 2014; Soria, López y Reyes, 2013; Burneo, 2014).

La contabilidad gubernamental es un instrumento esencial de la transparencia y la rendición de cuentas en la administración pública, pues permite conectar la gestión interna con la administración de las políticas y su evaluación por terceros quienes rendirán informes sobre el apego de la normativa en la administración pública. Diversos países están adoptando estas reformas (Sour, 2011).

Enseguida se retoman las aportaciones en materia de transparencia y rendición de cuentas interpuestas por Soria, López y Reyes (2013) y Sandoval (2014) ésta dependerá de factores internos y externos de acuerdo con Barocio, San y Sánchez (2013) Anesi-Pesina, Nasi y Steccolini (2008) y Arnaboldi y Palermo (2011).

Finalmente y no menos importante, se enfatiza el que la sociedad debe saber lo que su gobierno realiza y la manera en que lo hace, para lo cual se requiere la intervención de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (Bolaños, 2010; Burneo 2014).

En ocasión de la 70ª cumbre de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) a finales de septiembre de 2015 en Nueva York los estados miembros, aprobaron bajo el título *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible* una estrategia global y amplia para los próximos 15 años, la aprobación de la Agenda 2030 (anteriormente Agenda Post-2015) que contiene como parte desarrollo sostenible, representa un gran éxito para la INTOSAI ya que reconoce el papel importante de las EFS en muchos aspectos de la implementación de los objetivos de desarrollo sostenible.

Los objetivos de desarrollo sostenible y en especial objetivo 16 subrayan la importancia de las EFS en la vigilancia de su realización al garantizar transparencia y rendición de cuentas. En concreto es el objetivo 16 que prevé la creación de instituciones eficaces de rendir cuentas a todos los niveles, lo precisa hacia el desarrollo de instituciones efectivas, transparentes que rinden cuentas a todos los niveles, mismos que se muestran en la tabla 19.

Tabla 19
Objetivos de la Agenda 2030

Objetivos	
1. Fin de la pobreza	10. Reducción de las desigualdades
2. Hambre cero	11. Ciudades y comunidades sostenibles
3. Salud y bienestar	12. Producción y consumo responsables
4. Educación de calidad	13. Acción por el clima
5. Desigualdad de género	14. Vida submarina
6. Agua limpia y saneamiento	15. Vida de ecosistemas terrestres
7. Energía asequible y no contaminante	16. Paz, justicia e instituciones sólidas
8. Trabajo decente y crecimiento económico	17. Alianzas para lograr los objetivos
9. Industria, innovación e infraestructura	

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agenda 2030 de INTOSAI
<http://www.intosai.org/es> Fecha de consulta: 19-jul-2017

Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), que se muestran en la tabla 19, a los que se comprometieron conjuntamente los Estados Miembros de las Naciones Unidas en septiembre de 2015, proporcionan un plan de acción en favor de las personas, la paz y la prosperidad, muy ambicioso y a largo plazo para todas las naciones. La declaración sobre los ODS, *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, señaló que nuestros gobiernos son

los principales responsables de realizar, en el plano nacional, regional y mundial, el seguimiento y revisión de los progresos conseguidos en el cumplimiento de los objetivos y las metas durante los próximos 15 años. Las EFS, mediante sus auditorías y en consonancia con los mandatos y prioridades, pueden hacer valiosas contribuciones a los esfuerzos nacionales para observar el progreso, supervisar la aplicación e identificar oportunidades de mejora en toda la gama de ODS y esfuerzos de desarrollo sostenible de sus respectivas naciones (INTOSAI, 2015).

Las cuestiones anteriormente mencionadas dirigen las actividades de las EFS no sólo hacia el cumplimiento de sus tareas, sino también hacia la necesidad de integrarse en los avances y tendencias mundiales.

La aplicación efectiva de este plan y las decisiones tomadas en el Congreso serán cruciales a medida que la INTOSAI y sus EFS miembros ayudan a promover la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública, que es conducente al logro de los objetivos y prioridades nacionales de desarrollo, así como los objetivos de desarrollo acordados internacionalmente. Por parte de las publicaciones de EUROSAI, sus colaboradores argumentan que:

Una cantidad significativa del trabajo de gestión futuro de las 169 tareas del plan de aplicación de la Agenda 2030, se agrupa en los 17 objetivos de Desarrollo Sostenible, así como en la cooperación para su aplicación entre las diferentes partes interesadas, incluyendo gobiernos, parlamentos, autoridades locales, sociedad civil y empresas, lo que requiere de coherencia y coordinación en las acciones conjuntas. Estas actividades deberían basarse en la eficacia de las decisiones, la profesionalidad y en garantizar la objetividad y la independencia en el seguimiento y la evaluación de los avances realizados en el logro de los objetivos. Desde esta perspectiva, la realización de auditorías internacionales conjuntas, paralelas o coordinadas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores adquiere un nuevo significado y una especial importancia (EUROSAI, 2016).

Además, el contenido de la agenda 2030, contiene un claro compromiso hacia el fortalecimiento de la EFS como mecanismos nacionales independientes y hacia un aumento de la transparencia y una participación igualitaria en el proceso de elaboración de presupuestos.

Uno de los ejes específicos de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) será la meta 16.5, *Reducir sustancialmente la corrupción y el soborno en todas sus formas*. Esto es de inmensa importancia, pues la corrupción puede consumir muchos de los recursos y esfuerzos

de los sistemas de gobierno de los países que intentan implementar los ODS. Un equipo global de personas de las EFS, de los organismos de la INTOSAI, de Naciones Unidas y de algunas regiones de la INTOSAI están desarrollando la guía (EUROSAI, 2016a).

Es importante resaltar esta situación que atañe de manera específica a diversos países, México se encuentra dentro de estos, así es de que la guía será de gran aporte para homogenizar los intereses colectivos, de acuerdo con Jiayi (2016) argumenta que:

En la actualidad, el mundo está experimentando profundos cambios, y el mecanismo de gobernanza mundial está entrando en un nuevo período de reformas. Cómo profundizar la esencia y el objetivo central de la EFS y cómo adaptarse mejor a las exigencias del desarrollo sostenible en el contexto de la globalización es un tema inevitable para las EFS.

Las EFS en todos los países deben estar dispuestas a asumir las responsabilidades de este momento, llevar a cabo auditorías del desarrollo sostenible de una forma activa y responder a las inquietudes de la sociedad con hechos reales y en base a sus respectivas condiciones nacionales.

De igual manera, el papel tan importante de la EFS así como el compromiso hacia su fortalecimiento por parte de las Naciones Unidas significa que esta inquietud va formar parte de la agenda de la comunidad internacional de estados a lo largo de los próximos 15 años y de la cual se esperan resultados viables. La contribución y finalidad esencial de la INTOSAI en esta meta es:

Promover la buena gestión al permitir que las EFS ayuden a sus respectivos gobiernos a mejorar el desempeño, realzar la transparencia, garantizar la rendición de cuentas, mantener la credibilidad, luchar contra la corrupción, promover la confianza del público y fomentar la recepción y utilización eficientes y eficaces de los recursos públicos en beneficio de sus ciudadanos (Kraker, 2016).

La INTOSAI tiene un gran reto con la coordinación de la Agenda 2030, debido al apoyo que brindará compartiendo información, experiencias y observaciones relacionadas con los ODS, teniendo siempre presentes las cambiantes condiciones para realizar la revisión de la implementación de los ODS a nivel regional, nacional y global.

Para la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) consideran que:

La capacitación y formación, es para el control gubernamental y la entidad rectora, la principal estrategia de carácter preventivo de las malas prácticas de administración, gestión

y control. Por ello, la importancia de los centros de formación y en ellas el fortalecimiento a los procesos de capacitación (OLACEFS, 2016).

Para avanzar en los ODS, además de la implementación de las políticas, planes y proyectos pertinentes de las administraciones gubernamentales correspondientes, se requerirá de una adecuada y constante capacitación de todos los responsables involucrados en el quehacer de la agenda 2030, puesto que se deben establecer criterios de interpretación para todas las posibles situaciones que se presenten y a la vez que funcione como retroalimentación para los equipos de trabajo.

2.3.7 Aspectos generales del fenómeno de la corrupción

Bautista (2012) enmarca que la corrupción es un malestar que se anida, con diversos matices, en los diferentes gobiernos y administraciones públicas de América Latina. Cada día millones de personas en los países de Latinoamérica padecen la corrupción y quisieran que sus representantes públicos actúen para detenerla. Sin embargo, los gobiernos se van sucediendo y las prácticas corruptas continúan.

De acuerdo con Buchanan, argumenta que sólo cuando el postulado del *homo economicus* del comportamiento humano se combina con el paradigma de la política como intercambio surge de la desesperanza una *teoría económica de la política*. Conceptualmente, tal combinación hace posible generar un análisis comparable en algunos aspectos con aquel de los economistas clásicos.

Cuando en política se modelan a las personas como poseyendo intereses propios tal y como sucede en otros aspectos de su comportamiento, el desafío constitucional se convierte en el diseño y la construcción de instituciones básicas o reglas que limite al máximo posible el ejercicio de tales intereses de modo expoliador y que dirijan esos intereses a favor del interés general (Buchanan, 1990).

Es un gran mito, el hecho de que el funcionario público es el enemigo, es el gran obstáculo con sus prebendas y sus niveles de vulnerabilidad, la corrupción y su falta de capacidad de gestión. Concluye que el funcionario público es el amigo, no el enemigo (Kliksberg, 2013).

En términos muy simplistas, Ormond, sugiere una serie de cinco cualidades que deberíamos optimizar para innovar y adaptar los roles y las competencias de la Administración Pública, a fin de permitir una mejor interacción con los ciudadanos y la sociedad civil:

- Empatía; es vital entender ¿De dónde viene la gente? ¿Cuál es su historia? ¿Cuál es su cultura? ¿Por qué actúan y piden lo que piden? ya sea a nivel nacional o global o a nivel individual.
- Transparencia; para facilitar el trato equitativo, reducir la corrupción, proveer interacción con los ciudadanos y con los medios de comunicación.
- Balance; entre muchas y pocas funciones del gobierno, después de todo el siglo XX observó más y más funciones atribuidas a la administración. Expandiendo un poco la visión de todos los actores de la sociedad civil y organizaciones no gubernamentales.
- Cohesión. Tanto en la formulación y en la entrega de acciones públicas, se requiere asegurar que la cohesión tenga lugar para que no se realicen programas y políticas integrales, lo cual significaría un centro fuerte, no uno autocrático, sino más bien democrático.
- Fuerza, que expresa la necesidad de promover y retener capacidades en el servicio público para pensar, analizar, administrar e interactuar (Ormond, 2013, p.164)

Así pues, no debe sorprendernos descubrir las raíces de una perspectiva de la elección pública, tal como lo describe Buchanan (1990), ya que este, considera a la política como un intercambio, reconociendo la gran influencia del enorme trabajo de Knut Wicksell sobre finanzas públicas, para el desarrollo y contribución de esta teoría. Se percibe pues que el objetivo era el de modelar a todos los agentes de las elecciones públicas (votantes, políticos y burócratas) estrictamente en términos de sus intereses propios, por lo que se puede percibir la presencia de la corrupción.

Lo que va a hacer la democracia es construir y reconstruir la dimensión institucional de la Administración Pública y específicamente en cuatro grandes campos interdependientes: La legalidad, la transparencia y rendición de cuentas y la anticorrupción. Una muestra de ello es que recientemente apareció la Ley Federal Anticorrupción en Contrataciones Públicas (Aguilar, 2013).

De acuerdo a la investigación de Castañeda (2015) son varias las propuestas que pueden surgir para incentivar a las personas para que contribuyan con el financiamiento del Estado, entre las cuales está la construcción y consolidación de una organización política que asegure la debida independencia entre poderes. Esto ayuda a evitar, entre otras cosas, que un mandatario que llega al poder democráticamente, luego, con el interés de perdurar en el que atente contra la democracia y su funcionamiento.

Adicionalmente, las fallas de la democracia tienen un efecto ampliado sobre la moral tributaria de los ciudadanos mediante la extensión de fenómenos como la corrupción. Esta se constituye en un instrumento para el pago de favores por parte de los gobernantes con vicios de dictadores, o como un mecanismo con el que los ciudadanos enfrentan la ineficiencia del sector público (esto también por cambios en aspectos como el esquema de contratación de los funcionarios).

Dado que tres cuartas partes de los ciudadanos de la UE cree que la corrupción está muy extendida en su propio país —y más del 90% en diez Estados miembros—, el Comité Económico y Social Europeo (CESE) hace hoy un llamamiento a emprender una acción concreta a escala de la UE para erradicar este delito cuyo coste asciende a 120 000 millones de euros al año. Habida cuenta de que cuesta a la economía europea un 1 % de su PIB, el CESE ha pedido a las instituciones de la UE y a los Estados miembros que emprendan una acción concertada para limitar la repercusión de la corrupción en los ciudadanos y en la economía. Aumentar la transparencia es la clave de la lucha contra la corrupción junto con medidas específicas para concienciar a la opinión pública (Comité Económico y Social Europeo, 2015).

El Comité insta a la UE a predicar con el ejemplo y a aplicar un nivel cero de tolerancia en materia de corrupción y de fraude en el gasto del dinero de los contribuyentes, tanto dentro como fuera de la UE. Más de la mitad de los ciudadanos europeos considera que la corrupción ha aumentado durante los tres últimos años. En muchos Estados miembros existe una preocupación generalizada en cuanto a la corrupción en la esfera política, el poder judicial y el sector público.

La Unión Europea debería estimular a los gobiernos a ejecutar acciones concretas contra la corrupción y a estrechar la cooperación internacional para abordar este fenómeno transnacional. En el momento de la adopción de este Dictamen, el ponente del CESE, Filip Hamro-Drotz, afirmó:

La corrupción no solo perjudica a las empresas lícitas y socava la competencia leal. Además la corrupción, o al menos la percepción al respecto, ha contribuido a generar el desencanto actual de la sociedad europea, minando nuestra confianza en las instituciones democráticas tanto nacionales como europeas (Comité Económico y Social Europeo, 2015).

Además, el presidente del CESE, Henri Malosse, añadió que la corrupción no solo obstaculiza el buen funcionamiento del mercado único europeo, generando competencia desleal y discriminando a las empresas lícitas, sino que también destruye en Europa la confianza en las instituciones de todas las esferas. Por consiguiente, el grado de competitividad de las economías globales es

correlativa con la capacidad de las administraciones para controlar la corrupción (Comité Económico y Social Europeo, 2015).

En este Dictamen, el CESE pide que se elabore una estrategia quinquenal de lucha contra la corrupción, coherente y global, así como un plan de acción, refrendados por los presidentes de la Comisión Europea, el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE. Para contribuir a esta estrategia, el CESE facilita una lista de acciones y medidas concretas destinadas a invertir la tendencia de la corrupción (Comité Económico y Social Europeo, 2015).

El Estado tiene que ser transparente, hay que erradicar totalmente toda forma de corrupción, tiene que rendir cuentas permanentemente. Un requisito para mí fundamental, yo le llamo, un Estado que dé la cara, que esté donde está la gente (Kliksberg, 2013).

Marco Jurídico contra la corrupción

Internacional

El principal instrumento internacional sobre la corrupción es la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, aprobada en el 2003 por la Asamblea General. Con su entrada en vigor en el 14 de diciembre del 2005, la Convención se tornó el primer instrumento jurídico anticorrupción que establece reglas vinculantes a los países signatarios. La Convención ofrece un camino para la creación de una respuesta global a un problema regional, en el cual define a la corrupción como:

Una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana. Este fenómeno maligno se da en todos los países —grandes y pequeños, ricos y pobres— pero sus efectos son especialmente devastadores en el mundo en desarrollo. La corrupción afecta infinitamente más a los pobres porque desvía los fondos destinados al desarrollo, socava la capacidad de los gobiernos de ofrecer servicios básicos, alimenta la desigualdad y la injusticia y desalienta la inversión y las ayudas extranjeras. La corrupción es un factor clave del bajo rendimiento y un obstáculo muy importante para el alivio de la pobreza y el desarrollo (Naciones Unidas, 2004).

Por consiguiente, es importante que dispongamos de este instrumento para hacer frente a este flagelo a escala mundial. La aprobación de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción deja bien claro que la comunidad internacional está decidida a impedir la corrupción y a luchar contra ella. Advierte a los corruptos que no vamos a seguir tolerando que se traicione la confianza de la opinión pública. Y reitera la importancia de valores fundamentales como la honestidad, el respeto del estado de derecho, la obligación de rendir cuentas y la transparencia para fomentar el desarrollo y hacer que nuestro mundo sea un lugar mejor para todos.

La Convención introduce un conjunto cabal de normas, medidas y reglamentos que pueden aplicar todos los países para reforzar sus regímenes jurídicos y reglamentarios destinados a la lucha contra la corrupción. En ella se pide que se adopten medidas preventivas y que se tipifiquen las formas de corrupción más frecuentes tanto en el sector público como en el privado. Además, se da un paso decisivo al exigir a los Estados Miembros que devuelvan los bienes procedentes de la corrupción al país de donde fueron robados.

En la publicación de Bautista (2012), detalla la trascendencia del marco jurídico internacional contra la corrupción aprobado mediante resolución A/RES/55/61, por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su 81ª sesión plenaria del 4 de diciembre de 2000. Dicho marco incorpora los instrumentos jurídicos internacionales, documentos y recomendaciones contra la corrupción los cuales se presentan a continuación:

- a) Código Internacional de Conducta para los titulares de cargos públicos.
- b) Declaración de las Naciones Unidas contra la corrupción y el soborno en las transacciones comerciales internacionales.
- c) Resolución 54/128 de la Asamblea General en la que la esta hace suyas las Conclusiones y recomendaciones aprobadas por la Reunión del Grupo de Expertos contra la Corrupción y sus Circuitos Financieros, celebrada en París del 30 de marzo al 1 de abril de 1999.
- d) Informe del X Congreso de Naciones Unidas sobre Prevención del delito y Tratamiento del delincuente, celebrado en Viena el 28 de enero de 1997.
- e) Convención Interamericana contra la corrupción, aprobada por la Organización de Estados Americanos (OEA) el 29 de marzo de 1996.

- f) Recomendación 32 del Grupo de Expertos de Alto Nivel sobre Delincuencia Organizada Transnacional, aprobada por el Grupo Político de los Ocho en Lyon (Francia), el 29 de junio de 1996.
- g) Veinte principios rectores de la lucha contra la corrupción, aprobados por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 6 de noviembre de 1997.
- h) Convenio sobre La lucha contra el soborno de los funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales, aprobado por la OCDE el 21 de noviembre de 1997.
- i) Acuerdo por el que se establece la Convención penal sobre la corrupción, aprobada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1998.
- j) Disposición relativa a la lucha contra la corrupción en el sector privado, aprobada por el Consejo de la Unión Europea el 22 de diciembre de 1998.
- k) Declaraciones del Primer Foro Mundial contra la corrupción, celebrado en Washington D. C., del 24 al 26 de febrero de 1999 y del Segundo Foro Mundial celebrado en La Haya en 2001.
- l) Convención civil sobre la corrupción, aprobada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 9 de septiembre de 1999.
- m) Modelo de Código de Conducta para los titulares de Cargos Públicos, aprobado por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 11 de mayo del 2000.
- n) Los principios para la lucha contra la corrupción en los países de África de la Coalición Mundial para África.
- ñ) Los convenios y los protocolos conexos de la Unión Europea sobre corrupción.
- o) Las mejores prácticas en la materia como las recopiladas por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, el Grupo Especial de Expertos Financieros sobre blanqueo de capitales y la Organización Internacional de Comisiones de valores.

Por otra parte, un importante documento para la región latinoamericana es el Código Iberoamericano de Buen Gobierno, el cual aspira a construir una ética universal que fomente el

dialogo de civilizaciones, respetuoso de la pluralidad social y cultural de los diversos pueblos del planeta (Naciones Unidas, 2004).

Asimismo, en convenciones, foros y eventos académicos, distintos interlocutores han sugerido que los países latinoamericanos cuenten con Códigos de Buen Gobierno, con una Ley de Ética Pública, una Ley de Transparencia, una Ley de Acceso a la Información Pública, una Ley sobre financiamiento a partidos políticos, una Ley para combatir el lavado de dinero, entre otras.

2.3.7.1 Internacional

De acuerdo a la publicación de la OECD respecto a las Reformas Anti-corrupción en el Este de Europa y Asia Central especifica que:

La voluntad política es la clave para el éxito de la política anticorrupción. Los líderes políticos de Europa del Este y Asia Central reconocen el peligro de la corrupción y se comprometen públicamente a la lucha contra ella, pero el liderazgo político y los esfuerzos continuos a menudo faltan a la hora de la toma acciones prácticas.

En los últimos años, casi todos los países han desarrollado estrategias de lucha contra la corrupción. Proporcionan pautas importantes para las reformas, pero sufren de una mala ejecución y a menudo carecen de apoyo presupuestario.

La investigación contra la corrupción ha aumentado. Existen numerosos estudios y encuestas demostrando tendencias de la corrupción, pero a menudo son ad-hoc y no integrado en el diseño y seguimiento de las estrategias de lucha contra la corrupción. El seguimiento de las estrategias y la medición de su impacto sobre el nivel de corrupción son hasta ahora insuficientes. Hay muchas iniciativas de la sociedad civil de la región, pero las organizaciones no gubernamentales aún están por convertirse en socios reales de los gobiernos (OECD, 2013).

Los gobiernos deberían alentar participación pública significativa a través de la inclusión de las ONG en la toma de decisiones, ejecución y los procesos de seguimiento y apoyo financiero.

La prioridad transversal número 2, de la agenda 2030, contempla áreas ilustrativas donde las Entidades Fiscalizadoras Superiores, con sujeción a sus respectivos mandatos y recursos disponibles, podrían contribuir al seguimiento y revisión de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS), el cual consiste en:

Revisar la transparencia, la gestión de riesgos, las protecciones contra el fraude, y los procesos de control interno en el plano nacional para contribuir a los esfuerzos de prevención de la corrupción en consonancia con la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (INTOSAI, 2015).

Aunque la INTOSAI tiene un historial bien establecido de trabajar en equipo con todas sus instancias y Grupos Regionales de Trabajo, reconoce que la labor relacionada con la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible requerirá niveles de coordinación y liderazgo aún mayores, dentro de la INTOSAI y con los interesados externos clave. La INTOSAI espera que sus funciones y responsabilidades específicas evolucionen a medida que avanzan los esfuerzos nacionales de desarrollo sostenible y la aplicación de la Agenda 2030.

2.3.7.2 Nacional

Mitos de la corrupción en América latina

Dos mitos han caído en la concepción de la corrupción: en primer lugar, la creencia de que se trata de un problema exclusivo de los países subdesarrollados, hoy se conocen los altos índices de corrupción en los países desarrollados; en segundo lugar, la opinión de que es un mal exclusivo de los gobiernos, de la cosa pública.

Actualmente se reconoce que existe una estrecha complicidad con el sector privado. Cabe mencionar que ya desde 1975, la Organización de las Naciones Unidas (ONU), mediante la resolución 3514 del 15 de diciembre, mostró su preocupación por prácticas corruptas llevadas a cabo por empresas transnacionales.

El aumento y la persistencia de antivaleores en el seno de la función pública actúan cual virus que enferma al cuerpo del gobierno y a sus instituciones. Es la corrupción la que se convierte, por excelencia, en el referente empírico de la enfermedad pública. Tiene repercusiones directas en la vida cotidiana de los ciudadanos, sea cual sea su nacionalidad, género, edad, posición económica o nivel de estudios porque está arraigada en el funcionamiento de los gobiernos y administraciones públicas con perniciosos efectos:

- a) Desvío y derroche de recursos públicos,
- b) Ineficiencia en el funcionamiento de las instituciones públicas,
- c) Incumplimiento de objetivos y metas en los programas de gobierno,

- d) No resolución de los problemas y necesidades ciudadanas,
- e) Merma de las infraestructuras públicas,
- f) Clientelismo político,
- g) Obstaculización de la acción de la justicia,
- h) Descrédito del gobierno y de las instituciones.

La suma de estas situaciones, que se reproducen en todos los ámbitos y campos donde interviene el Estado: medio ambiente, salud, educación, vivienda, alimentación, transporte, etcétera, además de generar malestar en la población, contribuye a que se perpetúen las necesidades humanas en sus diversas manifestaciones: desempleo, enfermedad, injusticia, pobreza, desigualdad y, en ocasiones, muerte.

El crecimiento de la corrupción en el escenario internacional generó que durante la década de los noventa (siglo XX) comenzaran a tener lugar distintas iniciativas, foros, simposios, conferencias y congresos sobre el tema. También se abrieron espacios para su discusión en eventos dedicados no exclusivamente a esta problemática, por ejemplo, en las Cumbres de las Américas, donde normalmente se tratan asuntos de otra índole. (Bautista, 2012).

Sin duda alguna, el precio pagado por los efectos de la corrupción es muy elevado: medio ambiente destruido, procesos políticos pervertidos, valores culturales alterados, espíritu humano dañado, pobreza en continuo ascenso, mayor concentración de la riqueza y malestar generalizado en la ciudadanía. En suma, la corrupción es un obstáculo que impide la existencia de buenos gobiernos así como la madurez de las democracias. Es un freno para el desarrollo social, para el crecimiento económico y para la equidad y mejora del nivel de vida de los diversos miembros que integran la comunidad política. No hay que ser sabio para concluir que la existencia de corrupción obstaculiza el desarrollo y crecimiento de las naciones favoreciendo su atraso.

2.3.8 Las TIC's como herramientas para incentivar la rendición de cuentas y transparencia

Las labores gubernamentales son muy diversas y los recursos siempre son escasos. Uno de los grandes objetivos del Gobierno Electrónico es elevar la productividad de las organizaciones públicas y hacer más eficientes los procesos y acciones desarrolladas por entidades gubernamentales, para ello requieren modernizarse, no solo en la adquisición de equipo computacional, sino también en la adquisición de software aplicables a los requerimientos públicos y mantener actualizado en esta disciplina al personal que lo opera y que toma decisiones, nos referimos pues, al uso de las Tecnologías de la Información y las comunicaciones (TIC).

En opinión de Naser y Concha (2011), consideran que los factores tan diversos como las tecnologías, las personas, las políticas públicas, aspectos normativos, la gestión de proyectos y los procesos, juegan un rol determinante en el éxito de la gestión pública. El desafío es entender sus interrelaciones en interdependencias y cómo las TIC interactúan con estos factores para lograr en definitiva un mayor valor público.

Como lo señalan Luna-Reyes, Gil-García y Cruz, (2007), el que es un beneficio potencial, especialmente interesante para países con problemas de corrupción, el que las TIC pueden fomentar y facilitar la transparencia de las labores gubernamentales y los procesos de rendición de cuentas., esto sin duda, es una latente realidad, puesto que:

Además, otro tema es la confianza y rendición de cuentas, que no podemos eludir –ni tampoco profundizar- ya que juntos son elementos centrales es cualquier sistema de gobierno. Los cuestionamientos sobre estos temas se ven impactados por TIC en la gestión del sector público (Brown, 2013).

Es interesante resaltar, una ventaja más, el uso de las TIC como instrumento de costo-eficiencia administrativa y de apertura también a los ciudadanos ha sido muy relevante, y está en expansión continua como lo muestra el SAT, INFOMEX, que es el sistema de información más importante hoy en día, para conocer todo lo que ocurre en el sector público de México (Aguilar, 2013).

En palabras de Kliksberg (2013), “Hace falta una reforma del Estado, es fundamental que se discuta cada una de las áreas técnicas y tratemos de eficientar mejorando la productividad de ya incorporar los nuevos instrumentos de tecnología informática”, lo anterior indica que a pesar de tener armonizada la contabilidad gubernamental, es necesario homologar también, a la par los sistemas de información tecnológico, todo ello, con el propósito de mejora continua.

CAPÍTULO III
METODOLOGÍA DE LA
INVESTIGACIÓN

Capítulo III. Metodología de la investigación

Desde el inicio del siglo XXI, la sociedad de hoy en día se encuentra en una nueva etapa como consecuencia del desarrollo industrial del siglo pasado, las exigencias que demanda este nuevo orden mundial, donde el conocimiento y la información son el motor de los avances científicos y tecnológicos, requiere de una base fundamental para la adopción global de dicho orden.

A lo largo de la historia, generación tras generación, los teóricos han legado al mundo los métodos que utilizaron. Los científicos han aportado tantos conocimientos como procedimientos o metodologías.

La amplia literatura que existe acerca de la metodología de la investigación científica, que para desarrollar este proceso se puede recurrir a diversos caminos metodológicos; su empleo está en función del objeto de investigación, que condiciona el tipo de estudio que se requiere para alcanzar los objetivos propuestos.

Un investigador es, antes de nada, un gran pensador en un área específica del saber, una persona que utiliza métodos y técnicas, pero que desconfía de ellos, que se deja llevar por una teoría de la racionalidad, pero piensa que puede también haber otra u otras teorías, por lo tanto, se puede inferir que el rol que desempeña un investigador es abierto, ya que trabaja simultáneamente la construcción de su conocimiento con la teoría y la metodología que le sirve de referente sobre la cual realiza su actividad (Martínez, 1997, p.43).

Lo antes expuesto indica que *en el ir y venir* de la investigación se presentan situaciones que nos marcan la pauta para realizar algunas adecuaciones metodológicas. La estructura de presentación de este capítulo se divide en seis partes:

Primera parte: Se expone el concepto de ciencia y conocimiento científico, tipos de conocimiento, investigación científica, se señalan los objetivos generales de la ciencia y se hace énfasis tanto en el carácter lógico-racional de la ciencia como en el proceso de investigación científica;

Segunda parte: La metodología utilizada: En esta parte inicial se especifica el tipo de investigación que se seleccionó de acuerdo a las características del estudio, las consideraciones para su aplicación.

Tercera parte: El diseño de la investigación se presenta la secuencia lógica que une los datos empíricos del estudio de investigación inicial y a sus futuras conclusiones.

Cuarta parte: Los instrumentos y técnicas de recolección de datos: En esta parte se explican las técnicas de recogida de los datos y el procedimiento para seleccionar a los públicos participantes en las entrevistas y de la encuesta.

Quinta parte: Estrategias de análisis de información y datos: Aplicación del método de triangulación de las variables y del paquete estadístico Dyane 4, a los datos obtenidos e inferir conclusiones.

Sexta parte: Criterios de análisis de información y datos: Para cerciorarnos de la validez y confiabilidad del presente trabajo de investigación es conveniente utilizar criterios diversos que serán valorados con la realidad del fenómeno de objeto del estudio.

3.1 Ciencia y el conocimiento científico

El concepto de *ciencia* es definido como el conocimiento sistemático que el hombre aplica sobre una realidad determinada, expresada por un conjunto de explicaciones coherentes y lógicas (proposiciones) a partir de las cuales se validan y formulan alternativas de esa realidad (Méndez,1999).

De acuerdo a lo anterior, el mismo autor señala que para conseguir los objetivos de la ciencia son necesarios los siguientes requisitos:

- Que identifique las características, propiedades y relaciones de los objetos sobre los cuales se construyen las proposiciones teóricas.
- Que haga uso de un lenguaje en la formulación de las proposiciones.
- Que se apoye en la lógica para la construcción de las teorías.
- Que se utilice el método científico en la validación de sus teorías, lo cual supone la aplicación de procesos de observación, experimentación, análisis y síntesis (Méndez, 1999, p.91).

El conocimiento producido por la ciencia ha cobrado una importancia sin parangón en los últimos sesenta años de historia, podría argumentarse sin mucha dificultad que su relevancia comenzó más atrás, desde la llamada Revolución Científica del siglo diecisiete. Se han producido desde antiguos acontecimientos quizá poco llamativos pertenecientes a la historia del pensamiento científico y tecnológico que cambiaron el rumbo de los acontecimientos humanos (Cuevas, 2008).

El filósofo argentino Mario Bunge se refiere a la ciencia como:

Un *cuerpo de ideas*, y la define como el conocimiento racional, sistemático, exacto, verificable y falible. Bunge divide a la ciencia en ciencias formales y fácticas: la lógica y las matemáticas forman parte de las ciencias formales, cuyo objeto de estudio son los entes formales, así como las relaciones lógicas (o mentales) que se establecen entre ellos. Las ciencias fácticas, tienen como objeto de estudio a las cosas concretas y reales, es decir, la naturaleza y la sociedad (Pimienta y De la Orden, 2014, p. 6).

Es necesario describir el conocimiento empírico, el cual se desprende de la experiencia a través de los sentidos, para lo cual Behar (2008) explica que:

Los conceptos empíricos son imprecisos e inciertos, se producen por ideas preconcebidas, tienden a aceptar explicaciones metafísicas y son dogmáticos. Sin embargo, el conocimiento empírico sirve de base al conocimiento científico al extraerse con método de la realidad, o sea, el empirismo justifica la posibilidad de la validez de las teorías a través del experimento.

Para enmarcar la diferenciación entre conocimiento empírico y científico se muestra la figura 12:

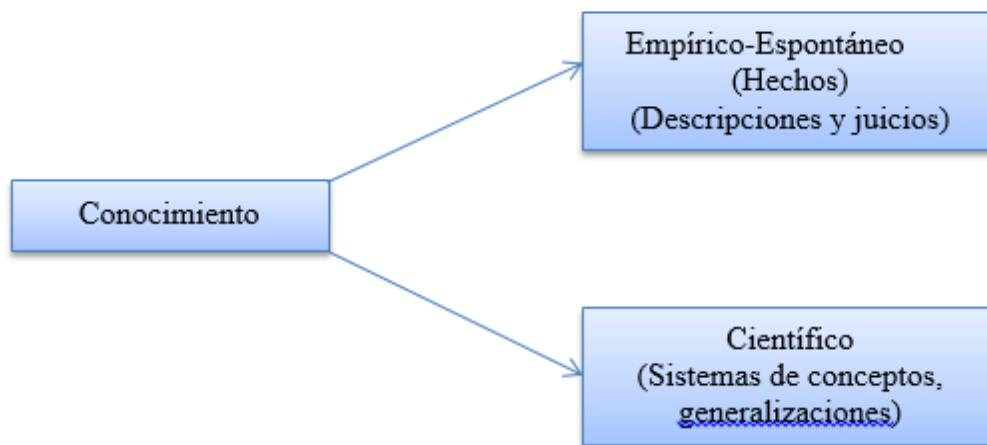


Figura 12. Tipos de conocimiento
Fuente: Behar (2008)

De acuerdo a la figura 12, el conocimiento empírico se convierte en científico al extraerlo de la realidad con métodos y herramientas precisas. Se integra en un sistema de conceptos, teorías y leyes. El conocimiento científico rebasa los hechos empíricos. Puede generalizarse, pronosticarse, resiste la confrontación con la realidad, descarta explicaciones metafísicas y utiliza fuentes de primera mano.

3.2 Investigación científica

El término investigación científica, suele provocar escepticismo, confusión y en algunas ocasiones, molestia. Hay quienes piensan que la investigación científica es algo que no tiene relación con la realidad cotidiana. Otros piensan que es algo que solamente se acostumbra hacer en centros muy especializados.

También hay quienes piensan que es privativa de determinada edad en las personas. Sin embargo, no es nada de esto. En primer lugar, tiene que ver con la realidad. De hecho todos los seres humanos hacemos investigación frecuentemente.

La investigación científica es en esencia como cualquier tipo de investigación, solo que más rigurosa, organizada o cuidadosamente llevada a cabo. Como señala Kerlinger y Lee (2002), es sistemática, empírica y crítica. Esto aplica tanto a estudios cuantitativos, cualitativos o mixtos. Que sea *sistemática* implica que hay una disciplina para hacer investigación científica y que no se dejan los hechos a la casualidad. Que sea *empírica* denota que se recolectan y analizan datos. Que sea *crítica* quiere decir que se está evaluando y mejorando de manera constante. Puede ser más o menos controlada, más o menos flexible o abierta, más o menos estructurada, en particular bajo el enfoque cualitativo, pero nunca caótica y sin método.

La investigación científica se concibe como un proceso, término que significa dinámico, cambiante y evolutivo. Un proceso compuesto por múltiples etapas estrechamente vinculadas entre sí, que se da o no de manera secuencial o continua.

Realizar una investigación científica implica un proceso metódico, concienzudo y especializado que sigue una serie de fases precisas, bien definidas y debidamente fundamentadas para adaptarse a las condiciones y características especiales que demanda el desarrollo del tema elegido. Para ello, es conveniente seguir un modelo general de investigación debidamente probado (Muñoz, 2011).

Lo que distingue a la investigación científica de otras formas de indagación acerca de nuestro mundo es que ésta se guía por el denominado método científico. Hay un modo de hacer las cosas, de plantearse las preguntas y de formular las respuestas, que es característico de la ciencia, que permite al investigador desarrollar su trabajo con orden y racionalidad. Pero el método, no es un camino fijo o predeterminado y menos aún un recetario de acciones que se siguen como una rutina, ya que se va desarrollando gracias a la libertad de pensamiento, mediante la crítica, el análisis riguroso, la superación de los errores y la discusión (Sabino, 1992).

Los elementos que influyen en la búsqueda y generación de conocimientos son los conceptos, las definiciones, las teorías, los postulados, las leyes, las hipótesis y el punto de partida del proceso de investigación, conocido como el problema de investigación. El proceso de investigación se caracteriza por ser sistemático, ya que orienta por pasos a través de la elección de un método que puede ser analítico, inductivo, deductivo, sintético, comparativo o dialéctico (Bernal, Correa, Pineda, Lemus, Fonseca y Muñoz, 2014, p. 58)

La elección de alguno de estos dependerá de las necesidades y finalidades que el investigador persiga.

3.3 Paradigmas de la investigación científica

La palabra paradigma se utiliza cotidianamente en la actualidad para definir una opinión, una postura, una manera de ver las cosas en el mundo, el conocimiento de los individuos y sus procesos de producción. Un paradigma puede lograr la transformación de opinión de una comunidad científica y ya que el mismo es adoptado, las personas o individuos que lo han admitido defenderán su postura, por lo que este punto reviste vital importancia, ya que en los últimos años dentro de los paradigmas que existen en la metodología de la investigación han surgido algunas teorías nuevas para resolver algunas interrogantes.

Es necesario iniciar describiendo que es la ontología, bajo la perspectiva de Samaja (2015) es en una cierta creencia acerca del tipo de seres que hay en el mundo, es decir, el autor en su artículo expresa que los seres humanos corrientes, por lo general, rara vez reflexionamos sobre las causas y el efecto de los pensamientos que emitimos que están entrañados en las propiedades morfosintácticas de las palabras que usamos, sin embargo, en el entorno de la construcción del conocimiento científico, es una labor imprescindible el conocer los sentidos que implicamos en nuestros actos de significación, lo que se suele denominar a esa tarea: analítica conceptual.

La epistemología, como actividad que se realiza en torno al estudio del conocimiento parte de las distintas miradas que se plantean sobre el saber, indistintamente del contenido formal de las disciplinas y las ciencias. La epistemología significa ciencia o teoría de la ciencia, según Aristóteles, es ciencia, y tiene por objeto conocer las cosas en su esencia y en sus causas, viene de la palabra griega episteme (Tamayo y Tamayo, 1994).

En términos generales, Bracho y Ureña (2012) comentan que este fundamento surge en la estructuración de la cultura investigativa que posee el investigador, del periodo histórico, político,

económico, geográfico; así como valores, costumbres, estructura social, entre otros, que se relacionan sistemáticamente para crear un mundo de vida en el que se desenvuelve y en donde habrá indudablemente, una praxis existencial, ética (forma de ser o de estar siendo). Asimismo, los fundamentos epistemológicos viven, existen e influyen en la cultura investigativa de cada sujeto investigador, nutrido de la comprensión cotidiana, en la cotidianidad colectiva y singular, así como los discursos y prácticas especializadas de la investigación como tal, es así como surgen los paradigmas.

En resumen, un paradigma representa una matriz disciplinar que abarca supuestos, valores, generalizaciones y creencias sobre una disciplina. Son realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica.

La comunidad científica se constituye mediante la aceptación de paradigmas, queriendo indicar con ello conquistas científicas universalmente aceptadas, que durante un tiempo determinado ofrecen un modelo de problemas y soluciones aceptables para quienes trabajan en un campo de investigaciones (Bernal, 2016).

En cuanto expresión lingüística asociada al campo de la investigación, el término paradigma, ha conquistado ciertos espacios connotativos que la sitúan en un lugar privilegiado y que le otorgan un cierto carácter de concepto unívoco, casi obligante, hasta el punto de que mucha gente cree que al hablar de paradigma se habla de investigación o de filosofía de la investigación. En realidad no es así. Paradigma es, en sí misma, una palabra tan banal e intrascendente como cualquier otra. Su fama se debe a la circunstancia particular en que fue usada por el sociólogo Thomas Kuhn, quien se interesó en los radicales cambios de aceptación pública que ocurrían en el terreno de las ciencias naturales y quien intentó explicar tales cambios desde una perspectiva histórica y sociocultural (Kuhn, 1975).

En el campo de la administración y los estudios organizacionales, se han apreciado en las últimas décadas, la consolidación de los métodos cuantitativos, cualitativos y mixtos, como los más utilizados. Así, cuando se tiene definido un problema de interés no solo personal, sino además tiene un impacto social, surge la inquietud de cómo enfocarlo en la búsqueda de respuestas a nuestros supuestos, intereses y propósitos que nos indican la importancia de dicho objeto de estudio. Esto es, elegir un método que nos permita efectuar la investigación. De lo anterior, retoma

importancia significativa hacernos la pregunta: ¿Qué tipo de método es conveniente emplear en la investigación; el método debe ser cuantitativo o cualitativo? (Rodríguez, 2010).

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que existen dos paradigmas de la investigación, el cualitativo y el cuantitativo. El cualitativo permite un patrón de investigación cíclico y por otro lado el paradigma cuantitativo sigue un patrón de investigación lineal. En la actualidad también es utilizado el método de investigación con enfoque mixto.

3.4 Metodología Cuantitativa

El método cuantitativo de acuerdo con Barba, se centra en los hechos o causas del fenómeno social, con una pequeña mirada para los estados subjetivos del individuo. Este método, utiliza el cuestionario, inventarios y análisis demográficos que producen números, los cuales pueden ser analizados estadísticamente para rechazar las relaciones entre las variables definidas operacionalmente.

Es pertinente aclarar que este método se centra en las siguientes preguntas:

¿Cuáles son las causas del fenómeno social?, ¿Cuáles son las consecuencias del fenómeno, las formas que supone y las variaciones que despliega? Cabe señalar, que el método cuantitativo puede ignorar, por sí mismo, algunos de los procesos del fenómeno asociados con una cuestión de investigación particular, en términos de que no pueda existir un entendimiento real de que fue lo que pasó (Barba, 2001, p. 242).

Además de lo antes expuesto, vale decir que la investigación cuantitativa estudia la asociación o relación entre las variables que han sido cuantificadas, lo que ayuda aún más en la interpretación de los resultados, Así pues, Bernal (2016), enfatiza que se fundamenta en la medición de las características de los fenómenos sociales, lo cual supone derivar de un marco conceptual pertinente al problema analizado, una serie de postulados que expresen relaciones entre las variables estudiadas de forma deductiva. En pocas palabras, en el enfoque cuantitativo:

Son investigaciones donde la recolección de datos es numérica, estandarizada y cuantificable, y el análisis de información y la interpretación de resultados permiten fundamentar la comprobación de una hipótesis mediante procedimientos estadísticos, los cuales ofrecen la posibilidad de generalizar los resultados (Muñoz, 2011).

Este método tiende a generalizar y normalizar resultados, básicamente los métodos cuantitativos son potentes en términos de validez externa ya que con una muestra representativa de un total, hacen inferencia a este con una seguridad y precisión definida.

3.5 Metodología Cualitativa

La investigación cualitativa es un tipo de investigación formativa que cuenta con técnicas especializadas para obtener respuesta a fondo acerca de lo que las personas piensan y sienten. Su finalidad es proporcionar una mayor comprensión acerca del significado de las acciones de los hombres, sus actividades, motivaciones, valores y significados subjetivos (Méndez, 1999).

La investigación cualitativa exige el reconocimiento de múltiples realidades y trata de capturar la perspectiva del investigado. Desde este punto de vista, se aprecia que en las investigaciones cualitativas es un hecho sumamente importante el sujeto o las fuentes a investigar, en opinión de Muñoz (2011):

La investigación se fundamenta más en estudios descriptivos, interpretativos e inductivos, los cuales se utilizan para analizar una realidad social al amparo de un enfoque subjetivo. Su objetivo es explorar, entender, interpretar y describir el comportamiento de la realidad en estudio, no necesariamente para comprobarla. No incluye datos numéricos, ya que se detiene a analizar puntos de vista.

La idea central de este tipo de investigaciones es que los resultados están muy en dependencia de las emociones o de los análisis exhaustivos del contenido de las fuentes de información.

Tabla 20
Diferencias entre investigación cuantitativa y cualitativa

Investigación cuantitativa	Investigación cualitativa
Recoge información empírica (de cosas o aspectos que se pueden contar, pesar o medir) y que por su naturaleza siempre arroja números como resultado.	Recoge información de carácter subjetivo, es decir que no se perciben por los sentidos, como el cariño, la afición, los valores, aspectos culturales. Por lo que sus resultados siempre se traducen en apreciaciones conceptuales (en ideas o conceptos) pero de las más alta precisión o fidelidad posible con la realidad investigada.
Termina con datos numéricos.	Termina con datos de apreciaciones Conceptuales.
Es fuerte en cuanto a la precisión del fenómeno mismo pero es débil en cuanto al papel del contexto o ambiente en la generación de esos datos.	Débil en cuanto a la precisión acerca de los datos pero fuerte en cuanto al papel del ambiente que genera el fenómeno Investigado.

Fuente: Behar (2008)

De acuerdo a la tabla 20, el enfoque cuantitativo tiene una innegable potencia para el tratamiento de los datos más concretos; mientras que el cualitativo es una poderosa herramienta para entrar en la profundidad de los sentimientos de los sujetos de estudio.

Bernal (2016), propone una semblanza de los métodos de investigación científica, como se puede apreciar en la figura 13:

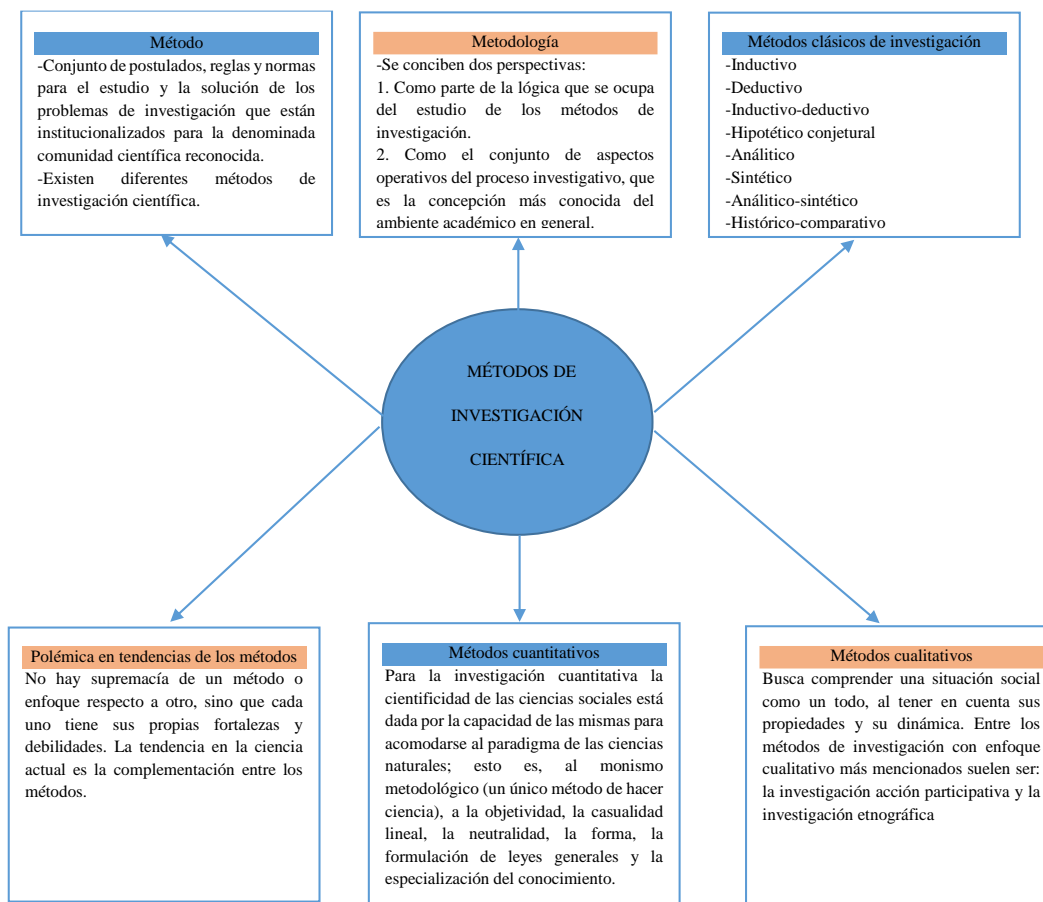


Figura 13. Ideas centrales sobre el método de investigación científica
Fuente: Bernal (2016)

Como se puede observar en la figura 13, el autor sintetiza las ideas centrales sobre el método de investigación en las ciencias sociales, se aprecia que el autor no menciona el método mixto, sino que lo denomina como una polémica en tendencias de métodos, para no caer en discrepancias de acuerdo con el debate persistente entre académicos y científicos.

3.6 Metodología Mixta

El enfoque mixto surge como consecuencia de la necesidad de afrontar la complejidad de los problemas de investigación planteados en todas las ciencias y de enfocarlos holísticamente, de manera integral. En 1973, Sam Sieber, citado por Creswell, (2005) sugirió la combinación de

estudios de caso cualitativos con encuestas, creando un nuevo estilo de investigación y la integración de distintas técnicas en un mismo estudio.

Los métodos mixtos de investigación, surgen de la necesidad de analizar un fenómeno social con mayor detalle; donde se integran datos cuantificables que se pueden obtener utilizando el método cuantitativo y al mismo tiempo considerar información subjetiva valiosa como opiniones, emociones, situaciones, conductas observadas, entre otras, mismas que se pueden generar utilizando el método cualitativo.

Según Behar (2008), actuando en procesos concretos de investigación, cada enfoque cubre las debilidades del otro; ratifica o niega sus resultados (es decir, incita a la crítica). Obviamente, la validez en este caso depende de un doble criterio, es decir, de una combinación de metodologías es también entendida como una estrategia de triangulación: triangulación metodológica. Triangulación es un término utilizado clásicamente en navegación para hacer alusión a la toma de múltiples referencias para localizar una posición desconocida, sin embargo es más conocido el término científico como metodología mixta.

Por eso se hace necesario, que un investigador combine varias de estas técnicas para que la información que obtenga sea más segura y confiable en el momento de la toma de decisiones. Las investigaciones cualitativas se fundamentan más en un proceso inductivo de explorar y describir para luego generar perspectivas teóricas, en cambio, las cuantitativas se basan en el método deductivo tiene por objeto la medición precisa y el análisis de los conceptos de destino, por ejemplo, utiliza las encuestas o cuestionarios, con capacidad de poner a prueba hipótesis, pero pudiendo pasar por alto algunos detalles de contexto.

Gill y Johnson (2010) afirman que hay un creciente interés, dentro del campo de la administración, por los enfoques con metodología mixta, es decir un proyecto que integra métodos cuantitativos y cualitativos de recolección y análisis de datos.

Entre las ventajas de las metodologías mixtas se encuentran la facilidad para generar y verificar teorías en un mismo estudio, la posibilidad de obtener inferencias más fuertes y la compensación de las desventajas que existen en las metodologías cualitativas y cuantitativas cuando se utilizan individualmente (Molina, 2010).

Las metodologías mixtas se están utilizando cada vez más porque son complementarias, y adicionalmente generan y verifican teorías, amplían la confianza, validez y comprensión de los

resultados. Se pueden hacer investigaciones mixtas en paralelo, o en secuencia dependiendo del objetivo del estudio (Ugalde, y Balbastre-Benavent, 2013).

De esta forma, se permite que en el planteamiento del problema, en la forma y las técnicas para recopilar los datos, en el análisis e interpretación de resultados, se utilicen indistintamente ambos enfoques. De esta manera, se logra una perspectiva más precisa del fenómeno que ayuda a clarificar y formular mejor el planteamiento del problema, para lo cual Muñoz (2011) dice:

Aunque ambos enfoques parecen irreconciliables y opuestos entre sí, en la práctica, sí es posible el uso de ambos métodos de investigación en función del tratamiento que se haga del tema objeto de estudio. Este enfoque mixto es un método de investigación que recolecta, analiza y vincula datos cuantitativos y cualitativos en un mismo estudio o serie de investigaciones para al planteamiento de un problema y puede implicar la conversión de datos cuantitativos en cualitativos y viceversa. El enfoque mixto puede utilizar ambos enfoques para responder distintas preguntas de investigación para un planteamiento del problema. Implica, desde el planteamiento del problema, mezclar la lógica inductiva y deductiva.

De aquí se desprende que el empleo de ambos procedimientos, cuantitativos y cualitativos, denominado mixto, en una investigación ayuda a corregir los errores o sesgos propios de cada paradigma.

Tabla 21
Enfoques de la investigación científica

Cualitativa o Inductiva	Cuantitativa o Deductiva	Mixta o Combinación
Inmersión inicial en el campo	Encuestas	Incluye las características de los enfoques cualitativo y cuantitativo
Interpretación contextual	Experimentación	
Flexibilidad	Patrones (relaciones entre variables)	
Preguntas	Preguntas e hipótesis	
Recolección de datos	Recolección de datos	

Fuente: a partir de Hernández, Fernández y Baptista (2010)

La tabla 21 representa las características de los diferentes enfoques de investigación científica, cada uno presenta sus bondades o sus desventajas al momento de compararlos, lo que determina

que ninguno es mejor que otro, pero en algunos casos, en la que es posible la combinación de ambos enfoques nos permite obtener mejores resultados en la investigación.

El enfoque empleado en nuestra investigación es preponderantemente cualitativo, ya que utiliza la recolección de datos y la solo la medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación. Puesto que así como nos permite generalizar resultados y nos otorga el control, réplica y comparación del fenómeno de estudio, nos proporciona profundidad en la información, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización, detalles, indagación fresca, natural, holística, flexible y experiencias únicas por su cercanía con el entorno.

En esta investigación el enfoque cualitativo se aplica en el tradicional estudio de caso al explicar, describir y explorar, relativos a la contabilidad gubernamental armonizada en la administración pública y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia que resulta de vital importancia para la sociedad, como lo analizaremos a continuación.

3.7 Metodología utilizada en la investigación

En función de las características descritas en los incisos anteriores y en atención al problema de investigación e hipótesis, la metodología que se emplea en esta investigación es cualitativa.

Es importante contrastar la realidad de la Administración pública en el estado de Sinaloa con los aspectos teóricos de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada y analizar la incidencia en la rendición de cuentas y transparencia a través de los instrumentos que contempla la metodología elegida.

3.7.1 Tipo de investigación

Como ya se mencionó anteriormente la metodología seleccionada es cualitativa y se eligió como tipo de investigación el estudio de caso, debido a que es considerado como apropiado particularmente cuando el objetivo de la investigación es escudriñar acerca de cómo ocurre un proceso, además de que se considera de suma importancia en el campo de las ciencias económicas y administrativas. Cabe aclarar, que no busca destacar las peculiaridades de este proceso en el caso elegido, sino lo que comparte con toda organización que se desarrolle.

Su importancia radica en que es un método articulador del dato y la teoría y que a través de éste se puede describir en forma rigurosa una situación social explicando sus factores y componentes, sin embargo, es pertinente aclarar que esta investigación se realizó asumiendo

que los estudios organizacionales no deben ser sólo teóricos o empíricos, no enfocar exclusivamente lo cualitativo o cuantitativo, sino articular pertinentemente teorías, definiciones, percepciones y concepciones, con la información aportada por los hechos, por las prácticas efectivas de los sujetos, es decir, por los datos empíricos recopilados.

Barba (2001) destaca la gran importancia del uso del estudio de caso como un método articulador del dato y la teoría, ya que a través de este se puede intentar crear una serie de hipótesis que en otros contextos concretos deben verificarse, lo cual permite establecer un planteamiento maduro teóricamente, al mismo tiempo que adecuado en cuanto a los datos empíricos correspondientes.

Constituye más bien un enfoque que enfatiza la particularidad de un problema específico, cuyos límites delimitan también su propio universo.

Por su parte Yin (1994) propone una definición de estudio de caso más técnica donde identifica algunos de los aspectos más problemáticos de esta metodología y las posibles soluciones. Por ejemplo, todas las variables significativas tendrán una correspondencia con un conjunto de datos o que las fronteras entre el fenómeno investigado y su contexto no siempre son evidentes. En la definición.

Yin elabora sus principales propuestas sobre como diseñar un estudio de caso: utilizar múltiples fuente de los datos, aplicar la triangulación o utilizar proposiciones o hipótesis teóricas para guiar la recolección y el análisis de datos.

Es necesario mencionar, que hay varios tipos de estudio de caso. Según Yin (2012), se pueden identificar tres tipos de caso:

1. Exploratorio, que a veces es considerado el preludeo de una investigación social.
2. Explicativo, que puede ser utilizado como causa de una investigación.
3. Descriptivo, que requiere de una teoría descriptiva para ser desarrollado antes de iniciar el proyecto.

Para una mejor comprensión mas generalizada, a continuación se muestra la figura 14, que de acuerdo a Muñoz (2011) muestra todo el planteamiento de una investigación mediante un estudio de caso:

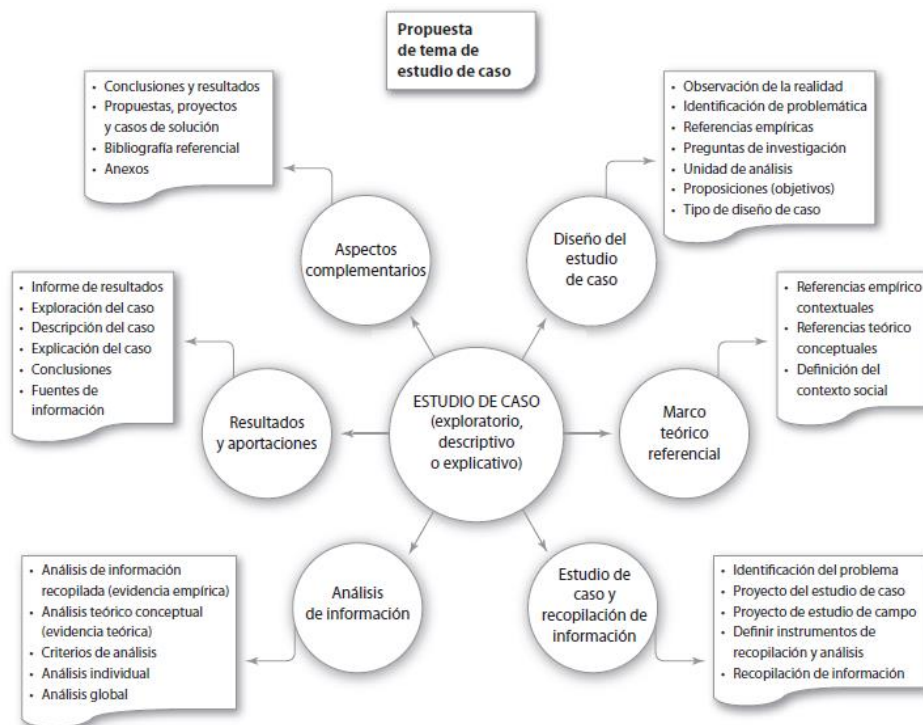


Figura 14. Planteamiento de una investigación consistente en un estudio de caso.
Fuente: Muñoz (2011).

Es indispensable aclarar que esta clasificación de investigación de estudio de caso, como lo muestra la figura 14, es con el propósito de ejemplificar los tipos de investigación en esta área de las ciencias sociales, sin hacer ningún desglose detallado de cada caso particular, puesto que esto daría por resultado un material muy extenso.

Establecer una metodología general para los estudios de caso estará en función a las necesidades específicas del caso, así como de la disciplina de estudios donde se realice. Para efectos de contrastar las hipótesis diseñadas, de esta investigación se utilizará la metodología de estudio de caso, ya que de acuerdo con Castro Figueroa (2014) considera que ésta ofrece los elementos suficientes para abordar un problema con características multidimensionales, en el cual se manejan elementos cuantitativos y cualitativos asociados a variables políticas, sociales, económicas, organizacionales y culturales.

Por lo tanto, se incorporaron al análisis las especificidades de cada realidad en cuestión, en este caso, en el estudio de la contabilidad gubernamental armonizada en la administración pública y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia.

En la presente investigación, fue considerado como idóneo el estudio de caso, para describir, analizar y explicar a profundidad el fenómeno de la Implementación de la contabilidad Gubernamental armonizada y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia, desde sus inicios en el mundo, en México, en Sinaloa y como se fue desarrollado este fenómeno hasta llegar a su estado actual de evolución, contrastándolos con los aspectos teóricos establecidos.

Los expertos Hermida, Serra y Kastika (1991) citados en González (2011), opinan que se reviste de mayor importancia este tipo de investigación cuando investigó una unidad o caso como lo es la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGYP) del estado de Sinaloa. El propósito fundamental de este tipo de estudios, de acuerdo al autor en comento, es la descripción, análisis y explicación de lo interesado de forma holística y lo más natural posible de esa unidad de análisis, a lo que al respecto Bernal (2016) coincide que tratándose de estudios dirigidos a instituciones públicas como es el caso de SAGYP requiere el tipo de investigación de estudio de caso.

Se menciona el estudio de caso debido a la naturaleza del tema de investigación, y a los sujetos de estudio involucrados directa e indirectamente. El método de estudio de caso demuestra que a través del mismo se mide y registra la conducta de las personas involucradas en el fenómeno estudiado (Yin, 2012).

En la definición, Yin elabora sus principales propuestas sobre como diseñar un estudio de caso: utilizar múltiples fuente de los datos, aplicar la triangulación o utilizar proposiciones o hipótesis teóricas para guiar la recolección y el análisis de datos. Para Méndez (1999), el método de investigación lo define como el procedimiento riguroso, formulado de manera lógica, que el investigador debe seguir en la adquisición del conocimiento.

El fenómeno de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada, es de reciente creación, por lo tanto, está a *doc* este enfoque en esta temática del diseño exploratorio y descriptivo.

3.7.2 Consideraciones para su aplicación

Como ya se señaló, para el desarrollo de la presente investigación se optó por el estudio de caso, con un enfoque preponderantemente cualitativo debido a que es considerado como apropiado particularmente cuando el objetivo de la investigación es inquirir acerca de como ocurre un proceso. No busca destacar las peculiaridades de este proceso en el caso elegido, sino lo que comparte con toda institución que se desarrolle.

Su importancia radica en que es un método articulador del dato y la teoría y que a través de este se puede describir en forma rigurosa una situación social explicando sus factores y componentes. Por último el método de estudio de caso, se consideró de gran utilidad porque permitió describir, analizar y explicar los resultados encontrados, y fue posible contrastarlos con los aspectos teóricos que se establecieron previamente.

Sin embargo, es pertinente aclarar que esta investigación se realizó asumiendo que los estudios implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en la administración pública no deben ser sólo teóricos o empíricos, no se debe enfocar exclusivamente lo cualitativo, sino articular pertinentemente teorías, definiciones, percepciones y concepciones, con la información aportada por los hechos, por las prácticas efectivas de los sujetos, es decir, por los datos empíricos recopilados.

El presente estudio se realizó en la administración pública, específicamente en la Secretaría de Agricultura, Ganadería y pesca (SAGYP) del estado de Sinaloa y comprendió información generada en el periodo de 2015 a 2016, es por eso que se dice que es correlacional.

3.7.3 Validez de la investigación

Cuando se habla de la calidad de un estudio, se hace referencia a su rigor científico, fiabilidad, veracidad, confiabilidad, adecuación metodológica, credibilidad, congruencia, etc. Pero, quizá, el término más utilizado sea el de «validez». Una investigación no válida, no es verdadera, no tiene credibilidad, y no puede referenciarse, por así decirlo, en las aportaciones científicas de futuras investigaciones.

Siguiendo el proceso de instrumentación y aplicación de los procedimientos, fue necesario aplicar criterios que permitieron establecer la validez de dicha investigación, con el fin de que no hubiera rechazo al momento de presentar los resultados. De esta manera, se pudo concebir la validez de un estudio, como la cualidad que lo hizo creíble y dio testimonio del rigor con que se realizó, en efecto, González (2007) coincide al afirmar que

El vínculo entre el positivismo y el instrumentalismo, asociados además a la objetividad y a la neutralidad, pero dentro del marco definido por estos elementos se ubican tres características relevantes: la validez, la fiabilidad y la estandarización, exigidas al perseguir el objetivo reduccionista de obtener respuestas mensurables y observables. (p.29).

Howe y Eisenhart (1993) citados en Sandín (2000), sostienen que la cuestión de los criterios para valorar la investigación debe abordarse desde la *lógica en uso* asociada a diversas metodologías

de investigación: dada la imposibilidad de que existan criterios absolutamente independientes de los juicios, los propósitos y los valores humanos y, del mismo modo, dada la imposibilidad de una unidad monolítica del método científico (la que surgiría de los sueños del positivismo) los criterios deben anclarse dentro del proceso de investigación.

A partir de esta premisa, Bryman (1988) citado en Ugalde y Balbastre-Benavent (2013) enfatizan que los datos que emanan de investigaciones cuantitativas son considerados, a menudo, como tangibles, rigurosos y fidedignos. Dichos adjetivos sugieren que estos datos poseen una precisión considerable, han sido recogidos a través de procedimientos sistemáticos y pueden ser fácilmente contrastados por otro investigador.

De manera concreta, se aplican como criterios de calidad a la investigación cualitativa, los de fiabilidad, validez interna y validez externa, citados en Ugalde y Balbastre-Benavent (2013).

Tabla 22
Los Criterios de Calidad de la investigación Cualitativa

Criterios	
Fiabilidad	Hace referencia al grado en el cual una medida, procedimiento o instrumento, genera el mismo resultado en distintas ocasiones. Se vincula con la consistencia de la investigación, es decir, otro investigador que replique el estudio debe llegar a conclusiones o hallazgos similares.
Validez interna	Se relaciona con el grado en que las conclusiones extraídas del estudio ofrecen al investigador una descripción o una explicación adecuada a lo que en realidad ha sucedido. Se asocia con la percepción de los investigadores, es decir, el ajuste entre las relaciones que son estudiadas y las versiones de las mismas ofrecidas por el investigador.
Validez externa	Hace referencia al hecho de sí los resultados de la investigación pueden ser extrapolados de una forma u otra a un contexto más amplio. Es decir, está ligada a la generalización de los resultados del estudio. El propósito de la investigación cualitativa no es producir una teoría que sea generalizable a todas las poblaciones, sino intentar explicar qué está sucediendo en el contexto específico de la investigación y por qué.

Fuente: Ugalde y Balbastre-Benavent (2013).

De acuerdo a los criterios de calidad que se describen en la tabla 22, el autor concluye que los beneficios son una mayor confianza, mejor validación y entendimiento de los resultados.

Por lo que la investigación científica se enfrenta a tres nuevos compromisos: en primer lugar, a nuevas y emergentes relaciones con los participantes; segundo, a posicionamientos profesionales, personales y políticos hacia el uso de la investigación y su potencialidad para promover la acción y, finalmente, a una visión de la investigación que posibilite y fomente la justicia social, la diversidad y el discurso crítico (Lincoln, 1995). Por su parte, Baechle y Earle (2007) afirman que:

La *validez* es el grado en que una prueba o ítem de la prueba mide lo que pretende medir; es la característica más importante de una prueba. Al referirse a la *validez relativa a un criterio* definen a éste como la medida en que los resultados de la prueba se asocian con alguna otra medida de la misma aptitud (p. 277-278).

Consideran los autores en comento que en muchas ocasiones la validez relativa a un criterio se estima en forma estadística utilizando el coeficiente de correlación de Pearson (también denominado tabulación cruzada, a este tipo de validez se le denomina *validez concurrente*. Al definir el término *fiabilidad*, los autores argumentan que es la medida del grado de consistencia o repetibilidad de una prueba. Una prueba tiene que ser fiable para ser válida, porque los resultados muy variables tienen muy poco significado. Por su parte Seisdedos opina que:

El grado en que la prueba mide una variable o conjunto de conductas definidas por el investigador se le denomina *validez de constructo* y al grado de concomitancia (correlación) entre pruebas que apuntan a variables o constructos similares los denomina *validez concurrente o validez criterial* (2004, p.19).

Kerlinger y Lee (2005) citados en Quero, González, y Gutiérrez (2013), coinciden en los argumentos de Baechle y Earle (2007) y Seisdedos (2004), lo cual se refleja en el contenido de la tabla 23.

Tabla 23
Diferencias básicas de los criterios de Validez

Concepto	Definición	Argumentación
Validez de contenido	La representatividad o la adecuación de muestreo de contenido de un instrumento de medición.	Afirman que, los universos sólo existen en teoría. Si no es posible satisfacer este supuesto de validación, apelando a que esta consiste esencialmente en juicio.
Validez de criterio	Se estudia al comparar las puntuaciones de una prueba o escala con una o más variables externas o criterios, que se sabe o se considera que miden el atributo que se estudia.	La mayor dificultad de esta validación es el criterio mismo y que obtener un criterio puede ser incluso difícil.
Validez de constructo	Uno de los avances científicos más significativos de la teoría y de la práctica de la medición moderna. Apoyándose fundamentalmente en cálculos de correlaciones (estadísticas) busca explicar diferencias individuales en puntuaciones de pruebas.	Puede establecer alta correlación entre instrumentos que pretendan medir la misma cosa (convergencia), o demostrar una baja correlación cuando dos instrumentos, se supone, miden cosas diferentes.

Fuente: Kerlinger y Lee (2005) citados en Quero, González, y Gutiérrez (2013).

Kirk y Miller (1986) citados en Quero, González, y Gutiérrez (2013), argumentan que la cuestión de validez se puede resumir como una cuestión de si el investigador ve lo que piensa que ve.

Los anteriores argumentos expuestos, por autores más cuantitativos los primeros y más cualitativos los segundos, coinciden de alguna manera en los términos: *creemos* y *piensa*, dando a ambas definiciones un matiz de subjetividad, antítesis de lo que supone la concepción positivista.

Por último, respecto a la fiabilidad, y a cualquiera de sus sinónimos: confiabilidad, estabilidad, consistencia, reproductividad, predictibilidad y falta de distorsión (Kerlinger y Lee, 2005, p. 581), para algunos autores como Black y Champion (1976), Johnston y Pennypacker (1980) citados por Barba y Solís (1997) señalan que:

La validez es un sinónimo de confiabilidad. El primero, se refiere al significado de la medida como cierta y precisa. El segundo, se refiere al hecho de lo que se mide actualmente es lo que se quiere medir. Se estima la confiabilidad de un instrumento de medición cuando permite determinar que el mismo, mide lo que se quiere medir, y aplicándolo varias veces, indique el mismo resultado (p. 232-234).

Definitivamente, la implementación de criterios de calidad en una investigación no debe interpretarse como una aceptación absoluta de su estructura o contenido, sino como una muestra de las referencias que pudieran considerarse de acuerdo al objeto de estudio y las variables a utilizar, por lo que se presentan en la tabla 24 los criterios de validez de la presente investigación.

Tabla 24
Estructura de los criterios de validez en la presente investigación

Tipo de criterio	Descripción
Fiabilidad	Está relacionada con el análisis de las dimensiones de estudio: la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada, la rendición de cuentas y transparencia, en cómo se da significado y sentido a los datos primarios, es decir, la consistencia que debe prevalecer en el momento de contrastar la información con el trabajo de campo.
Validez interna	Se utilizan técnicas diferentes para el análisis comparativo entre casos. Resulta útil permitir comparar en algunos puntos la investigación desarrollada por tesis de doctorado en políticas públicas, rendiciones de cuentas y transparencia emitidas por la Universidad Complutense de Madrid.
Validez externa	Se pretende que los resultados de la presente investigación sean extrapolados para la generalización de conocimiento hacia las IES, en publicaciones científicas y a través de un libro. La intención es emitir un modelo claro del proceso de implementación de la contabilidad gubernamental armonizada.

Fuente: Elaboración propia

Para acreditar los efectos de la validez y confiabilidad del presente trabajo de investigación fue conveniente utilizar el recurso de la comparación, ya que a través de las entrevistas semi estructuradas, que son dirigidas a funcionarios públicos de la SAGYP Sinaloa, entrevistas a profundidad a los directivos de organismos externos (CEAC, CEAIIP, STRC, ASOFIS y ASE), así como también a Diputados que integran la Comisión Permanente de Fiscalización y de Hacienda y Administración del H. Congreso del Estado de Sinaloa. Las percepciones y opiniones de las personas entrevistadas tuvieron que ser validadas y contrastadas con la realidad.

Se aplicó una encuesta a responsables de despachos externos del padrón que tiene registrado la ASE para identificar la percepción de los profesionales que fiscalizan los entes públicos respecto a sus experiencias en las auditorías aplicadas bajo la modalidad actual de armonización contable gubernamental por el periodo comprendido de 2015 a 2016.

Los criterios de validez interna y externa y fiabilidad fueron valorados con la realidad del proceso de implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en la administración pública y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en México y Sinaloa.

3.8 Diseño de la investigación

Para comprender el significado de diseño de investigación, Yin (1994), presenta las definiciones siguientes:

- a) El diseño es la secuencia lógica que une los datos empíricos a un estudio de investigación inicial y a sus conclusiones.
- b) Un diseño de investigación es un plan de acción para obtener de aquí y hasta ahí, donde aquí, puede ser definida como el lugar inicial de las preguntas y respuestas, y ahí, es algún lugar de las conclusiones y respuestas acerca de estas preguntas.
- c) Es un plan que guía al investigador en el proceso de coleccionar, analizar, e interpretar observaciones. Es un modelo lógico de prueba que ayuda al investigador a mostrar las interferencias que conciernen a las relaciones causales entre las variables bajo investigación.
- d) Un proyecto de investigación, que trata con al menos cuatro problemas: que preguntas estudiar, que datos son relevantes, que datos recolectar, y como analizar los resultados.

Se advierte en las definiciones enunciadas que un diseño de investigación es mucho más que un plan de trabajo. En este sentido, un diseño de investigación orienta las actividades que deberán ser realizadas por el investigador.

Tomando como guía a Grande y Abascal (2009) citados en Ruiz (2011) y adaptando la información de la presente investigación por el autor, la realización de la presente investigación se desarrolló en cuatro etapas, cada una de ellas interrelacionadas entre sí de la siguiente manera.

Primera Etapa:

Una vez obtenida, revisada, analizada e interpretada la información que se seleccionó para la investigación, se elaboraron los instrumentos para la recolección de la información, la entrevista semi estructurada a los sujetos directos y colaterales de estudio a través de guías y de acuerdo a las variables y dimensiones de estudio, así como también se estructuró una encuesta con los ítems necesarios para recabar los datos esenciales para constatar los objetivos planteados de la investigación.

Segunda Etapa:

Una vez estructuradas las guías de entrevistas y la encuesta, se procedió a aplicarlos a los sujetos directos y colaterales del estudio, lo cual tiene una fiabilidad para los datos que se obtengan en la investigación. Acto seguido, se procedió a analizar e interpretar la información que se obtuvo del resultado de la aplicación de los instrumentos por parte del investigador.

Tercera Etapa:

Se relacionó dicha información con los objetivos planteados en la investigación para obtener respuestas a las incógnitas realizadas al principio del estudio. En general, esta fase corresponde al estudio de los resultados obtenidos por medio de la técnica de recolección de la información seleccionada por el investigador con relación al enfoque metodológico adoptado en la misma.

Cuarta Etapa:

Redacción del informe final:

La redacción es la fase en la cual se sintetizan los resultados, es la otra parte importante del proceso, fue necesario precisar los elementos que deberían ser tomados en cuenta incluyendo aquellos que

coadyuven al análisis e interpretación de los resultados, en este informe se pueden combinar diferentes elementos tales como lo sugiere Acosta:

- a) Descripción de los objetivos de la investigación;
- b) La metodología empleada;
- c) Selección de material bibliográfico de soporte;
- d) Los resultados importantes del trabajo, analizados y comentados;
- e) Tablas estadísticas, graficas, ilustraciones, fotografías que complementen y enriquezcan el informe (1995, p. 67).

Posteriormente, se procedió a la elaboración de conclusiones, las cuales pueden ser punto de partida para futuras investigaciones que guarden relación con el tema. En esta fase se han propuesto posibles líneas futuras de investigación para vincular a los estudiantes del Doctorado en Estudios Fiscales y otros posgrados con los diferentes temas de investigación.

El objetivo de la presente investigación fue llegar a tomar decisiones y ofrecer un modelo que permita generalizar y resolver en la misma forma problemas semejantes en el futuro, según su alcance temporal del presente estudio sobre la contabilidad gubernamental armonizada en la administración pública y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en México.

Es importante mencionar que para este trabajo de investigación se plantearon las siguientes proposiciones teóricas centrales contenidas en la tabla 25:

Tabla 25
Hipótesis centrales de la investigación

Hipótesis	Descripción
1	En el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, han incidido factores diversos, tales como la resistencia al cambio, falta de claridad en la normatividad, falta de capacitación, aumento de cargas de trabajo, entre otras.
2	La obligatoriedad de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, de acuerdo a la normatividad vigente, permite lograr una incidencia favorable en la rendición de cuentas y transparencia.

Fuente: Elaboración propia.

3.8.1 Alcance de la investigación

En esta investigación, el diseño apropiado fue contemplado bajo un enfoque no experimental, el transversal, debido a que en ellos el investigador observa los fenómenos tal y como ocurren naturalmente, sin intervenir en su desarrollo y las interrogantes se cruzan entre sí para asegurar la veracidad en las respuestas. El alcance inicial y/o final fue exploratorio, descriptivo, correlacional y explicativo.

Exploratorio en virtud de que se realizó con el propósito de destacar los aspectos fundamentales de una problemática determinada y encontrar los procedimientos adecuados para elaborar una investigación posterior, en este caso, debido a que no se localizaron evidencias de investigaciones a profundidad del estudio de la contabilidad gubernamental armonizada en la administración pública y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia, motivo que hizo relevante la justificación de su estudio y tuvo por objeto esencial la apropiación con el tema desconocido, novedoso o escasamente estudiado. Será el punto de partida para estudios posteriores de mayor profundidad.

Los estudios descriptivos, involucran el análisis del cómo es y cómo se manifiesta un fenómeno y sus componentes. En esta investigación, se investigaron aspectos relacionados con las políticas fiscales, el marco legal, los procesos que se aplicaron para cumplir con las obligaciones que enmarca la LGCG, de rendición de cuentas y transparencia en la administración pública, un estudio de caso, en el estado de Sinaloa.

Para efectos del alcance correlacional, el investigador visualizó cómo se relacionaron o vincularon diversos fenómenos entre sí, o si por el contrario no existió relación entre ellos, para efectos de tener elementos y estar en condiciones de emitir una explicación del fenómeno que se estudió.

3.8.2 Unidad de análisis.

Este estudio se realizó en la administración pública sinaloense, específicamente en la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGYP) objeto de estudio de esta investigación. Ubicada en la ciudad de Culiacán, Sinaloa, México.

3.8.3 Periodo sujeto a revisión.

La presente investigación comprendió información de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada, por el periodo comprendido de 2015 a 2016. Es importante señalar que el periodo elegido de acuerdo el estudio de caso de la presente investigación, se seleccionó debido a la siguiente razón:

Según el acuerdo 1, aprobado por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en reunión del 3 de mayo, publicado el día 16 de mayo de 2013 en el Diario Oficial de la Federación, dice lo siguiente:

El plazo obligado en que deberán homologar la información presupuestal y financiera, mismo que se contempla para el 30 de junio de 2014 para la Federación, las entidades federativas y sus respectivos entes públicos y para el 30 de junio de 2015 para los municipios y sus entes públicos (DOF, 2013).

Como el estudio se efectuó en una entidad estatal, específicamente en la SAGYP, el plazo que marca el acuerdo para publicar la información en este caso, es el día 30 de junio de 2014, y se optó por seleccionar 2015-2016 puesto que se tiene la confianza de que sea más factible que la entidad federativa en cuestión se apegue a la normativa actualizando el ejercicio en curso y los sucesivos, una razón más es que es un periodo actualizado.

3.8.4 Dimensiones de la investigación.

En la presente investigación se analizaron a partir de tres dimensiones que se aprecian en la tabla 26.

Tabla 26
Dimensiones de la investigación

Dimensiones	
Dimensión 1	Marco Legal de la contabilidad Gubernamental en México
Dimensión 2	Armonización contable gubernamental
Dimensión 3	Rendición de cuentas y Transparencia

Fuente: Elaboración propia

3.8.5 Variables de estudio.

Las variables de estudio que abarcó la investigación fueron: el proceso de implementación de contabilidad gubernamental armonizada, la obligatoriedad, la normatividad; la incidencia en la implementación y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia.

3.8.6 Objeto de estudio.

El objeto de estudio radicó en el contexto del sector público, de esta manera, se dio respuesta a una prioridad compartida por los órdenes de gobierno que, comprometidos con la transparencia y rendición de cuentas, disponen ya de un pilar constitucional, la LGCG, que tiene entre sus objetivos superar la heterogeneidad conceptual, normativa y técnica prevaleciente en los sistemas contables de la administración pública y que esto se vea reflejado en una verdadera rendición de cuentas y mayor grado de transparencia, así con ello, lograr la eficiencia, eficacia, economía y calidad del quehacer de los funcionarios de los entes públicos.

Es claro que sólo con información comparable, no solamente los ciudadanos podrán evaluar con certeza los resultados que arroje la gestión de sus gobernantes, sino que además los dirigentes de las finanzas públicas tendrán, en la contabilidad gubernamental armonizada, un instrumento clave para la toma de decisiones, al sustentarse en reportes compatibles y congruentes, adaptados en su base técnica y a las mejores prácticas nacionales e internacionales de administración financiera.

3.8.7 Sujetos de análisis.

Sujetos de análisis directos: Titular de Finanzas, contador y auxiliar contable de SAGYP Sinaloa.

Sujetos colaterales: Titular de la Auditoría Superior del Estado (ASE), Enlace de la Asociación de Fiscalizadores de México (ASOFIS), titular de la Comisión Estatal para el Acceso de la Información Pública del estado de Sinaloa (CEAIP), titular de la Secretaría de Transparencia y Rendición de Cuentas (STRC), titular del Comité Estatal de Armonización Contable (CEAC) Sinaloa, Presidente, ex Presidente, Secretario y un Vocal de la Comisión Permanente de Fiscalización y Presidente de la Comisión de Hacienda y Administración de la cámara de Diputados del H. Congreso del Estado de Sinaloa y por último, responsables de despachos externos del padrón de la ASE para fiscalización externa. En la tabla 27 se puede apreciar la localización en índice, el tipo de instrumento y el número de guía que se aplicó a los sujetos de estudio de la presente investigación.

Tabla 27
Relación de sujetos de estudio e instrumentos de investigación

Anexo Número	Tipo de Instrumento	Guía de Instrumento	Sujetos de estudio	Total de instrumentos
6	Entrevista	1	Titular de Finanzas y contador de SAGYP y auxiliar.	3
7	Entrevista	2	Representante o enlace en Sinaloa de: CEAC, STRC y CEAIP.	3
8	Entrevista	3	Presidente, Ex Presidente, Secretario y un vocal (Diputados) de la Comisión permanente de Fiscalización del H. Congreso del Estado de Sinaloa.	4
8	Entrevista	3	Presidente (Diputado) de la Comisión permanente de Hacienda y Administración del H. Congreso del Estado de Sinaloa.	1
9	Entrevista	4	Titular de la ASE y enlace de ASOFIS en Sinaloa.	2
Subtotal			Suma de Entrevistas aplicadas:	13
10	Encuesta	1	21 Despachos Externos del padrón de la ASE	21
Total			Total de instrumentos aplicados:	34

Fuente: Elaboración propia.

En el tema siguiente se detalla la explicación de la selección de los 21 despachos externos de la ASE para efectos de la encuesta que fue aplicada.

3.8.8 Selección de la muestra.

El desarrollo de la investigación o trabajo de campo, suele comenzar con el contacto de la población objeto de estudio, es decir, de la población de la cual se obtendrá la información para dar respuesta a los objetivos del estudio, Esto se realiza con el propósito de allegarse de información general sobre la respectiva población u objeto de estudio y que será el soporte para el diseño y aplicación de los instrumentos, así como el proceso de recolección de la información (Bernal, Correa, Pineda, Lemus, Fonseca y Muñoz, 2014, p. 49).

Éste es uno de los principales aspectos que se deben determinar antes de aplicar el cuestionario y cualquier otro instrumento de recopilación de información, ya que, a partir de ahí se obtendrá la validez estadística necesaria para la recopilación de datos de una investigación científica (Muñoz, 2011).

De acuerdo con las necesidades específicas de recopilación de información y de la aplicación del cuestionario y la encuesta, el investigador determinará cuál será el universo en el que aplicará este instrumento y, si es necesario, también deberá calcular la muestra representativa que utilizará en la aplicación de las dichas técnicas de acuerdo con las fórmulas estadísticas correspondientes y las necesidades específicas de su recopilación de información.

Kleeberg y Ramos (2016) afirman que el objetivo de la estadística es hacer inferencias acerca de una población con base en la información contenida en una muestra. Este mismo objetivo motiva el estudio del problema de muestreo. Por consiguiente, el muestreo se define como la disciplina que trata con el conjunto de técnicas para tomar u obtener una muestra.

Tabla 28
Clasificación de las técnicas de muestreo

	Forma de selección		Nivel de complejidad	
	Muestreo Probabilístico	Muestreo no probabilístico	Muestreo Simple	Muestreo complejo
Muestreo aleatorio simple	X		X	
Muestreo sistemático	X		X	
Muestreo aleatorio estratificado	X		X	
Muestreo por conglomerados sin submuestreo	X			X
Muestreo por conglomerados con submuestreo	X			X
Muestreo multietápico	X			X
Muestreo por fases	X			X
Muestreo por conveniencia		X	X	
Muestreo por juicio		X	X	
Muestreo "bola de nieve"		X	X	
Muestreo por cuotas		X	X	

Fuente: Bhattacharyya, Gouri y Johnson (1977) citado en Kleeberg y Ramos (2016).

Como se aprecia en la tabla 28, si las técnicas se basan en las leyes de la probabilidad se denomina *muestreo probabilístico*, pero si las técnicas no consideran los principios de probabilidad se le llama *muestreo no probabilístico*, por consiguiente el nivel de complejidad es distinto.

Aunque los especialistas en estadística prefieren usar los métodos probabilísticos de muestreo, los métodos no probabilísticos de muestreo también suelen ser necesarios. Las ventajas de los métodos de muestreo no probabilísticos son su bajo costo y su fácil realización. La desventaja es que no se puede decir de una manera estadística válida cuál es la precisión de la estimación (Anderson, Sweeney y Williams, 2008, p. 918).

Kinnear y Taylor (1999) manifiestan que un muestreo probabilístico es en el cual cada elemento de la población tiene una oportunidad conocida de ser seleccionado y en el no probabilístico la selección de elementos se basa parcialmente en el criterio del investigador.

Una muestra de conveniencia puede o no dar buenos resultados, se debe tener cuidado al interpretar los resultados de muestreos de conveniencia que han sido usados para hacer inferencias acerca de la población (Anderson, Sweeney y Williams, 2008, p. 290).

Para este estudio se utilizó el muestreo por conveniencia, debido a que por la complejidad que se mencionó en la situación actual del problema de investigación respecto al temor por parte de los entes públicos a ser fiscalizados en materia de contabilidad gubernamental, por diferentes situaciones, sobretodo de cumplimiento parcial y de acuerdo a estudios exploratorios se presume que sería complicado el que nos hubieran aceptado la aplicación de una encuesta a través técnicas probabilísticas de muestreo, es por ello que se recurrió al muestreo no probabilístico por conveniencia.

El padrón de despachos externos que se localiza en la página de internet de la ASE Sinaloa (Anexo 11) está integrado de acuerdo a la tabla 29 que se muestra a continuación:

Tabla 29
Padrón de Despachos externos de la ASE

Ubicación del Despacho	Número de Despachos
Culiacán	33
Los Mochis	5
Ahome	1
Mazatlán	5
México, D.F. Deleg. Miguel Hidalgo	1
Naucalpan de Juárez, Edo. de México.	1
Total	46

Fuente: Elaboración propia con datos del padrón de despachos de la ASE

Es importante mencionar que de acuerdo al muestreo no probabilístico por conveniencia, por el cual se optó, a través de una muestra estructurada de las ciudades de Culiacán, los Mochis y Mazatlán quedando de la manera como lo refleja la tabla 30:

Tabla 30
Determinación de la muestra

Ubicación del Despacho externo	Población	% De alcance	Muestra seleccionada
Culiacán	33	50%	17
Los Mochis	5	50%	2
Mazatlán	5	50%	2
Total	43		21

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 30 se puede observar la aplicación del porcentaje de alcance seleccionado el cual es un 50% para determinar la muestra, la cual arrojó que fue un total de 21 unidades seleccionadas para la aplicación de la encuesta a despachos externos de la ASE.

3.8.9 Instrumentos de recolección de datos.

Para la obtención de la información necesaria para conocer el proceso de implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en la SAGYP del estado de Sinaloa, se hizo uso de las siguientes técnicas de investigación:

3.8.9.1 Entrevista

Es la comunicación establecida entre el investigador y el sujeto de estudio a fin de obtener respuestas verbales a las interrogantes planteadas sobre el problema propuesto del ejercicio 2015-2016.

Para efectos de la presente investigación se aplicaron 13 entrevistas semi estructuradas (Ver tabla 27) a través de guías a los sujetos de análisis antes descritos.

3.8.9.2 Encuesta

Fueron un total de 21 encuestas aplicadas a los sujetos de análisis colaterales (Ver tabla 27), específicamente a responsables de despachos externos del padrón de la ASE de Sinaloa, respecto de la que se obtuvo información básica y relevante relacionada al tema de investigación por el periodo 2015-2016.

3.8.10 Otros Instrumentos de recolección de datos.

Mediante la observación, se analizó la misión, visión, infraestructura, como se brinda la atención,

que folletos entregan, entre otros que resultaron. Se practicó el análisis documental, por medio de la revisión de oficios, documentos, comunicados o memorándums que se relaciona con las variables en estudio. No se dejó sin analizar a la CONAC, con la información que se encuentra en su página de internet, fue posible consultar, su estructura orgánica, el directorio de funcionarios públicos a su cargo, sus objetivos, entre otros datos.

Para resumir, se pudo precisar en el modelo propio de la investigación respecto a la secuencia metodológica que se desarrolló en el transcurso de la misma, como se puede apreciar en la figura 15:

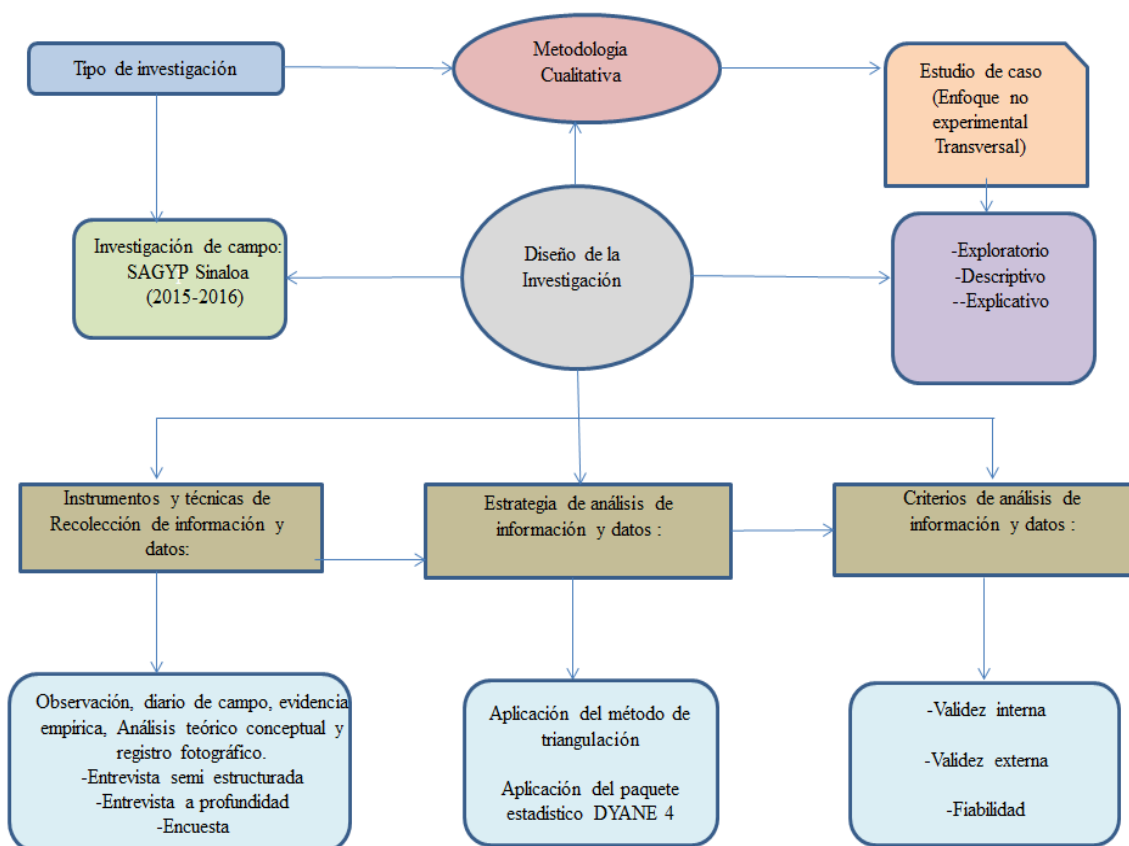


Figura 15. Secuencia metodológica de la presente investigación.

Fuente: Elaboración propia.

Una vez que se aplicó la secuencia metodológica arriba descrita se establecieron las condiciones para realizar la redacción de conclusiones y el informe final. Es conveniente mencionar que se estructuró la matriz de consistencia metodológica II, correspondiente al anexo 2, en la que se aprecian y cruzan los objetivos específicos, en esta matriz se puede analizar el tipo de metodología utilizada en cada segmento y los instrumentos que se aplicaron.

CAPÍTULO IV
ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN
DE RESULTADOS

Capítulo IV. Análisis y presentación de resultados

En este capítulo se presentan los hallazgos emanados del estudio de caso de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGYP) del estado de Sinaloa. Los resultados considerados en este trabajo, se lograron gracias a la aplicación de diferentes técnicas metodológicas de investigación, tales como: la observación, análisis documental, análisis fotográfico, la entrevista semiestructurada tanto a los sujetos directos del estudio como a los colaterales y la aplicación de una encuesta a representantes legales del padrón de despachos externos de la ASE. Lo anterior, con el propósito de dar respuesta a las interrogantes y objetivos que orientan esta investigación contenidos en el capítulo I y III, a su vez en los anexos 1 y 2 se puede analizar la consistencia o congruencia metodológica del presente estudio.

El trabajo de campo se inició con una solicitud formal de acceso a las instalaciones de la dependencia pública, así como la identificación y presentación como alumna del Programa del Doctorado en Estudios Fiscales de la Universidad Autónoma de Sinaloa, teniendo como resultado el consentimiento para aceptar la investigación a través de las entrevistas.

Se solicitó la visita ante diversas dependencias públicas de gobierno del estado de Sinaloa para realizar la recolección de datos, tales como la Secretaría de Transparencia y Rendición de Cuentas (STRC), la Comisión Estatal para el Acceso a la Información Pública (CEAIP), la Dirección de Contabilidad Gubernamental que tiene integrado al Consejo Estatal de Armonización Contable (CEAC), así como también a la Auditoría Superior del Estado (ASE), a la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior (ASOFIS), al H. Congreso del Estado de Sinaloa, específicamente a Diputados miembros de la Comisión Permanente de Fiscalización y de la Comisión de Hacienda y Administración.

La composición de este informe incluye en primer término los antecedentes históricos de la SAGYP y su situación actual; enseguida, se hace una descripción de generalidades como lo son la misión, visión y los principales valores, también se describen las instalaciones físicas de la dependencia; se presentan las opiniones de sus dirigentes y colaboradores, se identifica, estudia y analiza el cómo se implementó la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa, en cuanto a sus características, procesos, normas establecidas, los principales factores que han incidido en su implementación y de qué manera han impactado en la rendición de cuentas y transparencia.

Así mismo, se ofrecen las respuestas a las interrogantes y los objetivos específicos planteados que orientaron la presente investigación.

4.1 Antecedentes Históricos, situación actual y generalidades de SAGYP

4.1.1 Antecedentes históricos

La Secretaría que antecedió a la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos dentro de la historia de la administración pública en México fue la Secretaría de Recursos Hidráulicos que existió desde 1946. Sin embargo algunos cambios en la legislación federal del agua y al sistema administrativo en general dieron motivo a la reforma dicha secretaría. En 1972 promulga la Ley Federal de Aguas y en diciembre de 1976 con la asunción a la presidencia de José López Portillo y Rojas, se aprobó una nueva Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, cuya exposición de motivos explica el cambio y la integración que sufrió esta secretaría:

La organización de la producción agropecuaria tradicionalmente se ha concebido en forma desagregada, al dividir la administración de los insumos, el riego y la tenencia de la tierra, y resulta urgente integrar programáticamente estos elementos para optimizar la producción agropecuaria y forestal. La iniciativa proponer reunir, en una sola Secretaría de Estado, las atribuciones conferidas a la Secretaría de Agricultura y Ganadería por una parte y la Secretaría de Recursos Hidráulicos, por la otra.

De esta manera quedaron integradas en una sola estructura la Secretaría de Agricultura y Ganadería y la Secretaría de Recursos Hidráulicos, para crear la nueva Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos. Esta secretaría pervivió con la misma denominación durante los sexenios de Miguel de la Madrid Hurtado y Carlos Salinas de Gortari. En 1989, durante el sexenio de este último, mediante el decreto publicado el 16 de enero en el Diario Oficial de la Federación por el cual se creó la Comisión Nacional del Agua como órgano administrativo desconcentrado de la secretaría otorgándosele todas las facultades que venía ejerciendo la Subsecretaría de Infraestructura Hidráulica.

En 1994, el presidente Ernesto Zedillo presentó al legislativo federal una nueva propuesta de reforma de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la que se propusieron nuevos cambios a la estructura de las secretarías de estado: la Secretaría de Pesca se convertiría en la Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca y a ella pasarían las facultades de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos en materia de protección de bosques, fauna y

flora silvestres y la Comisión Nacional del Agua se mantendría como órgano desconcentrado pero ahora bajo la coordinación de esta nueva secretaría; ya sin estas funciones la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos pasó a encargarse solamente del desarrollo rural cambiando su nombre por el de Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca.

4.1.2 Situación Actual

De acuerdo a la información publicada en la página de internet de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, el Secretario de la institución argumenta y destaca la importancia de que Sinaloa con una representación de solo el 3% del territorio y 2% de la población, produce el 30% de los alimentos a nivel nacional. El Secretario de la entidad pública, expone a través de la plataforma electrónica lo siguiente:

En Sinaloa, la Agricultura, la Ganadería y la Pesca siguen siendo, por sus efectos multiplicadores en la economía estatal, actividades de gran relevancia y peso económico que nos mantiene como líderes en la producción nacional de alimentos.

En lo que respecta a su localización, la SAGYP se ubica en el edificio del Palacio de Gobierno del estado de Sinaloa, ubicado en Avenida Insurgentes sin número, Centro Sinaloa, en Culiacán, Sinaloa, en el segundo piso, para su apreciación ver figura 16.



Figura 16. Ubicación geográfica de oficinas de SAGYP Sinaloa

Fuente: <http://www.transparenciasinaloa.gob.mx> fecha de consulta: 10 diciembre 2016.

Por disposición legal y para el cumplimiento de sus atribuciones, la SAGYP, cuenta con la siguiente estructura orgánica de acuerdo a la figura 17:

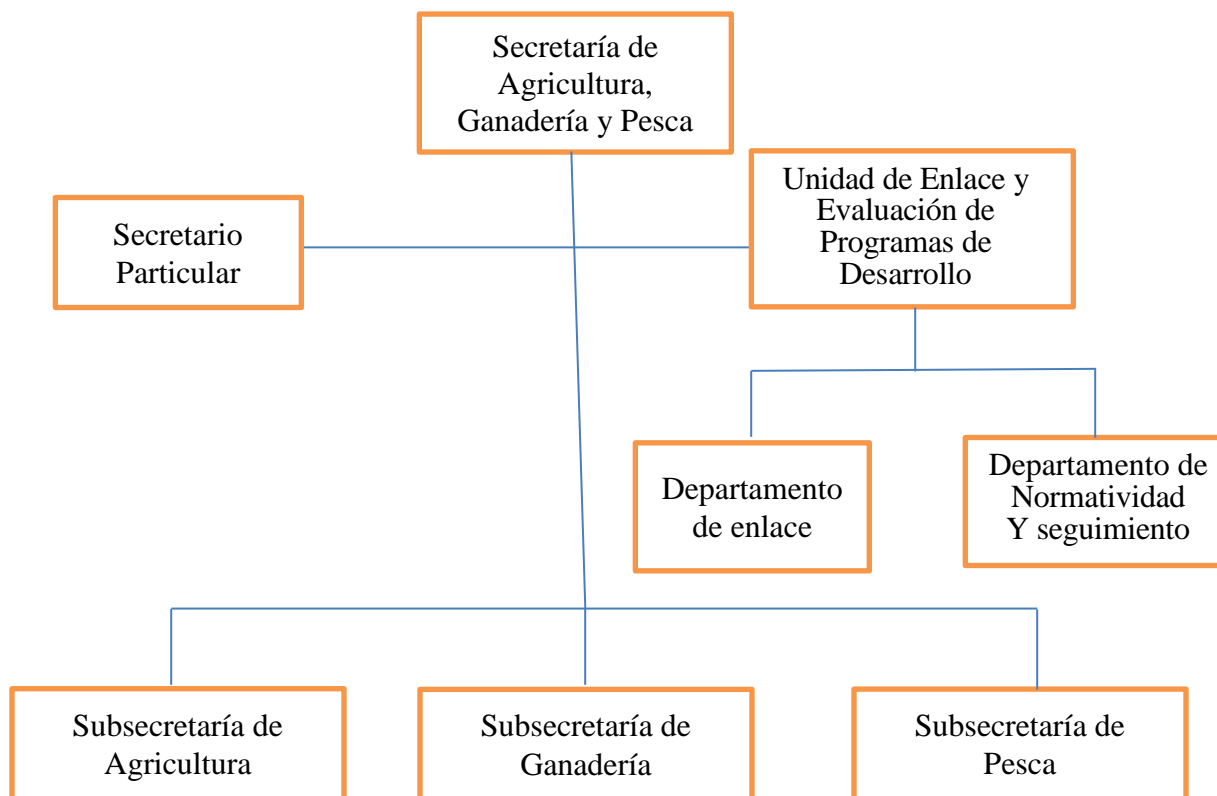


Figura 17. Estructura orgánica de SAGYP Sinaloa

Fuente: <http://www.transparenciasinaloa.gob.mx> fecha de consulta: 10 diciembre 2016.

4.1.3 Generalidades

Misión:

La Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca es una dependencia del Gobierno del Estado de Sinaloa, encargada de promover y gestionar apoyos a los productores del sector primario, instrumentando mecanismos de coordinación con diferentes instancias para implementar programas y la normatividad que conduzcan y faciliten el desarrollo competitivo y sustentable del sector agropecuario y pesquero en el estado, en pro del bienestar de los productores del sector y de la población sinaloense.

Visión:

Ser una Secretaría del Gobierno del Estado de Sinaloa reconocida por el impulso que brinda al sector agropecuario y pesquero; por su efectividad, transparencia y confiabilidad en el ejercicio de sus atribuciones al dirigir un sector ordenado, moderno, rentable y competitivo en un mercado globalizado; promotor de prácticas de producción responsables y sustentables manteniendo a Sinaloa como el estado líder a nivel nacional en la producción agropecuaria y pesquera.

El logotipo institucional utilizado por SAGYP es el que contiene la figura 18 que a continuación se muestra:



Figura 18. Logotipo de SAGYP Sinaloa

Fuente: <https://www.google.com.mx>

Fecha de consulta: 4 de enero de 2017

4.2 Características de la implementación de ACG en SAGYP

El objetivo central que orienta el presente trabajo de investigación se refiere a analizar como se implementó la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa, en cuanto a sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia, para dar respuesta a este gran objetivo, se aplicaron entrevistas a funcionarios públicos de SAGYP, y colaboradores en el entorno de la administración pública como tal, a funcionarios públicos titulares de la STRC, CEAC, ASE, ASOFIS, CEAIP y a cuatro Diputados miembros de la Comisión Permanente de Fiscalización, así como también a un Diputado de la Comisión Permanente de Hacienda y Administración. De igual manera se aplicaron 21 encuestas a contadores y/o firmas de despachos independientes que forman parte del padrón de despachos externos de la ASE. Procederemos a continuación a realizar un análisis a partir de los objetivos específicos que orientan la presente investigación.

En primer término, para dar respuesta al objetivo específico 1: Conocer cómo se implementó la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa y sus características, se cuestionó

a los sujetos directos del estudio ¿Cómo es la armonización contable gubernamental (ACG) en la SAGYP Sinaloa?

El funcionario público de SAGYP que ostentaba el puesto de titular de finanzas nos comentó al respecto lo siguiente:

Fue un parteaguas lo que nos ha tocado con este asunto de la armonización contable, ya que cuando me tocó ingresar aquí en SAGYP la gente que escuchaba hablar de esto pensaba que se iba a acabar el mundo. Cuando yo logro entrar aquí en gobierno nos toca esa parte, sin embargo no habíamos entrado en este tema. Uno cree que éste tiene la capacidad y estructura de que todo está ya diseñado para su cabal funcionamiento, la mayoría de los procesos están ya hechos, sin embargo la armonización no estaba adentro de esto, tuvimos que empezar de cero, de tener un catálogo de cuentas, de ver como venían los recursos de ver la cronología de cómo se solicitaban, es decir, ver todo lo anterior que ya estaba hecho y ahora si, primero a implementarlo y hacer un proyecto, ver de qué manera íbamos a acomodar cada cosa para al momento de trasladarlo a lo que es el sistema Contpaq para ir dando de alta las cuentas, es ahí donde la gente un poco se frustraba. Antes aquí se llevaba un Excel y ahí nada más iban sumando y restando y poniéndole nombre a la carpeta y al archivo y eso era todo, en cambio ahora con la armonización pues se hizo más estable porque ahora para nosotros ha sido todo muy sencillo ya que al momento de que se genera la solicitud de recursos y llegan estos etiquetados, entonces, se abre una cuenta, en esa cuenta se depositan los recursos y se da de alta en el sistema contable y se lleva a cabo la conciliación y al final al cierre de la cuenta, entonces esto quiere decir que hay un inicio y un final.

Por los argumentos antes expuestos por el funcionario público de SAGYP responsable de las finanzas, se puede observar que el cambio a los intentos de implementar contabilidad gubernamental armonizada fue brusco, ya que ni tan siquiera tenían implementado un sistema de contabilidad tradicional a través de un sistema electrónico autorizado, sino que la controlaban mediante un estilo rústico aunque operacional como lo es la hoja de cálculo de Excel.

Retomando las aportaciones de Sour (2011) respecto a que se debe de generar el ambiente político para que todos los actores involucrados en cada una de las oficinas gubernamentales estén convencidos de que solo el acatamiento continuo y permanente de las disposiciones del CONAC permitirá realizar las evaluaciones trimestrales que a ley prevé; esta afirmación se retoma para efectos de resaltar que depende del grado de compromiso que los funcionarios de cada ente público

apliquen derivado de la reforma de contabilidad gubernamental podrá ser el éxito en la implementación, que ya transcurrieron casi nueve años desde el nacimiento de la Ley y ya deberían estar más que familiarizados con la dinámica de cumplimiento en todos los sentidos.

Es conveniente resaltar que el contador público que estaba adscrito en el ente público en mención, renunció a finales del segundo trimestre de 2016, se investigaron los motivos y nos indicaron que se debieron a que los excesos en la carga de trabajo por la armonización contable aunada a la resistencia al cambio lo motivaron a retirarse de sus funciones, por lo que se optó por localizarlo a través de referencias hasta dar con su nuevo quehacer laboral y fue así como de manera encubierta fue posible llevar a aplicar la entrevista, la respuesta que proporcionó a esta primer interrogante fue:

Definitivamente fue un proceso complicado y agotador, ya que antes ni tan siquiera teníamos un sistema, llevábamos los controles de ingresos y gastos en Excel. Se implementó con el sistema Contraq, se diseñó un catálogo de cuentas y un contador externo nos dio asesoría para aprender a capturar la información financiera, después nos dimos cuenta de algunos errores en el catálogo por la homologación según la LGCG y poco a poco se hicieron las correcciones.

Se pudo percibir que el contador no le fue conveniente continuar como responsable de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada debido al cambio en los procesos que generó la LGCG, al comentar que además de haber sido complicado, fue agotador, entre otras cuestiones como el hecho de que era personal de confianza y no le convenía el aumento de trabajo por la misma remuneración económica.

Cabe señalar además, que el nuevo encargado de la contabilidad al cierre del trabajo de campo (diciembre 2016) posee la formación profesional de ingeniero en electrónica, situación que llamó nuestra atención, la respuesta que proporcionó ante esta interrogante fue la siguiente:

Al principio si fue un poco difícil porque ya teníamos las cuentas en el catálogo y cuando nos dieron el nuevo catálogo tuvimos que seleccionar nuestras propias cuentas de acuerdo a las necesidades de la SAGYP. Enseguida nos apoyamos con las personas que estudian la normativa de la nueva Ley y nuestras reglas de operación, las partidas autorizadas por el Congreso.

Resulta evidente que no hay una capacitación adecuada de parte del encargado de la contabilidad, por lo que se tiene que recurrir a terceros para poder tomar decisiones, se aprecia que se está

simulando la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada con los anteriores argumentos.

Para continuar con la contrastación de esta interrogante, por parte del jefe de contabilidad gubernamental de la Secretaría de Finanzas del gobierno del estado de Sinaloa y enlace del CEAC manifiesta lo siguiente:

La implementación adecuada de la contabilidad gubernamental, depende fundamentalmente de que se instale un sistema, una solución tecnológica que vaya vinculado a la armonización contable, si no se cuenta con ese sistema que es el que alimentará todos los requerimientos de la normativa del consejo nacional de armonización contable sería imposible llevar a cabo una contabilidad armonizada. El ente público deberá pedirle al proveedor del sistema que se lo actualice de acuerdo a como vayan saliendo las emisiones del CONAC.

Precisamente como lo menciona el funcionario del CEAC en Sinaloa, no se trata de solo instalar un software contable, sino de irlo actualizando de acuerdo a las emisiones del CONAC para ir alimentando la información necesaria para efectos de dar cumplimiento a los nuevos requerimientos y/o formatos de información contable, financiera, presupuestal y patrimonial de cada ente público a través de la rendición de cuentas en los portales electrónicos de los mismos, por lo que lo resalta el mismo con el siguiente comentario:

Es muy común que algunos entes públicos tengan el sistema Contpaq, si es un sistema muy bueno, pero no cubre todas las expectativas que requiere el órgano rector, lo que pasa es que esos sistemas que se implementan se van actualizando básicamente con un plan de cuentas inicial que emite CONAC, éste es todo un universo de cuentas en el cual vas a sembrar tu catálogo o lista de cuentas, se debe seleccionar las cuentas que maneje cada ente público de acuerdo a sus actividades, en las cuentas que le aplique, es un catálogo estructurado del que no puedes hacer cambios ni de cambiar los códigos.

A partir de ese plan de cuentas, se deben de considerar otras normas que ha emitido a la fecha el CONAC, por ejemplo los momentos contables, ya vienen los clasificadores y todo se va integrando en el sistema para que éste tenga un universo de accesorios y poder generar la información que se requiera.

Lo anterior expuesto, son razones suficientes para comentar que no se trata solamente de que los entes públicos pasen de la etapa mecanizada a la de los sistemas electrónicos, tal es el caso de SAGYP, sino que deben de buscar alternativas tecnológicas en las que puedan importar y exportar

las necesidades y/o requerimientos de la normativa establecida por el órgano rector, de la anterior situación se sustraen las aportaciones de Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014), quienes se manifiestan como los defensores de la reforma contable, ya que esta se esfuerza por transformar a los viejos burócratas en los gerentes, vistos como actores centrales en el proceso de cambio, esa es la necesidad imperante en la iniciativa pública.

Por otra parte, el titular de la ASE comentó al respecto:

Los factores de los que depende la implementación, considero que en primer lugar tiene que ver con el ánimo que tengan los administradores de los entes públicos de poder aplicar en forma correcta y oportuna todas las disposiciones que marca la LGCG, porque ahorita todavía hay muchas dependencias del gobierno estatal, municipal y varias paraestatales y municipales que no están aplicando al 100% la ACG.

Resultan relevantes las apreciaciones de parte del titular de la ASE, puesto que coinciden con los autores Soria, López y Reyes (2013) y Sandoval (2014), los cuales mencionan que la implementación de la ACG dependerá de factores internos y externos, es ahí donde se instala la actitud de parte de los administradores que menciona el titular de la ASE.

Por su parte, el titular de la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental (ASOFIS) enlistó los factores de los cuales en su opinión cree que depende el éxito de la ACG:

1. La eficiencia en la operatividad del Consejo Estatal de Armonización Contable – Sinaloa (CEAC).
2. La existencia de recursos públicos suficientes en los entes públicos estatales y municipales para la adquisición de equipo tecnológico necesario (Software), personal con capacidad técnica y capacitado para su implementación y actualización.
3. La coordinación entre el Gobierno del Estado y los Gobiernos Municipales, para establecer un plan de trabajo, sobre todo, cuando cada tres años se realizan los cambios de gobierno, en la gran mayoría su estructura administrativa y contable se afecta considerablemente.

Indudablemente los puntos anteriores son factores clave para determinar la correcta implementación de la ACG, ya que el CEAC tiene un poder importante en las entidades públicas, puesto que es el organismo enlace entre el CONAC para gestionar e integrar la información contable, financiera, presupuestal y patrimonial, lo que se traduce en que la eficiencia de éste

determinará el nivel de cumplimiento en la implementación de la ACG en la administración pública del estado de Sinaloa.

El segundo punto, resulta interesante de igual manera, debido a que el contar con el equipo electrónico adecuado, el software indicado y sobre todo el personal experto que sepa explotarlo podrá con ello poder cumplir con los requerimientos determinados en tiempo y forma. Definitivamente el punto tres es crucial, ya que sí se planeara estratégicamente el personal por los cambios de gobierno disminuiría de manera importante la ineficacia de la productividad en todos los sentidos.

Por su parte el titular de la Secretaría de Transparencia y Rendición de Cuentas (STRC) ya tiene a la fecha focalizados algunos factores que provocan que disminuya la posibilidad de cumplimiento total en las entidades estatales y municipales por el ejercicio 2016, esto derivado a los resultados de dos recorridos por el estado de Sinaloa, lo que arrojó las siguientes deficiencias:

- La administración pública es cambiante, sobre todo en aspectos del capital humano, la rotación de personal es una limitante muy fuerte, también en las cuestiones de la política, pero este es un concepto que prevalece y que pensamos que llegó para quedarse y fortalecerse.
- La insuficiencia de recursos, no todas las dependencias públicas tienen la capacidad económica para tener recursos suficientes para implementar el sistema que ocupa la contabilidad gubernamental armonizada.
- La falta de conectividad, es otro factor de riesgo.
- La falta de capacitación.
- El desinterés de los miembros de la dependencia pública, del propio Comité que rige la armonización Contable gubernamental y las autoridades que deben de cuidar que en sus áreas se aplique, eso es lo que consideramos que es lo fuerte de este tema.
- La resistencia al cambio consideramos que es de los factores predominantes.
- La voluntad entre las áreas.

Los anteriores factores que enlista el titular de la STRC son sin duda detonadores que llaman la atención para efectos de tomarse en cuenta y estar en condiciones de generar un plan de mejora continua que favorezca la implementación, seguimiento y control de la ACG en Sinaloa.

Tal como lo señalan Naser y Concha (2011) los cuales consideran que los factores tan diversos como las tecnologías, las personas, las políticas públicas, aspectos normativos, la gestión de

proyectos y los procesos juegan un rol determinante en el éxito de la gestión pública, el desafío es entender sus interrelaciones en interdependencias y cómo las TIC interactúan con esos factores para lograr en definitiva un mayor valor público.

La opinión de la titular de la Comisión Estatal para el Acceso a la Información Pública (CEAIP) del estado de Sinaloa, respecto a la implementación de la armonización contable Gubernamental en la Administración Pública, menciona que depende de algunos factores, tales como:

- Conocimiento en la materia.
- Disposición de los titulares de los entes públicos.
- Capacitación por parte de las autoridades competentes en la materia.
- Recursos financieros y humanos para la implementación de la misma.

Resultan recurrentes las aportaciones de los sujetos de estudio entrevistados, tal como lo enlista la titular de la CEAIP y que coincide con las opiniones de los funcionarios de la ASE, ASOFIS y de la STRC.

Al respecto y derivado de las encuestas aplicadas a contadores públicos del padrón de despachos externos de la ASE, se presentan los hallazgos contenidos en la figura 19.

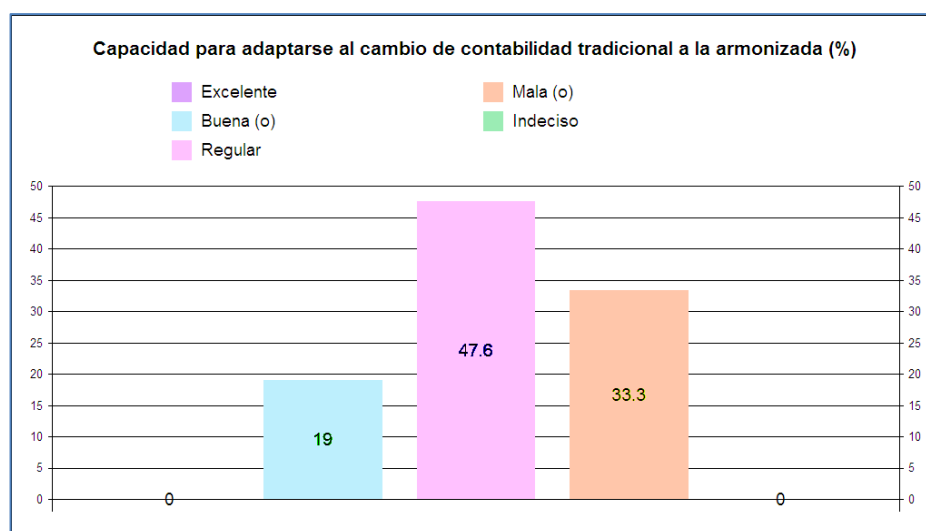


Figura 19. Capacidad de los funcionarios públicos para adaptarse al cambio

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE - Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

Se puede apreciar en la figura 19 que en la opinión de los contadores del padrón de despachos externos de la ASE un 47.6% de las opiniones marcan que la capacidad para adaptarse al cambio

de contabilidad tradicional a la armonizada, es regular, porcentaje que resulta elevado puesto que de ahí continúa el parámetro de la opinión mala con un 33.3% y solo un 19% de los encuestados argumenta que es buena; lo datos anteriores dejan mucho que desear y que pensar puesto que son ellos los que están de manera activa revisando y analizando los cambios en los entes públicos y con esta gráfica se muestra que aún queda mucho por hacer para que la armonización contable gubernamental en el estado de Sinaloa logre estar al día.

Por su parte los Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización emitieron su opinión, se aprecia en la Tabla 31 respecto a los factores que pudieran depender para la implementación de la ACG en la Administración Pública del estado de Sinaloa.

Tabla 31
Factores de implementación de la ACG _Dip. Fiscalización

Nombre del Diputado	Factores
Jesús Gomer Monarrez Lara	Una directriz estatal como lo es el CEAC Sinaloa para efectos de llevar controles y seguimientos de cada dependencia pública.
José Menchaca López	Depende del tipo de ente obligado, en el caso del estado es apegarse al sistema que emite la Secretaria de Administración y finanzas a través del CEAC.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	Factores internos en cada dependencia pública que determinan la cultura del capital humano para que estos se preocupen por la eficiencia y eficacia de la entidad.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	La falta de voluntad política impide la correcta implementación de la ACG, en ese sentido se debe de trabajar.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas a Diputados de la Comisión de Fiscalización.

Como puede observarse de acuerdo a la tabla 31, los factores de los que pudiera depender la implementación de la ACG en Sinaloa, de acuerdo a la opinión de los Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización son ambiciosas y variadas pero tienen el común denominador de que le apuestan a que el proceso adecuadamente coordinado por el CEAC puede lograr la eficiencia y eficacia total de la ACG, sin duda alguna la voluntad política es fundamental para lograr que el capital humano que interviene en todos y cada uno de los procesos lo realice con los conocimientos necesarios, habilidades, responsabilidad y calidad.

De acuerdo con el Presidente de la Comisión Permanente de Hacienda Pública y Administración del H. Congreso del Estado de Sinaloa, el Dip. Moisés Aarón Rivas Loiza, manifiesta su opinión respecto a los factores de los que depende la ACG:

- a) De poder unificar la diversidad de sistemas contables entre el gobierno federal, estatal y municipal.
- b) De capacitar al personal para instrumentar y operar la Contabilidad Gubernamental para armonizarla de acuerdo con las disposiciones del CONAC.
- c) De disponer de los medios electrónicos y los sistemas adecuados para implementar la Contabilidad Gubernamental Armonizada.

Coinciden las aportaciones del Presidente de la Comisión de Hacienda con lo expuesto por el titular de la ASE y de la STRC.

Por otra parte, respecto a las expectativas que se consideran relevantes acerca de su implementación de la ACG en la Administración Pública en Sinaloa, los órganos fiscalizadores manifiestan sus opiniones mismas que se detallan a través de la tabla 32:

Tabla 32
Expectativas de implementación de la ACG_Organismos fiscalizadores

Organismos Fiscalizadores	Expectativas a corto, mediano y largo plazo
Titular ASE	<p>Corto plazo: Las entidades públicas deberían de concluir el proceso de aplicar la LGCG tanto en el aspecto contable como en el aspecto informativo, para poder alinearse con el resto de los requerimientos que emite la CONAC.</p> <p>Mediano plazo: Pueden lograr todos los entes públicos, los que manejan contabilidad gubernamental armonizada que tengan la necesidad de tener los estados financieros consolidados en cada una de las dependencias, por ejemplo el municipio con todas sus paramunicipales, el estado con todas las paraestatales, el tener todos los entes autónomos consolidados para poder tener una sola cuenta pública consolidada en el estado de Sinaloa.</p> <p>Largo plazo: Lograr una cuenta pública consolidada de las 32 entidades federativas mediante la correcta coordinación del CEAC.</p>
Titular ASOFIS	<p>Corto plazo: Dar a conocer a todo el personal el proyecto ACG y su objetivo principal, socializarlo.</p> <p>Mediano plazo: Involucrar a los mandos medios y superiores en la construcción de la visión y misión, así como de los procesos de las Unidades Administrativas y una vez concluido darlo a conocer e implementarlo.</p> <p>Largo plazo: Realizar evaluaciones periódicas, programas y calendarizadas de las Unidades Administrativas.</p>

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas a titular de la ASE y ASOFIS en Sinaloa.

Se aprecia en la tabla 32 que la opinión del titular de la ASE es congruente con la vigencia de aplicación que marca la LGCG en el sentido de que los entes públicos ya no deben de estar en la etapa de socialización del tema como lo enfatiza el titular de ASOFIS sino al día con la implementación de la ACG y además con todos los acuerdos que emita el órgano rector y que la

planeación estratégica por parte del CEAC sea visionaria a largo plazo, eso indudablemente marcará la diferencia entre la situación actual y el estado deseado de la ACG.

Derivado de la misma temática, los Diputados de la Comisión de Fiscalización emiten las siguientes opiniones al respecto, como se detalla en la tabla 33:

Tabla 33
Expectativas de implementación de la ACG_Dip. Fiscalización

Nombre del Diputado	Expectativas a corto, mediano y largo plazo
José Menchaca López	Corto plazo: Permitirá el estructurar y corregir los procesos de los entes públicos en la ACG.
	Mediano plazo: Se podrá consolidar la información financiera en el ámbito local y nacional.
	Largo plazo: Fortalecerá la transparencia y la rendición de cuentas.
Jesús Gomer Monarrez Lara	Corto plazo: La homologación, los principios rectores de equidad que nos permiten como entes públicos el tener la facultad de poder subir todo en los portales de las páginas web de cada ente público y esto tiene que ver con el acceso a la información.
	Mediano plazo: Va muy de la mano de la evaluación al desempeño, las auditorias de evaluación al desempeño son las que nos permiten medir un programa o una acción o bien un servicio que se esté brindando.
	Largo plazo: Todo lo que conlleva a que se tenga una estructura que permita como gobierno a hacer análisis de que es lo que está funcionando a nivel estado, me refiero al análisis consolidado.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	Corto plazo: El impacto que esto tiene en el manejo y eficiencia de los recursos, del presupuesto sobretodo.
	Mediano Plazo: En entes públicos que son demasiado grandes, el pregonar desde arriba la armonización contable requiere más tiempo, pero es cuestión de perseverancia, disciplina y seguimiento para que se logre la meta de cumplimiento total de la norma.
	Largo Plazo: Transparencia total e impacto mucho mayor en las metas por la buena aplicación del recurso económico que se reflejará en la consolidación nacional de la ACG.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	A nivel general, la expectativa más importante es poder comparar y evaluar cada estado y municipio para determinar políticas de prevención y recomendaciones contables.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas de Diputados de la Comisión de Fiscalización.

Los Legisladores exponen a través de la tabla 33 las expectativas que pretende esta Ley, cuyo objetivo es que mediante un proceso de armonización, lograr que la información generada por los entes públicos pueda ser armonizada, consolidada y fiscalizada, en consonancia con un sistema de transparencia de las cuentas públicas y un mejor manejo de los recursos públicos.

Están conscientes de que el proceso para su implementación ha sido lento y las dependencias gubernamentales se enfrentan día a día con diferentes problemáticas prácticas cuya resolución todavía está en proceso, hay mucho por hacer, ello dependerá de la voluntad política de los dirigentes, coordinadores y tomadores de decisiones en todos y cada uno de sus niveles en el estado de Sinaloa. En la tabla 34 se muestra la opinión del Presidente de la Comisión de Hacienda respecto

a las expectativas que considera pertinentes respecto al proceso de implementación de la AGC en los entes públicos.

Tabla 34
Expectativas de implementación de la ACG_Dip. Hacienda

Tiempo	Comentarios
Corto plazo	<ul style="list-style-type: none"> a) Diseñar de acuerdo con el CONAC el sistema de registro de la Contabilidad y la presentación de Estados Financieros para la presentación de las cuentas públicas. b) Emitir y Adoptar los Principios y Normas de la Contabilidad Armonizada. c) Formular los Catálogos de Cuentas, Guías Contabilizadoras y Manuales de Operación.
Mediano plazo	<ul style="list-style-type: none"> a) Evaluar el funcionamiento y los resultados obtenidos en la aplicación de las normas y sistemas. b) Desarrollar nuevos sistemas y Evaluar los disponibles en el mercado. c) Continuar con el proceso de Capacitación del Personal.
Largo plazo	<ul style="list-style-type: none"> a) Implementar nuevos sistemas y equipos de cómputo. b) Capacitar al personal en la utilización de los nuevos sistemas y los equipos. c) Evaluar los resultados obtenidos tendientes a la consolidación de la Armonización Contable.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevista a Diputado de la Comisión de Hacienda.

A partir de los resultados anteriores, Bolaños (2010) y Burneo (2014) enfatizan y coinciden con las aportaciones de los Diputados en que se requiere la intervención de las entidades fiscalizadoras para que la sociedad se entere del actuar de sus gobiernos. Por su parte, los titulares de la STRC y del CEAC en Sinaloa opinan en concordancia con el mismo tema, lo que se refleja en la tabla 35.

Tabla 35
Expectativas de implementación de la ACG_STRC y CEAC Sinaloa

Sujeto Colateral de estudio	Expectativas a corto, mediano y largo plazo
Titular de STRC	Corto plazo: Se contará con un área de fiscalización más clara y fácil de trabajar, cabe aclarar que a la fecha no han sido fiscalizados los entes públicos en temas de armonización contable.
	Mediano plazo: Sin duda esperamos una administración que cumpla cabalmente con la mayoría o lo ideal con todos los requerimientos de Ley.
	Largo plazo: Cien por ciento de eficiencia tanto de parte de los entes públicos como del producto del trabajo de los órganos fiscalizadores y de terceros para poder estar en condiciones de rendir cuentas y que los resultados se reflejen en la transparencia.
Titular de CEAC	A corto y mediano plazo: El tiempo de corto plazo ya no aplica porque ya pasó, en un mediano plazo tampoco aplica porque ya son siete años que lleva la contabilidad armonizada, entonces se requiere de una inmediata y correcta implementación de la ACG.
	Largo plazo: Llegar a consolidar pero todas las entidades federativas a nivel nacional, para ello tendrán que salir algunos lineamientos, algunos acuerdos, aunque CONAC ya tiene en su página la publicación de los informes de resultados de las entidades federativas.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas a Titular de la STRC y CEAC Sinaloa.

Se refleja el interés de cada uno de los sujetos colaterales de la presente investigación en los hallazgos mostrados en tabla 35, ya que por parte del titular de la STRC manifiesta sus expectativas en este rubro enfocadas en la fiscalización y el cumplimiento eficiente de la normativa que se verá reflejado en la rendición de cuentas y transparencia.

Por parte del titular de CEAC éste enfatiza que las expectativas a corto y mediano plazo ya están caducadas, es decir, como ya pasaron siete años desde el nacimiento de la LGCG se requiere de acciones inmediatas de aquellas entidades públicas de cualquier orden de gobierno para estar al día con los requerimientos de esta normativa y todos los acuerdos que ha emitido y continua haciéndolo el órgano rector, la CONAC, finalmente enfatiza y coincide con el titular de la ASE, Diputados José Menchaca López y Víctor Antonio Corrales Burgueño de la Comisión de Fiscalización y el Ex Presidente de la misma Comisión de Fiscalización, Jesús Gomer Monarrez Lara, en que la consolidación nacional de la cuenta pública será el parteaguas que marcará la diferencia entre el estado actual y la situación deseada de la ACG de manera integral y de esta manera se podrán hacer comparaciones, análisis y evaluaciones a nivel regional, estatal, nacional e internacionalmente.

El titular de la ASE, manifestó que las entidades públicas ya deberían de dominar el proceso de aplicación de la LGCG tanto en el aspecto contable como en el aspecto informativo, sin embargo las revisiones exploratorias en el tema indican que falta mucho por hacer, manifestando lo siguiente:

La capacidad en este tema de la gran mayoría de los funcionarios de los entes públicos está entre regular y malos, sin embargo hay gente capacitada, pero muy escasa, los mismos contadores públicos independientes que auditan a los entes públicos muy apenas conocen los temas de armonización contable, esto pasa en su mayoría.

Esta situación resulta complicada, puesto que lo ideal debería de ser que existiera algún organismo que evaluara los conocimientos y habilidades para poder identificar si realmente son competitivos los responsables de despachos independientes de aplicar auditorías externas a las dependencias públicas y más aún los conocimientos de los funcionarios públicos en esta materia.

Retomando a Reta (2013), puntualiza que desde su punto de vista, tenemos una Administración Pública que en la actualidad no está apta, no tiene la fortaleza para encarar los enormes retos que enfrenta el país, tenemos una administración desorganizada, costosa y con temores a veces por excesos de la Ley y de los sistemas de control, sintetizando: una Administración que estimamos

de ineficaz e ineficiente, escenario que coincide en parte con los argumentos antes descritos por el titular de la ASE. Respecto a las características de la implementación el titular de finanzas de SAGYP manifiesta que en la transparencia y expresa lo siguiente:

Ha sido muy eficaz, incluso los entes que se dedican a realizarnos auditorias por lo menos en mi caso se han ido encantados, ya que ellos dicen que es mucho más sencillo el análisis, obviamente lo que hacen primero es lo cualitativo cuando te hacen las preguntas pero al final en lo cuantitativo se van más rápido y eso tiene un mayor flujo y tienen mayor tiempo de respuesta y obviamente se genera un buen ambiente en el manejo del recurso.

Lo anteriormente expuesto no coincide con los argumentos del auditor independiente al manifestar que ni los propios auditores externos están revisando completamente las disposiciones totales normativas de la CONAC, se han limitado a revisar la aplicación de los egresos y el origen de los recursos recibidos, mucho menos la mayoría de los funcionarios de los entes públicos, como se mostró anteriormente, se consultó también al contador y al ingeniero que en ese tiempo hacía las veces de contador en curso de la SAGYP y no supieron que contestar al respecto, se concretaron a quejarse por el aumento de trabajo y a las ventajas de tener un sistema electrónico contable.

Para complementar los comentarios antes expuestos, a continuación se muestra en la figura 20 los resultados obtenidos de las encuestas aplicadas a contadores públicos del padrón de despachos externos de la ASE.

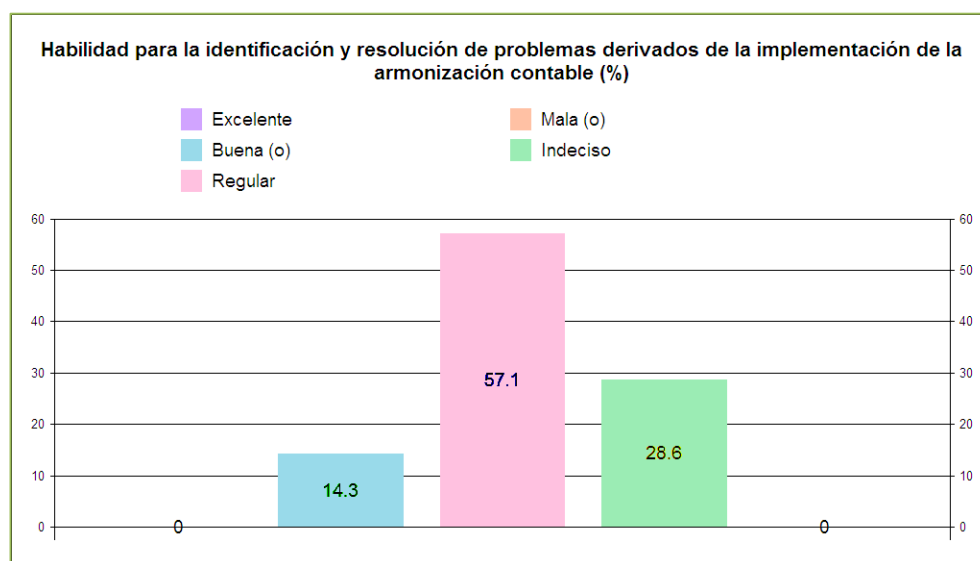


Figura 20. Identificación y resolución de problemas derivados de la ACG.

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE - Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

En la figura 20 se muestra que la mayoría de los encuestados respondió con un 57.1% que la habilidad para la identificación y resolución de problemas derivados de la implementación de la armonización contable es regular, es decir, no es confiable en su totalidad la toma de decisiones para hacerle frente a las situaciones especiales que se deben atender para resolver las diferentes complicaciones derivadas de la normativa en cuestión.

Lo anteriormente expuesto, quiere decir que la mayoría de los funcionarios de los entes públicos no está totalmente actualizado para atender eficaz y eficientemente los asuntos derivados de la LGCG.

Las razones anteriores nos dan la pauta para expresar que la implementación de la contabilidad gubernamental en los entes públicos se encuentra en etapa media, es decir, se han adoptado las normativas de CONAC pero aún no se han implementado de manera cabal.

Parece un tanto ambicioso, pero es realmente necesario para poder lograr las metas y objetivos propuestos por el máximo órgano rector que es la CONAC para el logro de la ACG en Sinaloa y a nivel Nacional, todo ello dependerá de la voluntad, compromiso, seguimiento, coordinación, detección y solución de conflictos de toda índole de todos los responsables de este fenómeno, incluyendo en este proceso a los Legisladores del H. Congreso del estado de Sinaloa, la ASE, CEAC, STRC, y principalmente de los funcionarios públicos quienes tienen el compromiso del buen ejercicio de los recursos económicos públicos.

Con lo vertido por los sujetos de estudio directos y colaterales, se observa que palpan los cambios, sin embargo, de acuerdo al estudio de campo y a los argumentos que arrojan las entrevistas y encuestas se percibe que aún se encuentran en etapa de arranque, hay avances pero admiten que se encuentran en etapa inicial de la ACG, uno de los factores que ha contribuido a percibir ese cambio inicial, es la llegada de la tecnología a través del software contable y la estructuración del catálogo de cuentas, hecho que se considera mínimo respecto a la implementación de acuerdo a los lineamientos del órgano rector CONAC.

Bajo esta perspectiva, de acuerdo a la información obtenida mediante sesiones de observación, análisis fotográfico, documentos internos, entrevistas y encuestas, se considera que con los resultados que se presentan en este apartado referentes a identificar las características de la ACG en la SAGYP Sinaloa, queda resuelta la interrogante específica 1 y se alcanza a cubrir satisfactoriamente el objetivo específico 1 que orienta los esfuerzos de estos trabajos.

4.3 Proceso de implementación de la ACG en SAGYP que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia

El reto más importante dentro de este contexto, es el proceso que se debe de llevar a cabo para lograr una adecuada ACG, en base a los lineamientos y normatividad generada a partir de la LGCG y debido a sus propias necesidades de información y de rendición de cuentas cada nivel de gobierno creó su propio CEAC que coordinará el cumplimiento del marco normativo. Para ello, es necesario la integración de todos los elementos con los que cuente cada ente público, como son: el capital humano, tecnologías, procedimientos, normatividad y estrategias, así como el análisis de cada elemento y su entorno para lograr con éxito dicho proceso.

Los anteriores elementos son cruciales para llevar a cabo un proceso de implementación exitoso de la armonización contable en la administración pública, para investigar los aspectos anteriores en los sujetos directos del presente estudio se presenta el objetivo específico número 2: Identificar los procesos de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia, por lo que se le preguntó a el titular de finanzas ¿Qué procesos en la implementación de la ACG en los diferentes entes públicos considera que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?

El proceso es general, primero que nada se toman los recursos autorizados, la unidad de transparencia llega y nos dice: este es tu techo presupuestal, aquí tienes tus recursos, ¿haber como lo ejerciste? el segundo paso es decirles: aquí tenemos nuestra propuesta de presupuesto eso es lo que nos autorizó la Secretaría de Finanzas y los desglosamos de esta manera; ya que se desglosa se monta en el programa Contpaq y se abren las cuentas en el catálogo y ya de ahí se va generado cada solicitud de pago en la cual radica el recurso y ese mismo recurso ya tiene un nombre y un apellido a donde va a ir a dar, es decir, ya está etiquetado.

Se denota que consideran a este fenómeno exclusivamente numérico, es decir, lo mismo que hacían antes, pero ahora tienen un catálogo de cuentas autorizado para homologarse, se percibe que hasta ahí llega el proceso para dar cumplimiento a la norma, esto se puede cruzar con la siguiente aportación del titular de finanzas de la SAGYP:

Debo aclarar que no estamos al 100% con la armonización contable, es decir, no nos vamos muy a fondo de esto, debemos ser claros, aunque ya estamos cerrando nuestro ciclo no debemos de engañarnos.

Lo anterior se contrasta en entrevista con el contador de la misma dependencia, como se muestra en las siguientes líneas:

El que esté la información capturada en el sistema de contabilidad, puesto que estamos listos para recibir auditorías y entregar cuentas claras de la aplicación de los recursos, con eso cumplimos con la rendición de cuentas y transparencia, todo está ahí en el sistema.

Es posible confirmar los anteriores argumentos y cruzarlos con lo aportado en entrevista con el auxiliar contable de SAGYP, el cual manifiesta:

Pues está mucho mejor, ya que antes teníamos un catálogo diferente para cada programa o para cada recurso que recibíamos, ahora todo está más simplificado, si ocupamos saber los gastos de cierto tipo es mucho más fácil, antes eran diferentes cuentas y no coincidía muy bien el rubro. A nosotros nos cae el recurso, vienen y nos hacen auditorías de la ASE y transparencia, les damos a estas personas los gastos, los egresos y lo que sobra al término del ejercicio se regresa a la Secretaría de Finanzas.

Por las ideas antes expuestas se puede comprobar que para el auxiliar contable que hace las veces de encargado de la contabilidad en SAGYP todo el proceso de implementación de la contabilidad gubernamental se concreta en la novedad de estar operando el sistema electrónico Contpaq y la estructura del catálogo de cuentas integrado y detallado de acuerdo a la tipología de los recursos

En el caso del titular del CEAC, éste tiene claro el objetivo del proceso completo de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada, el cual dice lo siguiente:

En realidad, todos los procesos de un sistema en donde están sembrados todos los acuerdos que ha emitido la CONAC desde el plan de cuentas, momentos contables, clasificadores, matrices de conversión y otros tipos de acuerdos de patrimonio, son procesos que se han ido sembrando en los sistemas electrónicos para que estos en un momento dado estén preparados para generar la información financiera que la Ley exige, contribuyen de una manera general a que haya una transparencia y una mejor rendición de cuentas, pero también, adicionalmente a todos esos procesos que están ahí contemplados hay otros procesos que van ahí y pegan mucho más ya que coadyuvan en la transparencia y rendición de cuentas como lo es el Presupuesto Basado en Resultados (PBR), este nos marca indicadores estratégicos en los diferentes programas, los niveles de desempeño muy claramente y los beneficios que hay en cada proyecto, definitivamente el PBR creo yo que es el que marca más el beneficio en una rendición de cuentas y transparencia, sin restarle importancia a todos los procesos que

conlleva un sistema para que este llegue a su meta final que es la producción de la información financiera.

Definitivamente la información que se publica en las páginas web, le brinda una contribución al ciudadano para que analice las finanzas de los entes públicos, ya que se pudiera apreciar en un momento dado, la claridad de la rendición de cuentas y evaluar parcialmente la transparencia de una manera gradual, porque van los estados financieros que permitirían al ente tomar decisiones importantes y claras, sin embargo eso no forma el todo como proceso de contabilidad gubernamental armonizada como lo expresa el funcionario antes mencionado.

Otro punto interesante que menciona el funcionario del CEAC, es que los productos adicionales como lo es el PBR que va de la mano con la correcta ejecución de la ACG y aportan ambos en la rendición de cuentas y transparencia.

Acerca del punto de vista del titular de la STRC emite la siguiente opinión respecto a este mismo cuestionamiento:

Todo el sistema nivel integral de la contabilidad gubernamental armonizada es importante en los procesos, me refiero al cumplimiento de muchos aspectos de la información financiera y presupuestaria, toda la información a la que la ciudadanía tiene derecho a tener conocimiento de las finanzas públicas, del actuar de los entes de gobierno, todo el proceso lleva la intención de contribuir en la transparencia y rendición de cuentas, de tener informada a la ciudadanía y otros interesados respecto a toda la información de los entes en los portales de internet de cada uno.

Coincide el titular de la STRC con el titular de la CEAC que la correcta producción de información financiera por si sola contribuye en la transparencia y rendición de cuentas, que el hecho de que exista obligatoriedad de incluir en la página web la información de la cuenta pública cumplen con la ciudadanía y con el resto de interesados en la difusión de la información de las finanzas gubernamentales. La información que no precisó el funcionario de la STRC, es sí esa información debería estar publicada en tiempo y forma para que los interesados puedan hacer sus consultas en el momento que marca la normativa.

En la figura 21 se muestran los resultados obtenidos de las encuestas aplicadas a contadores públicos del padrón de despachos externos de la ASE que genera la opinión de estos respecto a los compromisos de los entes públicos para cumplir con el calendario de obligaciones para difundir la información financiera en las plataformas electrónicas de cada uno.

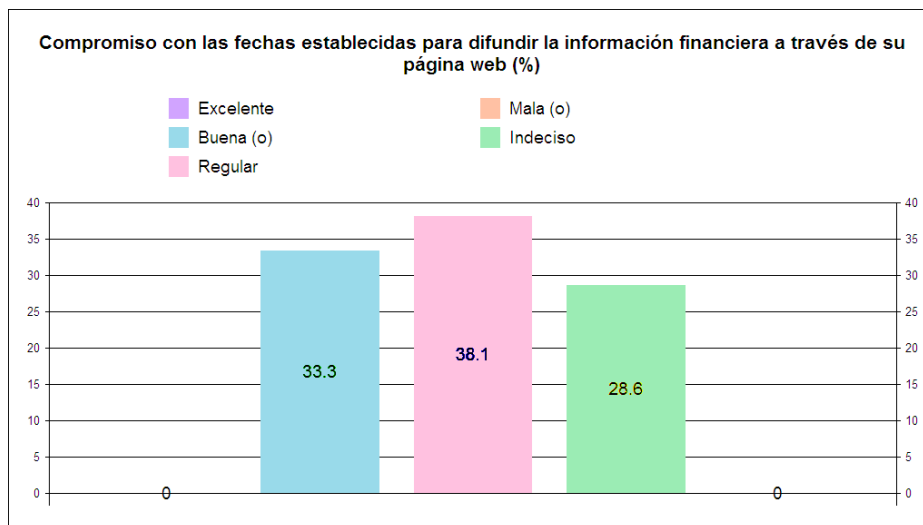


Figura 21. Difusión de la información financiera de los entes públicos

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE - Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

De acuerdo a la figura 21 indica que en base a los resultados derivados de las encuestas a despachos externos de la ASE un 38.1% de la muestra seleccionada dice que es regular el cumplimiento para atender el compromiso con las fechas establecidas para difundir la información financiera a través de las páginas web de cada ente público, le sigue un 33.3% de los resultados que dicen que es buena y muy cercano el porcentaje y opuesto el resultado con un 28.6% que afirma que es malo el compromiso antes mencionado, los hallazgos anteriores indican que aún falta mucho por hacer respecto a este punto.

Para mantener la confianza de la ciudadanía y el ejercicio de un control democrático será todo un reto en las instituciones públicas de México, y esto no siempre es fácil de lograr. Respecto a la rendición de cuentas son elementos centrales en cualquier sistema de gobierno y sus cuestionamientos se van impactados por las tecnologías de la información (Brown, 2013). En contraste con las opiniones anteriores, el titular de la ASE, resalta la importancia de la oportunidad de la publicación en cuanto a su fecha de presentación y en la forma adecuada, de acuerdo a los siguientes argumentos:

El objetivo fundamental de la contabilidad gubernamental es que haya una mejor transparencia y una adecuada rendición de cuentas. Se deben de dar en la medida que toda la información contable que se maneja en los entes públicos sea transparentada a través de los portales de internet y además que la rendición de cuentas sea oportunamente presentada

ante las instancias correspondientes y que la ciudadanía, los funcionarios públicos, en fin, todos los interesados externos pueda disponer de la información de las cuentas públicas en la plataformas de internet, que no exista traba alguna para que cualquier persona física pueda acceder a la dependencia que quiera y tengamos adecuadamente transparencia y rendición de cuentas.

Se considera que omitió que mencionara un elemento de suma importancia en este apartado al funcionario de la ASE, el hecho de que una vez que los órganos fiscalizadores auditen la cuenta pública de cada dependencia puedan validar en su totalidad sí efectivamente se están apegando a todos los procesos para ratificar el cabal cumplimiento de la rendición de cuentas y por ende, la transparencia.

Ahora bien, el titular de ASOFIS enlistó los procesos de la implementación de la ACG que considera que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia en los entes públicos, como se muestra a continuación:

- a) Conocimiento pleno de las leyes en la materia, así como de la normatividad adicional que debe de conocer todo servidor público, ya que de no acatarla será sancionado.
- b) Valores éticos y de Conducta de los servidores públicos.
- c) Compromiso Social y de familia.

Llama la atención como encierra en el inciso a, el titular de ASOFIS, toda la parte reglamentaria que deben de conocer los funcionarios de los entes públicos y los efectos en caso de incumplimiento, por otra parte, para el resto de los procesos le apuesta a los valores éticos, de conducta, compromiso social hasta llegar al compromiso de familia, se presiente que estos últimos marcarían un estado ideal en el quehacer de la Administración Pública en México, de lo cual de acuerdo a publicaciones diversas intuimos que en México estamos un tanto lejanos de alcanzar esta premisa.

Por su parte, el Presidente de la Comisión de Hacienda del H. Congreso del estado de Sinaloa, el Dip. M. Aarón Rivas Loaiza, emitió su opinión respecto a los procesos de la ACG que contribuyen en le rendición de cuentas y transparencia, de la siguiente manera:

Considero que los que coadyuvan a lograr la uniformidad en los registros contables para facilitar el análisis comparativo y el registro la contabilidad en tiempo real, para tener la certeza que todos los eventos financieros y económicos fueron registrados en el período contable que corresponda.

Aunque parece básica la opinión, resulta crucial puesto que es el punto de partida para generar el resto de los procesos derivados de la normativa.

Los legisladores Comisionados a la Fiscalización emitieron diversas y muy variadas opinión en esta interrogante, lo cual se expone en la tabla 36 a continuación:

Tabla 36
Procesos de ACG que contribuyen en la RC y T_Dip. Fiscalización

Nombre del Diputado	Descripción de los procesos
Jesús Gomer Monarrez Lara	Los que permiten tener una evaluación al desempeño, tener adecuadamente el presupuesto basado en resultados, la información en tiempo real, la capacidad de tener todas las contabilidades en un mismo sistema que permita tener la métrica de las asignaturas de los libros de cada uno de los entes.
José Menchaca López	La delimitación de un correcto plan de cuentas y guía contabilizadora dentro de un sistema contable, permiten que las operaciones se reconozcan de acuerdo a su naturaleza e inclusive el tipo de recursos y la unidad ejecutora del gasto, con ello facilita las labores de fiscalización y por ende la transparencia y rendición de cuentas.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	Los procesos son desde la capacitación de la normativa hasta la adaptación eficiente del nuevo sistema. Que la administración pública se guie bajo el principio colegiado del trabajo en equipo, de toma de decisiones colegiadas, de evaluación permanente y de seguimiento no solo de rendición de cuentas para auditorías, sino del seguimiento en relación a la experiencia a las observaciones que se puedan tener para mejorar el funcionamiento de todo este sistema y que estén vinculadas bajo la regla de la mejora continua para que puedan contribuir con una eficiente redición de cuentas aunada a la transparencia.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	La correcta ejecución del Presupuesto Basado en Resultados y el Sistema de Evaluación al Desempeño Normativo, Contable, Administrativo y Financiero.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas de Diputados de la Comisión de Fiscalización.

Como se puede observar en la tabla 36 los legisladores de la Comisión Permanente de Fiscalización coinciden y le apuestan a que los procesos que coadyuvarán para fortalecer la rendición de cuentas y la transparencia son las auditorías, controles y seguimiento de las observaciones derivadas de estas, reconocen también el papel que juega el PBR, el Sistema de Evaluación al Desempeño, la consolidación de la cuenta pública a nivel estatal y sin que sea menos importante, el que los funcionarios públicos que estén vinculados de una u otra manera con la ACG estén constantemente capacitados y obviamente el personal que directa o indirectamente operen en las actividades contables, financieras, presupuestales y/o jurídicas en los diferentes entes públicos.

Asimismo, cuando se le cuestionó al titular de finanzas de la SAGYP respecto a que sí la información contable, presupuestal y financiera publicada en el sitio de internet ha beneficiado en la rendición de cuentas y transparencia, éste respondió positivamente al cuestionamiento y lo justificó de la siguiente manera:

Me ha ahorrado mucho trabajo, ya que por ejemplo: en los programas nos autorizan cierta cantidad para apoyo a productores mismos que en la página de internet donde se difunde la información se puede observar a cuantos productores se apoyó, a que organizaciones con determinado número de productores y el monto fue de determinada cantidad, se publica la información y ya es transparente. De esta manera ya no estoy con el pendiente de que me estén bombardeando con el acceso de las solicitudes de información, porque ya la publiqué, obviamente lo hacen, pero descanso en mucho en ese tipo de información y ¿qué pasa? A mí me sirve también porque al momento de entregar las cuentas ya viene armonizado desde la página, desde cuando recibimos los recursos, los importes y los resultados que obtuvimos y ya está todo claro; lleva un segmento de operación, proyectos y toda la administración de los recursos, la entrega a quienes y cuánto dinero se entregó, obviamente que sí quieren profundizar en algún tema pues para eso están las solicitudes de información de CEAIP Sinaloa.

Por los argumentos que emite el titular de finanzas de la dependencia gubernamental seleccionada en la presente investigación, se puede apreciar que considera que el hecho de exhibir la información de la aplicación de los recursos públicos por programas y sus beneficiarios ya está seguro del cumplimiento con la rendición de cuentas y transparencia y eso le brinda tranquilidad.

Por parte del Contador y el auxiliar contable del mismo ente público en cuestión, expresan que desconocen si se cumple o no al respecto. Por su parte, el titular de finanzas de SAGYP cuando se le cuestionó el por qué cree que cumple o no, la ACG en SAGYP con la transparencia, respondió que está de acuerdo en que si cumple con la transparencia, sin embargo también considera que es muy ambiguo el tema, porque realmente no se han incluido de lleno con la armonización contable, no se ha aterrizado, así lo expresó.

Lo anteriormente manifestado se contrapone al cuestionamiento anterior y deja lugar a dudas en relación a lo que representa la ACG respecto a su implementación y los efectos que debería de producir con la difusión de la información, lo que es la rendición de cuentas y la transparencia.

Para dar respuesta a la interrogante de este apartado, se complementó con el siguiente cuestionamiento adicional, el cual dice lo siguiente:

En relación al proceso operativo, financiero y administrativo para lograr la implementación de la ACG, de acuerdo a su experiencia, ¿Qué brechas identifica entre la situación actual y el estado deseado para cumplir con los requerimientos de rendición de cuentas y transparencia en la AP?

Hay que destacar la opinión por parte del titular de la STRC, la cual es la siguiente:

La situación actual se limita a que la norma está muy bien diseñada, muy clara, los formatos están establecidos desde hace varios años, ya la parte de la socialización ya la pasamos, la ASE revisa los formatos y el contenido de esos documentos, nosotros todavía no lo hacemos como parte del proceso de auditoría, este año 2017 ya vamos a empezar con el trabajo de auditar los temas de armonización contable.

Entonces se considera que el titular de la STRC tiene muy clara la situación actual, que el juicio del estado ideal lo podrán emitir hasta que tengan los resultados de las primeras revisiones del análisis documental en la materia, ya que desahoguen todos los procedimientos de auditoria, por lo tanto la brecha entre una situación y otra dependerá de las observaciones preliminares que obtengan derivado las pruebas que arrojen las auditorías de armonización contable en el ejercicio 2017, hasta entonces tendrán un panorama concreto.

En relación con la opinión de los legisladores de la Comisión permanente de Fiscalización se muestran los resultados en la tabla 37.

Tabla 37
Brechas de la ACG en Sinaloa_Dip. Fiscalización

Nombre del Diputado	Descripción
José Menchaca López	En el estado de Sinaloa las brechas importantes que se detectan es que por el tamaño del órgano del Poder Ejecutivo, el cual además de sus Secretarías de Despacho, debe de integrar la información de los demás Poderes (Judicial y Legislativo), es el volumen de operaciones que realiza, lo cual requiere de un sistema robusto que permita sobre todo el poder consolidar la información de todos los entes que la integran.
Jesús Gomer Monarrez Lara	Me atrevería a decir que la principal brecha para cumplir con la rendición de cuentas y transparencia es presupuestal, en un 90% para poder llegar al estado deseado en la armonización contable viene implícito también dentro de las modificaciones que se dieron el año anterior que sería la Ley Anticorrupción. El estado ideal deseado es poder buscar elevar hasta cierto punto la calificación crediticia.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	Las brechas son muy variables, van a depender de la buena voluntad de los funcionarios públicos, yo insisto que va a depender también de toda la gente que está involucrada en la temática y por otra parte despejar todas aquellas lagunas que la propia ley establece en relación a la implementación del sistema, en ocasiones la ley genera confusiones y se deben ir acotando las brechas en ese sentido. Concluyo que las brechas radican en el convencimiento del equipo para poder caminar juntos en un modelo como este, en una nueva forma de operar la contabilidad de los entes públicos.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	La brecha aún es amplia. La no permanencia de servidores públicos especializados en el tema de contabilidad gubernamental es un verdadero obstáculo, es decir, no hay servicio profesional de carrera, por lo que cada 3 o 6 años cambia casi la totalidad del personal del área y eso es un verdadero estancamiento de los avances que posiblemente se habían logrado.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas de Diputados de la Comisión de Fiscalización.

Como se puede observar en la tabla 37, la percepción de los legisladores y ex legisladores en el punto de la brecha entre el estado actual y el deseado en ACG en los entes públicos en Sinaloa, presenta diversificación de situaciones, sin duda alguna todos mencionan puntos nodales en los que de aplicarse los coordinadores de comités, organismos y otros tomadores de decisiones de la ACG del orden público y que se enfocaran en el atender las debilidades para convertirlas en fortalezas y con ello alcanzar el óptimo ideal para lograr dirigir una exitosa armonización contable se alcanzarían avances significativos en variados sentidos que coadyuvarían en la rendición de cuentas y transparencia.

Así pues, la brecha se aprecia marcada respecto de lo que falta por hacer entre el estado actual y el deseado en la ACG, pero a como lo manifiesta el titular del CEAC en entrevista sostenida “los entes estatales están en óptimas condiciones y la diferencia radica en los entes municipales”, ahí es donde percibe principalmente la debilidad el funcionario público.

Por su parte el Presidente de la Comisión de Hacienda, el Dip. Aarón Rivas Loaiza expresó su opinión al respecto, misma que se aprecia en la tabla 38.

Tabla 38
Brechas de la ACG en Sinaloa_Dip. Hacienda

Proceso operativo	
a)	La transición de un sistema a otro está ocasionando problemas operativos fundamentalmente en los Municipios.
b)	La capacitación del personal operativo debe ser más constante en el uso de la herramienta informática y del conocimiento de la LGCG.
Proceso financiero y administrativo	
a)	Las limitaciones presupuestales en los Estados y Municipios han obstaculizado la adquisición del Hardware necesario para obtener una situación óptima en el registro oportuno y la rendición de cuentas en tiempo real.
b)	Las necesidades apremiantes en obra pública y servicios a la comunidad han priorizado el destino de los recursos públicos para su atención y queda rezagada la adquisición de equipo de cómputo y actualización de sistemas para desarrollar la implementación deseado de la contabilidad gubernamental armonizada.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevista con Diputado de la Comisión de Hacienda.

Resultan interesantes las aportaciones representadas en la tabla 38 por parte del Dip. Presidente de la Comisión de Hacienda del H. Congreso del Estado de Sinaloa, puesto que el cambio radical de una contabilidad tradicional a una armonizada implica constancia en la capacitación al personal más aún en los procesos de cambio de la estructura de gobierno y que los sistemas electrónicos sean los adecuados para poder alcanzar los objetivos deseados.

En el mismo sentido del tema, resalta la atención las aportaciones de parte del titular del CEAC Sinaloa, en el que considera una brecha entre la situación actual y estado deseado de la ACG:

Hay un término que se llama *adopción*, que quiere decir que todo acuerdo que emite el CONAC que publica en el DOF se manifieste, entonces, en adopción estamos al 100% de publicación en nuestro estado de Sinaloa, pero la *implementación* ya es otra cosa, es que dentro de un sistema o una solución tecnológica de un ente público se empiecen a sembrar o aplicar todos los acuerdos que emite CONAC para llegar a generar correctamente y cabalmente la información a detalle de las finanzas públicas de cada ente.

La opinión de la titular de la CEAIP en este mismo sentido al cuestionamiento anterior, es la siguiente:

Para poder cumplir con los requerimientos de rendición de cuentas y transparencia en la Administración Pública, hasta el momento se ha dado un paso importante, sin embargo debido a la forma en que se encuentra disponible la información financiera en algunos entes públicos o la manera de procesarla para ajustarse a la normatividad que le aplica, ha sido difícil lograrlo.

A partir de este modo y de acuerdo a publicaciones de Anesi-Pesina, Nasi y Steccolini (2008) coinciden en que los intentos de estudiar las consecuencias de las reformas sobre la nueva gestión pública no han tenido los resultados deseados, ya que se observan brechas significativas entre lo esperado y los cambios reales.

Hay que hacer notar que de acuerdo a la experiencia del titular del CEAC Sinaloa existe una importante brecha entre lo que es la adopción y por otra parte la implementación de la ACG, de acuerdo al estudio de campo en el ente sujeto a revisión, SAGYP, eso precisamente es lo que se ha detectado, el que efectivamente se hayan adoptado ciertas características que impone la LGCG como lo es el hecho de apegarse a un catálogo de cuentas para poder estar en condiciones de homologar la cuenta pública, obviamente ese requerimiento motivó a tener un sistema electrónico contable pero lo que concierne a los acuerdos y sus respectivas modificaciones de parte del órgano rector CONAC que se refiere a insertarlo y alimentarlo en el mismo sistema para cumplir con el resto de todos los acuerdos, es muy distinto y ahí está enmarcada la principal diferencia entre el estado actual y el deseado en SAGYP.

La brecha digital entre niveles de gobierno se caracteriza al igual que la brecha entre individuos y empresas principalmente por las diferencias estructurales entre aquellos

gobiernos que tienen recursos y un plan de acción para invertir en tecnologías de información y comunicaciones y aquellos gobiernos que no los tienen, así los diferentes municipios, alcaldías, distritos, estados o formas representativas de gobierno, dependiendo del modelo que esté plasmado en sus leyes fundamentales (Hidalgo, 2016).

Podemos distinguir que existen factores que inciden directamente en ellos como la infraestructura en equipamiento informático y de comunicaciones, y la manera en que interactúan con los demás entes de gobierno interno, secretarías de Estado, portales web de servicios, de rendición de cuentas y de transparencia, entre otros.

La respuesta que emitió el titular de finanzas de SAGYP cuando se le cuestionó sobre los aspectos que considera que se pudieran mejorar en la ACG respecto a la transparencia, éste respondió lo siguiente:

Ahorita estamos en el punto de empuje porque ya está la Ley y es una inercia que todos traen, sin embargo, esto no nos facilitan el trabajo, ya que muchas veces les decimos a nuestro personal que es necesario realizar esas actividades complementarias y nos dicen que es mucho trabajo, creo que es cuestión de cultura, tal vez rendimos cuentas en números respecto de lo que se ha aplicado y ellos sacan otra historia de lo que estamos hablando, entonces habría que analizar lo que viene en la ley con lo que quieren en realidad que quede plasmado en la página, que se traduzca bien lo que en realidad quieren que se publique, que por así decirlo, hablemos el mismo idioma para que no haya malos entendidos de ninguna de las partes.

Resaltan a la vista los factores que inciden en la implementación de la ACG y que afectan la transparencia, se aprecia también la preocupación por el incremento de trabajo y la falta de cultura y compromiso que genera la armonización contable en SAGYP por parte del personal operativo, otro aspecto que llama la atención es la desconfianza que genera por parte del titular de finanzas el hecho de que percibe lagunas en la Ley y no está seguro realmente de lo que se debe de publicar en la página electrónica de la dependencia, si realmente se cumple o no con la transparencia.

En el mismo sentido, el contador de la dependencia argumentó que desconoce esos resultados ya que los funcionarios de alto nivel en la dependencia son los que han recibido la capacitación y ellos son los que están enterados de esos temas. Los sujetos colaterales de estudio manifiestan lo que aporta la LGCG en la transparencia, lo que se relaciona en la tabla 39 para mejorar su comprensión:

Tabla 39**Aportaciones de la LGCG en la Transparencia_CEAC, STRC, ASE y ASOFIS**

Sujeto Colateral de estudio	Consideraciones
Titular del CEAC	la LGCG en su Título V que se llama de la Transparencia y discusión de la información financiera, desde el Artículo 56 hasta el 83 nos habla de la obligación de los entes públicos a subir su información financiera, contable, presupuestaria y programática a la página web del ente público en un máximo de treinta días al término de cada trimestre, lo del patrimonio en la información trimestral no es obligación que lo suban, eso se sube en las cuentas públicas semestrales o anuales, entonces la LGCG en este Título V aporta en un 100% a que la información financiera vaya regulada de manera normativa y que de una transparencia tal como lo indica la norma.
Titular de la STRC	Como órgano fiscalizador y de transparencia nos da una gran fortaleza, la LGCG en su Capítulo V establece las obligaciones a las que están sometidos todos los entes públicos para publicar la información en los medios electrónicos, esto le da la certeza a la ciudadanía de que la información va a estar ahí disponible para su escrutinio, una información de calidad, entendible, armonizada y con un adecuado soporte documental.
Titular de la ASE	La LGCG trae varios capítulos y uno de ellos precisamente es el de la información financiera, debe de estar enmarcada en los principios generales de contabilidad y dentro de esos tiene necesariamente que publicarse a través de los medios de comunicación para que pueda ser transparente. Yo creo que sí no le damos la importancia que tienen estos medios de comunicación a través de internet no vamos a ver el cumplimiento que merece la información financiera de acuerdo a esta normativa.
Titular de ASOFIS	<ul style="list-style-type: none"> a) El Establecimiento de una rectoría de la armonización contable que da vida al Consejo Nacional de Armonización Contable, integrado por funcionario públicos de los tres niveles de gobierno, que regulará su implementación, control y evaluación. b) Un sistema de contabilidad gubernamental integral que da vida a la cuenta pública. c) Disposiciones que conforman la estructura en que se deberá de integrar la información contable, presupuestal, programática y demás que le sea requerida a las entidades federativas y entes públicos, misma que deberá de ser clara, confiable comparable, oportuna y suficiente. d) Disposiciones para el registro patrimonial en el sistema de contabilidad gubernamental. e) Disposiciones para las entidades federativas y municipios para la presentación de la cuenta pública.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas a funcionarios públicos de CEAC, STRC, ASE y ASOFIS.

Como se puede observar en la tabla 39 los funcionarios públicos titulares arriba enlistados están completamente seguros que la LGCG fortalecerá la transparencia, están conscientes de las obligaciones que enmarca la citada Ley para los entes públicos, aseguran que los funcionarios públicos son responsables directos de la aplicación correcta de las finanzas públicas y tienen el deber de exhibir la información financiera generada a través de los medios electrónicos, esto sin duda le dará certeza a la ciudadanía de que la información va a estar ahí disponible para consultarse y analizarse a detalle lo cual coincide de acuerdo con lo manifestado en entrevista por la titular de la CEAIP dice:

La LGCG permite la armonización de la información financiera generada por los diferentes entes públicos, la cual están obligados a publicar en los portales de internet de los mismos;

esto permite a los ciudadanos tener acceso a dicha información y hacer uso de la misma de acuerdo a sus intereses.

Indiscutiblemente, muy atinado el comentario de la titular de la CEAIP en este apartado, puesto que ese es el objetivo principal que motiva a la LGCG.

Explica también el Titular de la STRC que es una fortaleza esta Ley para efectos de su función como órgano fiscalizador y saben que el escrutinio de la información a través de los portales de internet de cada ente público brindará la transparencia a la ciudadanía y a terceros que la consulten con otros fines. Por otra parte, le apuestan a que el órgano máximo rector, la CONAC regulará su implementación, control y evaluación.

De acuerdo con la experiencia del Presidente de la Comisión de Hacienda del H. Congreso del Estado de Sinaloa, cuando se le cuestionó sobre las aportaciones de la LGCG en la transparencia, respondió:

Al vincular el ejercicio presupuestal con el registro contable en tiempo real, da como resultado que los informes periódicos, la cuenta pública anual y la emisión de información clave para la toma de decisiones sobre las finanzas públicas. Otra aportación importante es el hecho de conocer los saldos en tiempo real de los activos, pasivos, ingresos, egresos y la información patrimonial con ello facilitará la fiscalización de las cuentas y la evaluación del ejercicio presupuestal.

Como se puede observar, el Presidente de la Comisión de Hacienda considera que las aportaciones de la LGCG contribuyen eficientemente en la toma de decisiones de las finanzas públicas y por ende, facilitará el proceso de fiscalización, lo que se encausará en la transparencia.

A través de las propuestas anteriormente expuestas, se retoman las aportaciones de Bojórquez, Manzano y Uc (2015) quienes plantean que uno de los propósitos de la Administración Pública es identificar la mejor forma para utilizar los recursos de manera más eficiente para cumplir con éxito las obligaciones que por Ley tienen los gobiernos en todos los ámbitos y por ende se facilitará el proceso de fiscalización.

A continuación se contempla en la tabla 40 las experiencias de los Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización respecto a las aportaciones que consideran pertinentes de la intervención de la LGCG y sus efectos en la transparencia.

Tabla 40
Aportaciones de la LGCG en la Transparencia_Dip. Fiscalización

Nombre del Diputado	Aportaciones
José Menchaca López	Sienta las bases del proceso de transparencia puesto que su finalidad es el armonizar las cuentas públicas en todos los niveles de gobierno, con ello facilita la labor de fiscalización y permite a la ciudadanía consultar dicha información, esto último al amparo de la Ley de transparencia. Así mismo, la LGCG, crea al ente facultado para poder emitir lineamientos, normas y acuerdos referentes a la armonización contable, el CONAC (Consejo Nacional de Armonización Contable).
Jesús Gomer Monarrez Lara	Aporta muchísimo, poniéndose en el lugar de los ciudadanos, éstos desean tener gobiernos eficientes, que sus gobernantes tengan en primer lugar: la prudencia financiera, en segundo lugar, la transparencia necesaria y en tercer lugar, el resultado de su ejecución de su acción, en otras palabras, el resultado de la ejecución de la política pública, entonces la LGCG fortalece los mecanismos que el ciudadano busca para que los dineros del pueblo estén transparentes en su totalidad y que permita una aplicación justa al momento de la aplicación de la política pública determinada de gobierno.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	A como está diseñado el sistema obliga a operarlo con legalidad, da también mayores posibilidades a que los recursos etiquetados se apliquen correctamente, que sean respetados para el fin que fueron creados, va también encaminado a que se respeten las reglas de operación de cada programa y por ende la eficiencia, la productividad, la rendición de cuentas y la transparencia se garantiza en este nuevo modelo de contabilidad armonizada en la administración pública a nivel regional, estatal y nacional.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	Aporta mucho, desde la comparación contable, la ejecución, elasticidad y calidad del gasto, así como también la integración presupuestal al registro contable, el registro de la contabilidad acumulativa, la medición al desempeño, la armonización contable, y la conformación de capital humano capacitado y especializado en el manejo de recursos públicos.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas con Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización.

Definitivamente, como se contempla en la tabla 40, los Diputados y ex diputados de la Comisión de Fiscalización del H. Congreso del estado de Sinaloa están seguros de los múltiples beneficios que aporta la LGCG en la transparencia, iniciando por el hecho de que al estar armonizada la cuenta pública en todos los entes públicos y en los diferentes niveles, facilitará el trabajo de fiscalización y será una fortaleza el hecho de que la ciudadanía pueda consultar la información.

El que exista un órgano facultado para emitir lineamientos, normas y acuerdos para controlar, supervisar y mejorar los procesos de la armonización contable indudablemente contribuyen en la transparencia.

En palabras del Diputado Corrales Burgueño, existen mayores posibilidades de que los recursos etiquetados se apliquen correctamente y al mismo tiempo se respeten las reglas de operación de cada programa, concibe a la armonización contable como un modelo de la administración pública para incrementar la eficiencia, eficacia, la productividad, la rendición de cuentas y la transparencia a nivel local, estatal y nacional.

Por su parte, el Diputado Espericueta Rodríguez, menciona que las aportaciones radican desde la comparación contable y toca otros aspectos de la correcta aplicación al gasto, hasta llegar a la consolidación contable estatal, la evaluación al desempeño y por último y no menos importante el hecho relevante de que el capital humano debe de estar especializado en el manejo de los recursos públicos, esto no se lograría sin una constante capacitación.

Bajo este contexto, con la información y datos presentados en este apartado producto de sesiones de observación, análisis fotográfico, documentos internos, entrevistas y encuestas, se conocieron los mecanismos y procesos de implementación de la ACG en SAGYP Sinaloa que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia y de esta manera se considera que se da respuesta a la interrogante 2 y se cumplió cabalmente con el objetivo 2 que orienta el presente trabajo de investigación.

4.4 Avances en SAGYP para cumplir con la LGCG

Para dar respuesta al objetivo número tres: Enumerar los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivado de la LGCG, se procederá a retomar primeramente las siguientes aportaciones.

De acuerdo al Manual de Contabilidad emitido por el órgano rector, publicado en el DOF el 22 de noviembre de 2010 y cuya última reforma se contempla en la fecha del 29 de febrero de 2016, expone en el capítulo I, numeral 8, L.1 las cualidades de la información financiera a generar en el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), la cual expresamente menciona que:

La Contabilidad Gubernamental es, ante todo, un sistema de registro que procesa eventos presupuestarios, contables y económicos de los entes públicos. En tal sentido, los informes y estados financieros deben elaborarse de acuerdo con las prácticas, métodos, procedimientos, reglas particulares y generales, así como con las disposiciones legales, con el propósito de generar información que tenga validez y relevancia en los ámbitos de los entes públicos, que sea confiable y comparable, que responda a las necesidades y requisitos de la rendición de cuentas, y de la fiscalización, y aporte certeza y transparencia a la gestión financiera gubernamental (DOF, 2015).

Lo anteriormente descrito se expone para hacer énfasis de que la ACG engloba todo un proceso regido por lineamientos normativos que deben de cumplir los entes públicos, para lo cual, para dar respuesta a la interrogante secundaria tres, se le cuestionó al titular de finanzas de SAGYP respecto

a ¿Cómo se adoptó el aspecto normativo para estar en condiciones de implementar esta nueva Ley en SAGYP? Este respondió:

Primero se hizo un consenso entre SAGYP y la Secretaría de Transparencia y Rendición de Cuentas, hicimos reuniones de Consejo interno donde se explicó a detalle la nueva Ley y se delegaron responsabilidades de lo que le tocaba a cada quien a detalle, por ejemplo: desde que programas tenemos, que tipo de recursos tenemos, cuanto se gasta, que seguimiento se le va a dar, en fin, fueron varias reuniones de Consejo las que se tuvieron y estuvo presente el personal que nos asesora en lo jurídico y nos estaban dando estrategias de los caminos que debíamos de tomar y el por qué, conciliándolo todo siempre con la Secretaría de Transparencia por la traducción de la información para que se genere lo que se debe de informar nada más.

Tal como lo expresa titular de CEAC en los señalamientos anteriores, al manifestar que una cosa es la adopción y otra la implementación, puesto que de acuerdo a los argumentos del coordinador de SAGYP si prevalece la intención de estudiar la normativa, sin embargo, se aprecia que se están enfocando específicamente a elementos básicos en la implementación integral de la ACG en dicha dependencia pública.

Por su parte, el contador manifestó en este punto que la adopción fue a través de la contratación de los servicios del contador externo, él estaba actualizado en el tema de la armonización contable, pero esa información la analizaba solo con el titular de finanzas, ellos no estaban informados. El responsable actual del área contable, nos respondió:

A nosotros al principio el que nos ayudó fue un contador externo y fue el que nos dijo a todo como hacerle y más que nada el catálogo él nos lo dio. A través de un asesor externo pudimos hacer el catálogo y pues antes estaba el contador y eso nos ayudaba también, pero renunció y tuvimos que continuar con lo que ya habíamos aprendido.

Se percibe por las respuestas otorgadas al cuestionamiento, van en el sentido de que la adopción a la normativa tiene que ver exclusivamente al cambio de la contabilidad tradicional a una nueva que debe de homologar sus cuentas y códigos contables para el nacimiento de un sistema electrónico contable, eso para los funcionarios y operativos de SAGYP resulta la novedad trascendental de la LGCG, esto se confirma cuando se le cuestiona al contador ¿Cuáles han sido los principales obstáculos en la implementación de la normatividad de la LGCG en SAGYP? A lo que éste responde:

Pues el tener que cambiar todo a como estábamos acostumbrados a trabajar, eso duplicó el trabajo y llegó un momento en el que para mí ya no fue conveniente seguir trabajando porque además de que faltaba poco tiempo para el cambio de gobierno y yo era personal de confianza así es de que me convino mejor renunciar y con tiempo buscar un trabajo con todas las prestaciones de la Ley Federal del trabajo y no tuviera tanto estrés.

Los argumentos anteriores demuestran que los obstáculos principales en la implementación de la normatividad se confunden en cuestiones de la operatividad como lo manifiesta el sujeto de estudio arriba detallado, por su parte, el titular de finanzas de la misma dependencia pública responde al mismo cuestionamiento lo siguiente:

Aquí en SAGYP hay algunos programas que ya no son tan atractivos como en tiempos anteriores, esto derivado del recurso, del apoyo, de la necesidad de muchas cosas que necesita el productor o de muchas cosas que el gobierno pudiera dar o no pudiera dar, es por eso que todo aquí se rige por reglas de operación, entonces ese es el mayor obstáculo, ya que algo que parece que está dentro de las reglas finalmente no lo está, ya que las reglas de operación no cambian y es nuestra normatividad principal interna y no hay poder humano que lo pueda cambiar, por lo mismo porque estamos yéndonos a la parte de ser más transparentes y eso es lo más difícil, el tener reglas de operación internas y a la vez cumplir con la Ley Federal como lo es la LGCG y la de Transparencia.

Es de entenderse los obstáculos para aplicar la norma federal como lo es la LGCG en SAGYP como lo explica el titular de finanzas, el hecho de que se crucen los intereses reglamentarios internos con la LGCG es realmente una cuestión que deberían buscar alternativas de solución viable con los asesores jurídicos, ya que el control presupuestal como lo dicen Martínez y García (2013) y Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota y Seiwald (2014), es la meta central de la reforma, debido a que muestra la necesidad de adelgazar la estructura organizacional y racionalizar el gasto público, la austeridad, el ahorro, el aprovechamiento al máximo de los recursos públicos.

En la misma dinámica, para confrontar la parte fiscalizadora se encuentra el cuestionamiento complementario ¿considera que los funcionarios públicos se apegan en un 100% a la normativa de la LGCG? A lo que el titular de la ASE respondió:

Parcialmente. Considero que todavía no logramos el 100%, sí se aplica, si se apegan, pero falta todavía lograr la meta del 100%. El Gobierno del estado de Sinaloa debe de andar ahorita en casi un 90% y los municipios deben de andar ahorita en un 80% en todo el proceso de

armonización contable, creo que falta el último jalón, creo que falta el último empujón para lograr el 100% y tener información en tiempo real.

Además de tener la información en tiempo real y al 100% faltaría ver los resultados que arrojen las auditorías y sí no presentan elementos para desvirtuar las observaciones derivadas de las mismas esperaríamos que aplicaran las sanciones correspondientes de acuerdo a Ley. El titular de ASOFIS coincidió con el titular de la ASE al manifestar que los funcionarios públicos se apegan parcialmente a la LGCG. El desconocimiento de la normatividad y el compromiso mantienen retraso en su implementación.

En la figura 22 se muestran los resultados obtenidos de las encuestas aplicadas a contadores públicos del padrón de despachos externos de la ASE que genera la opinión de estos respecto al análisis e interpretación de la LGCG de parte de los funcionarios públicos, lo cual se muestra a continuación:

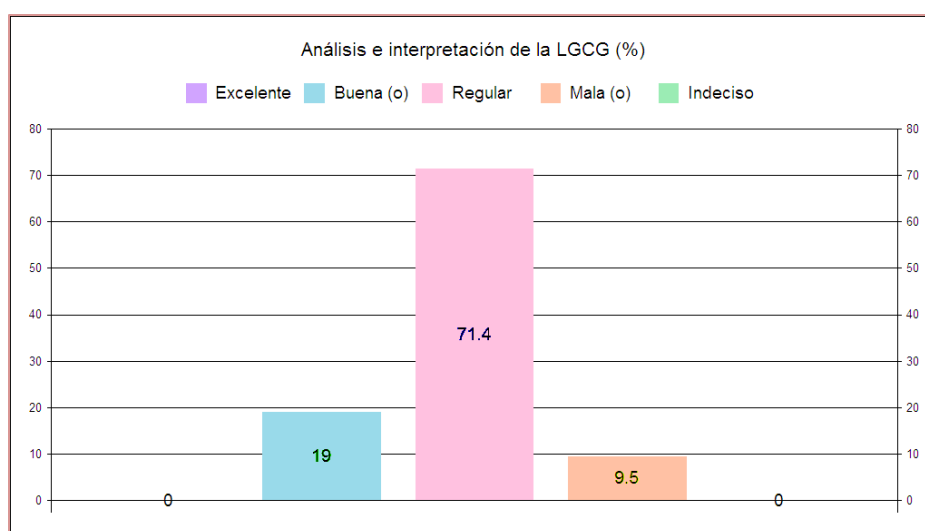


Figura 22. Análisis e interpretación de la LGCG de parte de funcionarios públicos

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE - Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

Resulta impresionante el resultado que se arroja en la figura 22, casi generalizada la opinión de la mayoría de los sujetos de estudio encuestados, un 71.4% manifiestan que es regular el análisis e interpretación de la LGCG, lo que demuestra que es necesaria la capacitación y/o actualización de parte de los funcionarios públicos que tienen estas responsabilidades, de ahí se derivan las buenas o malas prácticas en el quehacer y cumplimiento de la correcta implementación de la ACG en los entes públicos.

A continuación, se muestra en la tabla 41, en la que se muestran los aspectos que han beneficiado y/o limitado el avance en la implementación de la ACG en los diferentes órdenes de gobierno de parte de algunos sujetos de estudio.

Tabla 41
Beneficios y limitaciones en la implementación de la ACG_STRC y CEAC

Sujetos de estudio	Relación de aspectos que benefician y/o limitan
Titular de la STRC	Entidades federativas: Beneficios: Las dependencias federales presumen que ellos están en cumplimiento total. A nivel estado se está avanzando y hay buenos resultados. Limitaciones: No lo podemos constatar todavía. Falta verificarlo a través de todas las técnicas y procedimientos de auditoria en este ejercicio 2017.
	Entidades Municipales: Beneficios: Avance en el control de los recursos económicos principalmente. Limitaciones: Estos son los más complicados, ya que tienen menos recursos y son más cambiantes respecto a la estructura orgánica y es más difícil el adaptarse a los cambios, hay desconocimiento y no alcanzan a capacitarse por falta de voluntad.
	Otros órganos de la AP: Beneficios: Avance en el control de los recursos económicos principalmente. Limitaciones: Los desconocemos aun.
Titular del CEAC	Beneficios: De manera muy precisa en cuanto a la rendición de cuentas se ha estado presentado cabalmente a partir de la obligación de las entidades federativas de presentar su cuenta pública como debe ser y en base a la normativa desde 2014, 2015 y estamos por presentar 2016, se ha presentado en base a normativa, se ha presentado al poder legislativo y lo hemos presentado en tiempo y forma.
	Limitaciones: Al principio no lo presentamos a tiempo, que no tuvimos la información a tiempo, que no tenemos los canales necesarios. Hay una limitante más y que nos ha pegado siempre para la presentación de la cuenta pública, referente a que se tardan mucho los entes públicos en subir la información en sus páginas web.
Titular De la CEAIP	Beneficios: La armonización de la información financiera. La obligatoriedad de contar con un sistema contable que permite la interrelación entre el presupuesto y la contabilidad y generar la información financiero en los formatos establecidos por el CONAC.
	Limitaciones: La normativa aplicable en la LGCG en algunas ocasiones difiere de la normativa local, lo que dificulta su aplicación.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas con titulares de STRC, CEAC y CEAIP Sinaloa.

Los beneficios son múltiples, como lo manifiestan los titulares de la STRC y del CEAC en la tabla 41, pero la principal limitante es el tiempo de respuesta para subir la información de la cuenta pública de parte de los entes estatales.

En el mismo sentido, los legisladores de la Comisión Permanente de Fiscalización emiten su opinión derivado del mismo cuestionamiento, lo cual se refleja en la tabla 42.

Tabla 42**Beneficios y limitaciones en la implementación de la ACG_Dip. Fiscalización**

Nombre del Diputado	Relación de aspectos que benefician y/o limitan
José Menchaca López	<p>Beneficios: Consolidación de la información y el cumplimiento en tiempo y forma de la publicación de la información de obligaciones de transparencia.</p> <p>Limitaciones: Procesos complejos en su volumen de operaciones, falta de capacitación, proveedores de servicios de sistemas contables que no cumplen con lo que la Ley requiere.</p>
Jesús Gomer Monarrez Lara	<p>Beneficios: A los diferentes entes públicos les hicimos saber de la importancia de la dinámica de la armonización contable. Mucho tiene que ver el desconocimiento que tiene el servidor público, no hay una disposición a acatar lo que no está en la Ley.</p> <p>Limitaciones: El no entendimiento de la Ley, la falta de voluntad hasta cierto punto y enseguida está la problemática presupuestal.</p>
Víctor Antonio Corrales Burgueño	<p>Beneficios: La importancia que brindan a la parte del conocimiento, de la capacitación para funcionarios públicos y la claridad con que la ley expone sus reglas para poder implementar la nueva Ley.</p> <p>Limitaciones: La falta de voluntad política.</p>
Crecenciano Espericueta Rodríguez	<p>Beneficios: Se reconoce la importancia de la contabilidad en el sector gubernamental, no solo al integrar las cuentas públicas del gobierno en sus distintos niveles, sino también como instrumento útil para la toma de decisiones.</p> <p>Limitaciones: La falta de interés por parte de algunos funcionarios públicos por estar actualizados y cumplir cabalmente con la normativa.</p>

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas con Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización.

De igual manera se observan múltiples beneficios en los avances de la implementación de la ACG en opinión de Diputados y ex Diputados de la Comisión de Fiscalización del H Congreso del Estado de Sinaloa, mismos que se reflejan en la tabla 42, resaltando la consolidación de la información financiera y el hecho de que funja como instrumento para la toma de decisiones, la publicación de ésta en los sitios de internet, la capacitación para funcionarios públicos. Exponen limitaciones variadas predominando la falta de interés por parte de algunos funcionarios públicos para estar actualizados y cumplir con la normativa principalmente.

En la tabla 43 se describe la opinión del Diputado Presidente de la Comisión de Hacienda respecto a los aspectos que han beneficiado y/o limitado el avance en la implementación de la ACG.

Tabla 43
Beneficios y limitaciones en la implementación de la ACG_Dip. Hacienda

Relación de aspectos que benefician y/o limitan
<p>Beneficios: Al establecer parámetros y requisitos obligatorios para el registro de las operaciones financieras y presupuestales de las entidades pública y regular el registro del Patrimonio, permite integrar la información sobre los resultados de las Cuentas Públicas en forma homogénea en todos los órdenes de gobierno.</p>
<p>Limitaciones: No obstante los avances en materia de Armonización Contable, será necesario reforzar la vinculación entre los entes públicos estatales y municipales con las disposiciones del CONAC, con el propósito de agilizar el cumplimiento de los objetivos de la LGCG.</p>

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevista con Diputado de la Comisión de Hacienda.

En la tabla 43 se aprecia la opinión del Diputado Rivas Loaiza, quien considera que al tener carácter de obligatoriedad la LGCG deberían de palpase los beneficios en materia de financiera principalmente, en todos los órdenes de gobierno, sin embargo, está consciente de que se requiere de un seguimiento adecuado que comprometa a los entes públicos a acatar las disposiciones del órgano rector.

El titular de la STRC argumenta que aún no tiene elementos de juicio para confirmar el cumplimiento de la LGCG ya que los medios implementados todavía no los aplican, nos referimos a las auditorías, sin embargo, a través de convenios han apoyado en las pruebas preliminares de visitas de campo el caso de los entes municipales, manifiesta que es mucho lo que falta por hacer en estos casos, ya que encontraron variadas y constantes irregularidades, concluye que después de estas visitas se han aplicado varios y hay avances, pero no se avanza como debería, para ello,

Hablando de avances en capacitación para cumplir con la normatividad, este es un tema delicado, ya que el CEAC Sinaloa conjuntamente con la ASE informa que ha brindado capacitación, sin embargo, el dilema está en qué personas asisten, sí son las indicadas y si hay un seguimiento, continuidad y constancia respectivamente.

Esta aportación es importante, debido a que el funcionario de la STRC enfatiza que el seguimiento de la capacitación es clave para la apropiación del conocimiento en materia de comprender los diferentes procesos de la ACG, además de que constantemente se publican acuerdos y/o modificaciones a los lineamientos publicados por el órgano rector y lo ideal es que debería haber una continuidad a que las mismas personas que inician la capacitación que envía cada ente público en su representación sean las que avancen y continúen asistiendo, ese sería el panorama ideal, pero la realidad es otra, como lo manifestó anteriormente el titular de la STRC.

Se confrontan las opiniones anteriores con los resultados que arrojó la encuesta a despachos externos de la ASE, lo cual se refleja en la figura 23.

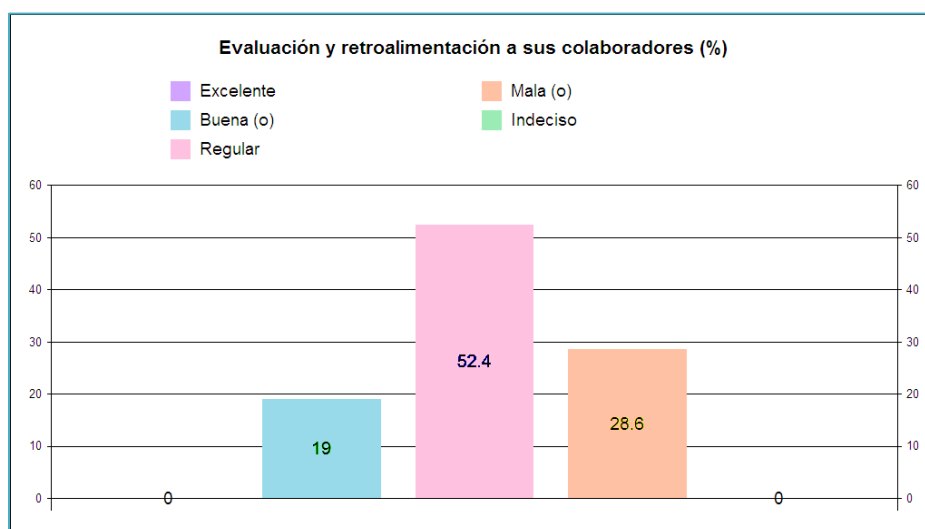


Figura 23. Evaluación y retroalimentación a colaboradores

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE - Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

En la figura 23 se puede comprobar que un poco más de la mayoría, un 52.4% de los sujetos de estudio encuestados afirman que es regular la evaluación y retroalimentación de los colaboradores de los entes públicos, como lo enfatiza el titular de la STRC que el seguimiento de la capacitación es clave para la apropiación del conocimiento en materia de comprender los diferentes procesos de la ACG, entonces retomando el dilema expuesto por el funcionario antes descrito, relativo a qué personas asisten, sí son las indicadas y si hay un seguimiento, continuidad y constancia respectivamente, con los hallazgos en este apartado se confirma que predominan las fallas en este sentido.

Por su parte, el titular del CEAC, manifestó lo siguiente:

Los avances son que tenemos el rubro de *adopción* de la normativa que emite el CONAC y que publica en el DOF y que nosotros estamos obligados a cumplir en el Periódico oficial del estado (POE) donde tenemos un avance del 100% es en la implementación ya que solicitamos la información cada tres meses para poderla publicar.

Por otra parte, confirma el funcionario del CEAIP en Sinaloa, que de acuerdo al artículo 86 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Sinaloa:

Es obligación de los sujetos obligados poner a disposición de las personas la información a que se refiere este Título en los portales oficiales en Internet correspondientes y a través de la Plataforma Nacional en los formatos de publicación que para tal efecto establezcan los lineamientos técnicos que emita el Sistema Nacional para asegurar que ésta sea veraz, confiable, oportuna, congruente, integral, actualizada, accesible, comprensible y verificable. El gobierno federal implementó un portal electrónico denominado: *Plataforma Nacional de Transparencia*, para efectos de que los ciudadanos y usuarios externos puedan tener acceso a la información pública de los entes públicos de la república mexicana; En Sinaloa, El organismo que coordina la difusión y seguimiento al respecto es la Comisión Estatal para el Acceso a la Información Pública (CEAIP), órgano rector de transparencia.

The image shows a screenshot of the website for the Sinaloa Centralized Administration (Administración Centralizada Poder Ejecutivo). The page is titled 'Armonización Contable' and features a navigation bar with options for years (2013-2017) and 'NORMATIVIDAD'. The current selection is 'Año 2016' and '1er Trimestre'. Below this, a list of categories is displayed, each with a green plus icon on the left:

- Información Contable
- Información Presupuestal
- Inventarios
- Iniciativas y Proyectos
- Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos
- Ejercicio Presupuestario
- Formatos CONAC Ley de Disciplina Financiera

Figura 24. Estructura del sitio web Cuenta Pública de Sinaloa

Fuente: Plataforma electrónica de Transparencia Sinaloa. <http://www.transparenciasinaloa.gob.mx>

Fecha de consulta: 14 de junio de 2017

En relación con la figura 24, el funcionario público de la STRC se percibe satisfecho por la información de las finanzas públicas estatales integradas en el portal electrónico en cuestión, considera un cumplimiento en la ACG exitoso.

Los entes estatales deben de tener implementada una página de internet, en el caso de Sinaloa se denomina *Transparencia Sinaloa*, donde se integra de manera consolidada la información financiera de todos los entes públicos (tal como se muestra en la figura 24). De esta manera hay posibilidades de dar cumplimiento a las obligaciones emanadas de la LGCG, la Secretaría de Transparencia y Rendición de cuentas (STRC) se apoya en el Consejo estatal de Armonización contable (CEAC) quien coordina y es responsable de la información financiera de manera trimestral, misma que suben de manera consolidada a la plataforma de transparencia del Gobierno del estado en cuestión, de esta forma se da cumplimiento a las condiciones de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP).

Por parte de la titular de la CEAIP, manifiesta la relación de avances y medios implementados para cumplir con la normatividad establecida de acuerdo a la LGCG, a continuación se exponen los puntos:

Toda la normatividad emitida por el CONAC, ha sido adoptada por la entidad y publicada en el Periódico Oficial del Estado de Sinaloa (POE) y se han hecho algunos cambios necesarios para su implementación en las leyes locales. Se tiene un avance importante en el proceso de armonización y presentación de la información financiera en la mayoría de los entes públicos estatales que forman parte de la Administración Pública, aun quedando mucho por hacer en los casos municipales.

Tal como lo expuso el titular de la CEAC en párrafos anteriores, el hecho de que los avances que existen corresponden al rubro de adopción, situación que reafirma la titular de la CEAIP al especificar que la normatividad emitida por el órgano rector ha sido adoptada y publicada, sin embargo, habría que retomar los hallazgos localizados en la unidad de análisis de la presente investigación para contrastar la información y exponer que son pocos los avances que existen en SAGYP en materia de ACG.

Los Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización manifestaron sus opiniones a través de las entrevistas sostenidas respecto a los avances y medios implementados para cumplir con la normativa en cuestión, se pueden apreciar los argumentos a través de la tabla 44.

Tabla 44**Avances y medios implementados para cumplir con LGCG_Dip. Fiscalización**

Nombre del Diputado	Avances y medios implementados para cumplir con la LGCG
José Menchaca López	Los avances han sido referentes a que a la fecha todos los sujetos obligados conocen de la obligación de contar con sistemas electrónicos armonizados, los medios utilizados han sido la capacitación del personal de las áreas operativas, contables y presupuestales, así como mediante las labores de fiscalización de la ASE se instrumenta la revisión de los procesos y el cumplimiento de las obligaciones en materia de la LGCG que aún desconocemos los resultados en esta materia.
Jesús Gomer Monarrez Lara	Ha servido mucho la retroalimentación que se ha brindado a los diferentes entes públicos para concientizar el tema en cuestión, el hecho de que funcionarios de la CONAC hayan brindado capacitación sobre la temática fue crucial para elevar la importancia.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	Los avances sin duda han sido los diseños de los sistemas electrónicos para operar el sistema de contabilidad armonizado, se han ido preparando con todos los requerimientos para dar cumplimiento a lo señalado por la CONAC, tiene mucho que ver la generación de la estrategia del área de administración y finanzas, de contraloría, obviamente contabilidad general y el resto de las áreas que en apariencia no están involucradas pero tienen que ver indirectamente con los avances.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	La homologación de los principios, normas, lineamientos y directrices propuestas dentro del sistema de contabilidad gubernamental ha implicado la adopción de un modelo contable promotor de mejores prácticas nacionales e internacionales, sin embargo, a la fecha los avances solo se observan en los efectos de la socialización para lograr su implementación, la podremos apreciar y valorar una vez que la ASE emita los informes de los resultados de las auditorías y las canalice apropiadamente para su difusión y seguimiento.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas con Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización.

Como se manifiesta en la tabla 44 los legisladores manifiestan de acuerdo a su experiencia los avances y medios implementados de parte de los entes públicos para dar cumplimiento a la LGCG, sobresale en avances la importancia de que cuenten con los sistemas electrónicos indicados y en los medios implementados la clave ha sido la capacitación de parte de los expertos tal es el caso de representantes de CONAC y miembros del CEAC Sinaloa, finaliza el Diputado Espericueta que a corto plazo a través de los resultados que emitan los órganos fiscalizadores se podrá complementar la opinión al respecto.

Al cuestionarle al titular de finanzas sobre los avances logrados a partir de la implementación de la normatividad de la LGCG en SAGYP éste respondió lo siguiente:

Yo creo que más que todo, es el hecho de que los recursos que están etiquetados para determinado fin lleguen a su destino, porque entre el que si eres apto para el programa o no o eres, configuraciones del proyecto, el quítale acá o ponle acá, se hacía un soberado desorden y yo entiendo que la finalidad es apoyar a la gente en lo más que se pueda, sin embargo para mí ha sido más provechoso como hemos venido trabajando ahora con las

reglas de la armonización contable, es decir, de aquí tiene que salir para esto hasta el final y dar el resultado para el que fue creado.

Se entiende que el objetivo principal del funcionario público de SAGYP es la correcta ejecución de los recursos públicos de acuerdo a la normativa y que ello ha beneficiado en cuanto a la aplicación estricta del fin para el que fueron creados, recursos públicos que estén etiquetados deben de aplicarse exclusivamente de acuerdo a la normativa actual.

Por su parte, el auxiliar administrativo que tiene el papel de contador, menciona por su parte que los avances que el percibe con la implementación de la LGCG:

El que los gastos están todos juntos por así decirlo y podemos hacer un conteo más rápido para cuando nos piden información a detalle de cada programa, por ejemplo: cuando ocupan saber cuánto se gastó en papelería de todos los programas y ya están todos juntos con la misma clave, en eso nos ayuda mucho. Antes estaba muy independiente todo, muy separado todo y el catálogo estaba muy enorme y todas las cuentas y subcuentas eran diferentes códigos, a como lo íbamos utilizando así se llenaba el catálogo, muy difícil de memorizar. Ahora está todo ordenado y es mucho más rápido dar la información que se nos solicita ahora.

Como se ha comentado anteriormente, ha sido de gran aporte el que SAGYP maneje un sistema electrónico en sus operaciones contables y administrativas es decir, el percibir el cambio a partir de que están adoptando los lineamientos mínimos de la LGCG por el hecho de tener un catálogo de cuentas armonizado perciben que ya están dentro del cumplimiento de la normativa. Por otra parte, el contador de SAGYP menciona:

Pues que está todo más a detalle, hay más controles y se pueden analizar cuantos recursos quedan disponibles de cada programa. Aunque a veces es complicado el saber cómo destinar los gastos al programa que le corresponda, se tenía que investigar mucho más con la nueva Ley de Contabilidad.

Coincide con el auxiliar contable en que la aplicación del nuevo catálogo de cuentas contribuye a generar la información financiera a detalle, aunque requieren de saber a profundidad la naturaleza de cada partida y el aplicar el correcto prorrateo, estas situaciones se podrán validar hasta que los organismos fiscalizadores ejerzan sus pruebas de auditoría y publiquen los resultados que arrojen para que se pueda comprobar el grado de cumplimiento.

Bajo las anteriores premisas, con la información y datos presentados en este punto, derivado de las sesiones de observación de las que se desprendieron notas de campo, del análisis fotográfico, documentos internos, entrevistas y encuestas, se conocieron los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad derivada de la LGCG, se considera que se da respuesta a la interrogante 3 y se alcanzó a cubrir satisfactoriamente el objetivo 3 que orientan el presente trabajo de investigación.

4.5 Principales factores que han incidido en la implementación de la ACG en SAGYP

Para comprobar el objetivo específico número 4: Analizar los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, se requirió un análisis previo a el estudio exploratorio de campo generado antes de aplicar los instrumentos de la presente investigación, una vez inmersos en el trabajo de campo este arrojó que son muy variados los factores que inciden en la implementación de la ACG en la administración pública, es por ello que surgió el interés de este estudio y que contrastamos con el trabajo de campo, por lo que el titular de finanzas de la SAGYP expresa en este sentido que:

La transición de quien estaba antes en el puesto de contador y el nuevo personal, es que si se sintió la resistencia al cambio de parte de quien era el contador anteriormente y el nuevo contador, ya que él nos decía que llevaba muy bien sus controles en Excel, en su libretita y no le hacía falta nada más y fue muy difícil al principio esa resistencia puesto que renunció suponemos que gran parte tuvo que ver con estos cambios.

Para confirmar lo expresado por el titular de finanzas a continuación se muestran los comentarios del contador de la dependencia pública, el cual argumentó:

Pues ha sido difícil, porque al principio no teníamos quien nos asesorara y cuando el contador externo recomendó el sistema Contpaq pues tuvo que capacitarnos desde el principio y fue un poco complicado porque descuidábamos las obligaciones que teníamos a parte de esta.

Se puede decir que de acuerdo a lo anteriormente manifestado, que las funciones laborales aumentaron y se manifestó el exceso en las cargas de trabajo, además que la capacitación y/o actualización a las nuevas disposiciones normativas no fueron las adecuadas para que la persona que asumía el puesto de contador tomara la decisión de irse de la dependencia, lo cual lo cruzamos con lo expuesto por el propio titular de finanzas de la SAGYP, el cual dice que:

La capacitación no ha sido totalmente clara, debemos de buscar nosotros también las dudas, porque si no, no nos llega la solución, pero si comparamos otras dependencias públicas nos podemos dar cuenta que vamos adelantados.

El propio auxiliar contable, quien tiene la nueva responsabilidad de contador, manifestó que algunas capacitaciones son muy extendidas, abarcan demasiado, la información es muy general y hay muchas cosas que no tienen que ver con ellos, por lo que se considera que el personal que debería acudir a las sesiones de capacitación debería tener el perfil adecuado para poder aprovechar el 100% de los conocimientos y además de ese factor, se aprecia que los perfiles a los puestos no han sido totalmente considerados o cuidados, por decirlo así, puesto que desde el titular de finanzas y el encargado actual de llevar la contabilidad en el ente público así como su auxiliar, no tienen la formación académica deseable para cumplir con sus actividades de una manera integral para efectos de asimilar los cambios en materia económico-administrativa, se expone con el siguiente argumento del titular de finanzas de SAGYP:

Yo creo que sería muy importante comentar el que no todos los funcionarios somos contadores ni economistas, ese es un punto definitivamente valioso, ya que si no nos enseñamos a entender antes ese tema nuevo mucho menos podremos explicárselo a nuestros colaboradores. Yo soy ingeniero, y ¿qué pasa? No por ofender ni mucho menos pero yo no veo las cosas igual que un administrador o un economista porque no hablamos el mismo idioma por así decirlo, en el contexto profesional, ya que es muy difícil el poder comprendernos por cuestiones también culturales, a nadie nos gusta que nos diga que debemos hacer y menos que nos digan que no lo entendemos, son muy cerrados en ocasiones. Además de exponer cuestiones de índole cultural, se aprecia arrogancia en sus expresiones al comparar las profesiones, ese sería otro factor que afectaría en un momento dado. Por otra parte, al cuestionarle al titular de SAGYP sí se han apreciado situaciones especiales respecto al personal responsable de la operación y toma de decisiones de la Armonización Contable en esa dependencia pública, nos responde que han percibido bastante resistencia al cambio, así como también confusión en la normativa, falta de capacitación, demasiada obsolescencia tecnológica y todo ello se ha reflejado en aumentos de cargas de trabajo, esta situación también se pudo contrastar con los argumentos del responsable de la contabilidad del mismo ente, el cual responde simplemente que lo que también es otro problema para ellos es el aumento de carga de trabajo y el sueldo es el mismo, observe lo manifestado por el contador:

Pues la verdad, me parece que es demasiado trabajo, ya que son muchas las actividades que hay que realizar como contador y sí nos agregan más tareas por la misma paga pues no es motivante y no conviene ya trabajar para el gobierno con tanto trabajo y por el mismo sueldo, además de que ni seguridad laboral tenemos los de confianza.

Se detecta también que quiso decir el entrevistado entre líneas, es que al tener esta nueva carga de trabajo y aumento de responsabilidades, lo que les falta es que le mejoren su sueldo, eso indica también lo que el estudio exploratorio arrojó, el hecho de que el contador que estaba laborando desde el inicio del sexenio tuvo que renunciar al sentir tanta presión, tanta incertidumbre por los cambios y exigencias y finalmente era un empleado no sindicalizado, sino que era personal denominado de confianza o temporal y consideró que no tenía caso tanta capacitación si a corto plazo la reemplazarían los nuevos jefes.

Los especialistas en contaduría que forman parte del padrón de despachos externos de la ASE manifestaron su opinión a través de encuestas, lo que se refleja en la figura 25.

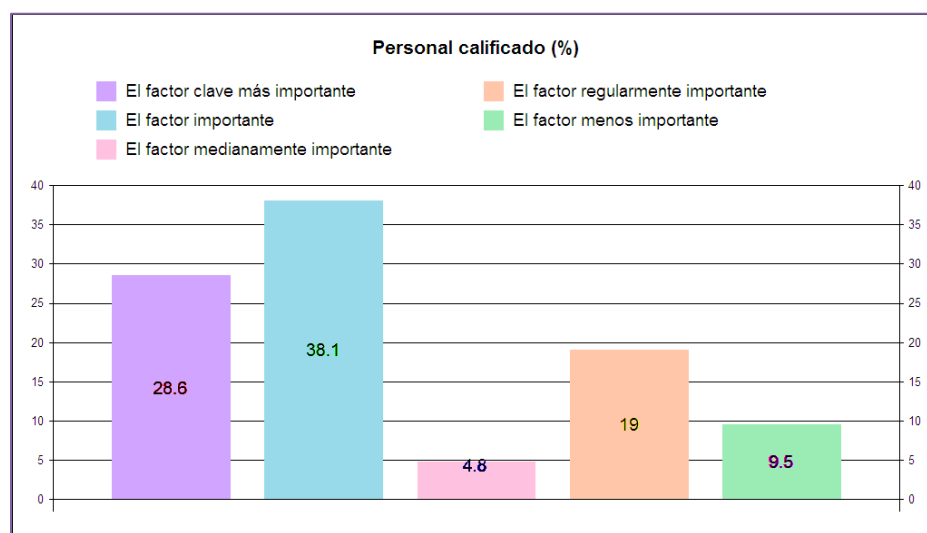


Figura 25. Personal calificado

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE - Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

En la figura 25 se puede apreciar que los sujetos encuestados manifestaron en sus opiniones con un resultado de 38.1% que el que exista en los entes públicos personal calificado es un factor importante, por lo tanto, los dirigentes de la administración pública deben de seleccionar cuidadosamente al personal así como también encausarlo para que continúen actualizándose con

el rigor que corresponda, más aún si se encuentran en la dinámica de cambios como lo es el caso de la contabilidad gubernamental tradicional a la armonizada.

El titular del CEAC manifestó las limitantes que tienen como órgano controlador de la armonización contable en el estado de Sinaloa:

En cuanto a las limitantes podemos decir que al principio no presentamos a tiempo los reportes en la página de transparencia, debido a que no tuvimos la información a tiempo, puesto que no teníamos los canales necesarios. Pero hay una limitante más y que nos ha pegado siempre para la presentación de la cuenta pública, referente a que se tardan mucho los entes públicos en subir la información en sus páginas web, se tardan mucho y ahí los traemos *chicoteados* y pido la relación de los entes que faltan y tomo el teléfono y *pelo el machete* y pido cuentas y a veces en casos especiales tengo que ser más estricto, les tengo que poner un ultimátum y les digo: si no me traes tu información financiera ya no vas a presentar tu cuenta pública y les digo ya no te la voy a recibir.

Por su parte finaliza a la fecha, todavía hay desfase de entrega de información financiera, pero al final los entes públicos terminan cumpliendo. En relación con la opinión de parte del titular de la STRC del estado de Sinaloa manifiesta que para poder emitir un juicio de los factores que han incidido en la implementación de la ACG requiere analizar su cumplimiento, esto lo arrojarán los resultados de auditorías federales, estatales y/o municipales, situación que aún no se está aplicando, sin embargo, está consciente que la falta de recursos y de personal calificado han limitado los procesos en los entes estatales y más aún en los municipales, para lo cual menciona:

Nosotros, la STRC tenemos convenio con los municipios de colaboración para apoyarlos y para darles seguimiento, esta es una herramienta positiva con la que hemos contribuido. La Comisión permanente de Contralores de la Federación y el Estado a través de la STRC motivaron en la coordinación para que se realizaran las visitas a los municipios del año pasado en dos ocasiones, esto es un beneficio ya que estamos haciendo una actualización y un seguimiento para analizar avances. Todos le estamos apostando en teoría a los indicadores de evaluación al desempeño y de PbR, es parte del círculo en el que está inmersa la contabilidad gubernamental armonizada y es donde esperamos se muestren los resultados a mediano plazo, eso considero que serán los factores que se verán más beneficiados.

Concluye el funcionario público en que percibe una implementación de la ACG en los entes públicos estatales del 96% de acuerdo a los reportes del CEAC, pero en los casos municipales

están en un 83.07% e insiste en que los procesos de fiscalización futuros serán de relevancia importancia para conocer la el grado de eficiencia. Se expone la opinión del titular de la ASE para saber su opinión al respecto:

Ha facilitado bastante la armonización contable en todos los procesos, claro que han surgido factores que han frenado los avances como lo son: la resistencia al cambio, la falta de personal calificado en el tema, pero también ha contribuido la difusión y capacitación para que logre integrarse un solo sistema de contabilidad, el estado y los municipios manejan un solo catálogo de cuentas homologado, una solo información, eso permite que en un momento dado pueda tenerse información consolidada y facilitará el proceso de fiscalización porque permitirá en cualquier momento detectar irregularidades, creo que es importante continuar avanzando con este proceso ya que no estamos todavía al 100% en la armonización contable y necesitamos empujar más.

Coincide la opinión de ambos funcionarios públicos respecto a los factores que han incidido en la implementación de la ACG a las expectativas que esperan de parte de los diferentes entes públicos, las dos partes saben que ha beneficiado de sobremanera la capacitación que se ha brindado, sin embargo se debe de evaluar al personal para verificar las aptitudes en esta temática mediante los procesos de evaluación al desempeño y los resultados que arroje el PbR los cuales serán elementos claves para analizar el éxito de la ACG, concluye el titular de la ASE con su opinión respecto a cómo percibe la implementación de la ACG en los entes públicos:

Considero que los funcionarios de entes públicos tienen todavía ciertas resistencias en su implementación, ya que en el estado de Sinaloa los entes todavía no están apegados al 100% en su contabilidad gubernamental, en términos generales pudiéramos decir que están en un 85%. Deben de impulsarlo a través de un órgano de control el cual es el Consejo Estatal de Armonización Contable (CEAC), este órgano debe de seguir impulsando este tema.

Difieren en su opinión, por su parte los autores Corral, Bravo, Valenciana y Carrillo (2013) al presentar hallazgos en su estudio donde manifiestan que derivado de entrevistas sostenidas con funcionarios públicos de las diferentes dependencias de gobierno, la información ha fluido y se han establecido los mecanismos normados y pertinentes, sin embargo, no se brindó un proceso de sensibilización previa a través de una adecuada capacitación que coadyuve para participar en forma más asertiva en todo ese proceso, esta la consideran una debilidad los autores en comento.

La titular de la CEAIIP expone su opinión respecto a los factores que han facilitado y/o limitado el proceso de implementación de la ACG en Sinaloa, como a continuación se muestra:

Factores que han facilitado la implementación: Capacitación e implementación de Sistemas Informáticos.

Factores que han limitado la implementación: voluntad política, rotación de personal, resistencia al cambio y la falta de recursos financieros y humanos.

El propio titular de la ASE admite que aún falta mucho por hacer respecto al cumplimiento cabal de la LGCG de parte de los funcionarios de los diferentes entes públicos, que dependerá del seguimiento del CEAC el cual tiene las funciones de órgano de control a nivel estatal. Por su parte, el titular de ASOFIS emitió su opinión cuando se le cuestionó acerca de los principales factores que han facilitado o limitado el proceso de fiscalización de la ACG en la administración pública, como se describe en la tabla 45:

Tabla 45
Factores que han beneficiado y/o limitado el proceso de ACG_ASOFIS

Factores que han facilitado el proceso de ACG
a) La implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en Gobierno del Estado y Municipios.
b) Coordinación y colaboración de los funcionarios públicos de los tres niveles de Gobierno.
c) La capacitación permanente a servidores públicos de Gobierno del Estado, Municipios, Entes Públicos Estatales y Municipales, apoyados por la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C. (ASOFIS) y Colegios de Profesionistas.
Factores que han limitado el proceso de ACG
Los desconocemos, aún no se han fiscalizado.

Fuente: Elaboración propia con datos de entrevista del titular de ASOFIS.

Como se puede observar en la tabla 45, el titular de ASOFIS considera que la implementación de la ACG va por buen camino, es decir, el hecho de que se observen los esfuerzos de parte de los funcionarios de los diversos órdenes de gobierno por dar cumplimiento con la normativa es un gran avance, se valorará hasta se fiscalicen sus cuentas públicas, entonces se comprobarán los factores que han limitado el proceso, a grandes rasgos concluye el titular de la ASE que considera que el grado de avance es parcial a la fecha, son estas algunas razones por las que Díaz, González y Oropeza (2011) exponen que el objetivo de la ACG es estandarizar la información que deben de tener los principales informes de rendición de cuentas para facilitar la fiscalización futura e incrementar la transparencia con registros contables comparables y contribuir a la evaluación del gasto público.

Por su parte, los diputados del H. Congreso del Estado de Sinaloa, integrados en la Comisión Permanente de Fiscalización expresaron su punto de vista mismo que se concentró a través de la tabla 46.

Tabla 46
Factores que han facilitado o limitado el proceso de ACG– Dip. Fiscalización

Nombre del Diputado	Principales factores – Diputados
José Menchaca López	Creo que es variable, dependerá de diferentes situaciones, por ejemplo, del volumen de operaciones que realiza cada ente, la capacidad del personal y el sistema informático que se haya adquirido, asimismo recordar también que quien se encarga de consolidar la información es la SAF a través del CEAC, ellos son los que deben de tener esa información de manera clara en este punto.
Jesús Gomer Monarrez Lara	Factores que han facilitado: La difusión de los requerimientos en la página de CONAC. Factores que han limitado: La resistencia al cambio y la falta de voluntad de parte de los funcionarios públicos, considero que son los principales factores.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	Factores que han facilitado: La socialización de la información por los diferentes medios. Factores que han limitado: El principal es la resistencia al cambio, sin duda alguna.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	Factores que han Facilitado: El contar con la estructura necesaria en la mayoría de los entes públicos. Factores que han limitado: El factor más importante que impide la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada es la falta de Voluntad Política o la Ausencia de Acuerdos de las entidades y municipios.

Fuente: Elaboración propia mediante información recabada de entrevistas con Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización.

En la tabla 46 se muestra como los legisladores expresan su punto de vista de acuerdo a la experiencia que les ha brindado el cabildo, por ejemplo, el Diputado Menchaca considera que no puede generalizar y que los factores son muy variados, que cada ente público tiene características propias y que el CEAC es el organismo facultado para tener una opinión más cercana a la realidad en este punto, predomina la opinión de que los factores como la resistencia al cambio, por otra parte el Diputado Gomer Monarrez y Corrales Burgueño y coinciden con el Diputado Espericueta en que la falta de voluntad política ha frenado los avances en la implementación de la ACG. Finalmente en lo que coinciden los cuatro es en el grado de avance de este proceso al responder que lo perciben con ciertas resistencias en su implementación.

Para finalizar con este apartado, se cuestionó al titular de finanzas de SAGYP si se han apreciado otras situaciones respecto al personal responsable de la operación y toma de decisiones de la armonización contable, además de las comentadas y éste mencionó lo siguiente:

El hecho de que nos entienda la Secretaria de Innovación de que necesitamos infraestructura de calidad, es decir, equipos de cómputo, sistemas office con licencia y software

especializados, en este caso, el sistema Contpaq, ahí es donde se viene todo el problema ya que empiezan a refutar por los costos, por el asunto de la austeridad.

Definitivamente el no contar con la tecnología con los requerimientos necesarios para estar en condiciones de operar satisfactoriamente y en el tiempo prudente es una gran desventaja y debilidad de la cual adolecen.

Por su parte, los especialistas en contaduría del padrón de despachos externos de la ASE manifestaron su opinión, misma que se refleja en la figura 26.

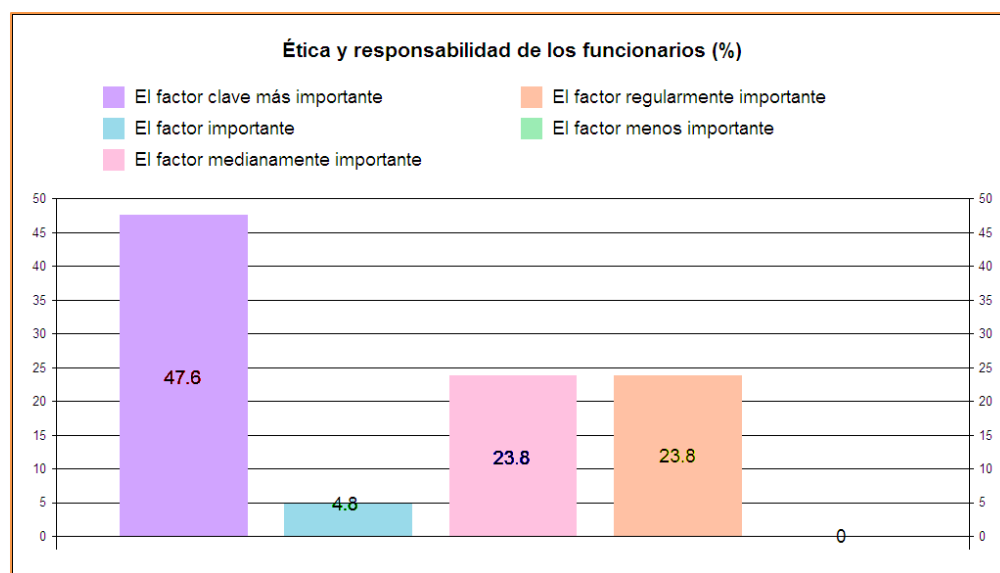


Figura 26. Ética y responsabilidad de los funcionarios públicos

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE - Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

En la figura 26 se puede apreciar un elevado puntaje del 47.6% de los resultados que arrojó la encuesta que respondieron los contadores enlistados en el padrón de despachos externos de la ASE, donde manifestaron que el factor clave más importante para una adecuada ACG en los entes públicos es la ética y responsabilidad de los funcionarios.

El contador manifestó en este apartado que él percibe desmotivación por tener más trabajo y el mismo sueldo, situación en la que coincide el auxiliar administrativo quien hace las tareas de contador a la fecha de la visita de campo.

Por parte de los sujetos de estudio entrevistados, cuando se les preguntó acerca del grado de avance en que perciben la implementación de la ACG, el 100% emitió su opinión: con ciertas resistencias en su implementación, mismas que se mencionaron en el desarrollo de este apartado.

De esta manera, una vez presentado los principales factores que han incidido en la implementación de la ACG en SAGYP Sinaloa, con la información obtenida a través de la observación, análisis documental, bibliográfico, la aplicación de entrevistas y encuestas, se logró dar respuesta a la interrogante específica 4 y se cumplió cabalmente con el objetivo específico 4, que orientan el presente trabajo de investigación.

4.6 Incidencia de la implementación de la ACG en SAGYP en la rendición de cuentas y transparencia

Respecto a este apartado, y para dar cumplimiento con el objetivo específico 5: Describir y explicar la incidencia que trae consigo la implementación de la CGA en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia, a continuación se muestra lo encontrado en el trabajo de campo en la investigación.

Los resultados que arrojó la encuesta de la muestra de contadores del padrón de despachos externos de la ASE se refleja en la figura 27:

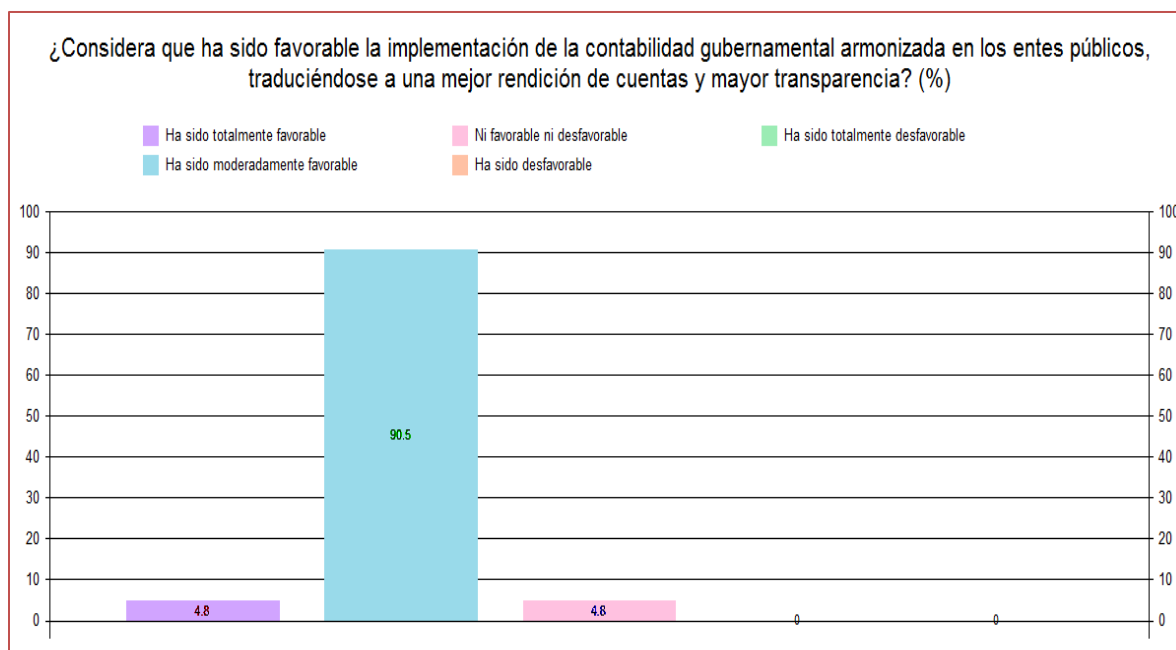


Figura 27. Incidencia de la ACG en la rendición de cuentas y transparencia

Fuente: Elaboración propia con datos emitidos por DYANE Versión 4, derivados de encuestas a despachos externos de la ASE.

En la figura 27 se puede percibir que una gran mayoría de los encuestados manifestó que la implementación de la ACG ha sido moderadamente favorable respecto a la rendición de cuentas y transparencia, con un 90.5%, resultado que es muy elevado, casi generalizado, lo que indica que no es coincidencia que los sujetos encuestados manifiesten por mayoría el rezago que impera en este sentido en los entes públicos.

Se le solicitó a los sujetos de estudio directo de SAGYP el que realizaran un análisis de algunas fortalezas respecto a la implementación de la ACG en esta dependencia pública y que expusieran los aspectos que impactarían en la rendición de cuentas y transparencia, el titular de finanzas señala lo siguiente al respecto:

El hecho de decir, este proyecto está hecho para esto, esta cuenta es específicamente para determinados objetivos y no se puede hacer ningún otro uso de esos recursos y hay las siguientes alternativas de aplicación: se gasta, aumentan las metas, se busca como hacer que ese recurso llegue a las manos que se requiera o a donde debe de llegar para que motive ese proyecto de lo contrario se debe de regresar el recurso. La fortaleza radica en que el recurso está etiquetado desde la planeación aprobada a finales del año anterior, en mi opinión ese es el impacto que lo traduzco en fortaleza.

El anterior argumento del servidor público de SAGYP representa una bondad emanada del cumplimiento en la normativa, lo que de acuerdo con Nájera (2013), expone que derivado del intenso y profundo cambio político, administrativo, jurídico y organizacional que ha experimentado México y la mayoría de los países en las últimas dos décadas, enmarcadas en la globalización e internacionalización de mercados, se ha vuelto un lugar común el asegurar que las instituciones y entidades públicas, así como los funcionarios que son responsables de su operación y funcionamiento, deben de responder a los ciudadanos sobre su actuar, su desempeño y la forma en que utilizan los recursos fiscales asignados a las tareas que desarrollan.

Es importante resaltar las debilidades de no tener una incidencia favorable, derivado de las manifestaciones del titular de la SAGYP, las cuales son:

Si no tuviéramos la armonización se llevara un juego de ajedrez como antes se hacía: se podían hacer cambios de proyectos con los recursos recibidos y con la armonización ya no se puede ni se debe hacer eso, porque todo está alineado, justificado, las metas y los objetivos de cada proyecto, es algo mucho más serio, además de que en grado caso es hasta riesgoso el argumentar en un momento dado, por qué un proyecto no va a funcionar, o por qué no

funcionó, por qué se debe de regresar el recurso, etc., hay una medición, porque como luego dicen: lo que no se mide no se puede controlar, eso es parte de la evaluación al desempeño de los funcionarios públicos y nos da una transparencia medible.

Se percibe que las expectativas de la incidencia de este fenómeno normativo se traducen en restricciones a favor de las malas prácticas financieras, en otras palabras, estarán bloqueadas, por así decirlo, las prácticas desleales de corrupción, al respecto el mismo funcionario público enfatiza y a la vez se deslinda de responsabilidades aplicando la ética al manifestar:

No quiero ni debo decir nombres de otras dependencias, pero uno se puede dar cuenta de que donde hay ruido es porque ahí hay desorden, se sabe cuándo hay algunos factores que no cuadran y que lo más grave es que son números, nosotros no tenemos ese tipo de problemas, de la corrupción, me refiero para ser exactos.

Por parte de la opinión del contador, manifiesta que las fortalezas están en los sistemas de cómputo de contabilidad, puesto que se pueden llevar controles exactos, a detalle y son más rápidos que el sistema del Excel y se tienen las cuentas más claras, por lo anterior manifestado, se puede percibir que aunque llegó la innovación de los sistemas electrónicos contables de manera desfasada a SAGYP están aprovechando las bondades que estos ofrecen en lugar de llevar los controles en hojas de cálculo, el contador actual coincide al confirmar que la es más efectiva la información con los sistemas contables puesto que para buscar información, es más fluido el trabajo.

Los anteriores son motivos suficientes para confirmar que la falta de capacitación en los temas concretos de ACG prevalece por el hecho de que los contadores antes referidos se concretan a delimitar solo la fortaleza de los sistemas contables en el amplio entorno de la armonización contable gubernamental.

Por lo que se refiere a las debilidades respecto a la implementación de la ACG en esta dependencia pública, el titular de finanzas de SAGYP enfatizó los aspectos que impactarían en la rendición de cuentas y transparencia:

Respecto a las debilidades de la rendición de cuentas de las finanzas públicas de SAGYP, creo que vamos mucho más lento, ya que en la página web de la SAGYP estamos todavía en los conceptos generales, donde nosotros hablamos de temas más a fondo en asuntos de gobierno federal, ahí si no se puede publicar información de manera general, sino debe de ser completa, es decir, la información se debe de publicar a detalle, por ejemplo: sí tenemos proyectos debemos de informar hasta de los productos financieros, lo ejercido y no ejercido,

cuanto porcentaje es federal y cuanto es estatal, sí se va a regresar, las líneas de captura, sí las metas van a crecer, o ese dinero no se va a ejercer, si está comprometido o ya está gastado, aquí en lo federal ya está todo, pero lo que es del gobierno estatal si está muy general a esta fecha.

Se detecta que hay temor en los efectos sancionatorios por incumplimiento de parte de las responsabilidades de orden federal, pero como que no es el mismo efecto en el caso del estado, lo mismo tanto a las normativas estatales, eso deja mucho que desear. Otra situación que considera el Funcionario público como una debilidad que impacta es la siguiente:

Además de que hemos tenido mucha dificultad con lo de los momentos contables de los ingresos y egresos, porque hay que recordar que tenemos una Secretaria de Finanzas y nosotros podemos comprometer en proyectos, en convenios, sin embargo no tenemos los recursos en las cuentas bancarias, por lo que tenemos que hacer una solicitud previa y necesitamos especificar lo que necesitamos que nos radiquen en x, y o z cuenta, sin embargo, ya ve que ellos también hacen su labor en solicitar ese dinero y eso no es tan rápido y ahí es donde se da un poco la discrepancia, en el caso de la federación casi siempre lo cumplimos el asunto de los momentos contables, el estatal es el problema que tenemos, ya que el federal no perdona, ellos si vienen con todo ese tema de la Ley y en lo estatal vemos como lo hacemos, como solucionamos.

Después de analizar los puntos anteriores en la que el funcionario de SAGYP expone que derivado de los requerimientos de la LGCG no les ha sido posible cumplir cabalmente con la obligación de los momentos contables que marca la citada Ley por los recursos económicos provenientes del estado de Sinaloa, situación que justifica con sus razones.

Por parte del titular del CEAC en Sinaloa, manifiesta las siguientes fortalezas derivadas de la implementación de la ACG que impactan en la rendición de cuentas y transparencia:

Hay adopción, hay implementación, se ha cumplido. Por parte de CONAC tenemos el apoyo, el contar con las herramientas y accesorios necesarios esto es una solución tecnológicas o un sistema de armonización contable los cuales con una implementación adecuada nos va a generar toda la *reportería* de los estados financiero que la obligación de la norma me exige y que se va actualizando a como van saliendo acuerdos de la armonización contable.

Los anteriores argumentos del funcionario del CEAC, se traducen en su opinión en cumplimiento en su totalidad, la incidencia es totalmente favorable para las finanzas públicas de Sinaloa, sin embargo, también detalla la incidencia negativa pudiera darse en casos de:

Que al cambiar de administración de gobierno, se despida a elementos claves, lo ideal sería que se le dé la oportunidad a gente preparada, gente que ha demostrado que es capaz y que es responsable para darle continuidad a las metas de la armonización contable gubernamental. No contar con la estructura administrativa necesaria para lograr la adecuada armonización en todos los aspectos que la normativa exige y que aplica a la entidad federativa, sería desastroso y echaríamos en saco roto todo lo logrado hasta la fecha.

Indiscutiblemente los efectos de rotación de personal de cada sexenio por cambio de gobierno, pudieran afectar los esfuerzos logrados, situación que resulta complicada de atender y mucho menos de resolver.

Ahora bien, con la tabla 47 se expone la opinión del titular de la STRC respecto a las fortalezas y a las debilidades que incidirán en la rendición de cuentas y transparencia derivado de la implementación de la ACG en la administración pública en Sinaloa, como se muestra a continuación:

Tabla 47
Aspectos que inciden en la RC y T_STRC

Fortalezas	Debilidades
<ul style="list-style-type: none"> -Información armonizada -Información estandarizada en su presentación. -Información disponible para el ciudadano en la página web de cada ente. -Facilitará el trabajo de auditoría. 	<ul style="list-style-type: none"> -La falta de voluntad de los funcionarios. -La administración cambiante, rotación de personal. -Falta de capacitación.

Fuente: Elaboración propia con datos de entrevista del titular de la STRC Sinaloa.

Las primeras tres fortalezas enlistadas por el titular de la STRC del estado de Sinaloa que se muestran en la tabla 47 son los requerimientos mínimos que maneja como objetivos la LGCG y la cuarta se podrá comprobar una vez que los entes fiscalizadores emitan los resultados de las auditorías que se pronostican a corto plazo, aún no hay evidencias. En relación a las debilidades el funcionario menciona en la entrevista que no son por cuestiones institucionales, ya que las dependencias públicas están para servir y a veces son las personas las que no lo hacen bien y debilitan los procedimientos, menciona como debilidad la falta de voluntad de los funcionarios, es decir, la falta de hacer algo que debería estar bien hecho, las omisiones voluntarias o

involuntarias, como se dice en el tema de responsabilidades *tenemos un deber de cuidado que si lo pierdo puedo ocasionar un perjuicio*, estos efectos están debilitando el proceso de la ACG en Sinaloa, puntualizó el titular de la STRC.

Por su parte, el titular de la ASE menciona su opinión respecto a las fortalezas:

Ojala que pudiéramos tener una contabilidad gubernamental en tiempo real, tal como lo dice la LGCG, esto quiere decir que al final del mes y al final de cada año en automático tendríamos la información financiera, presupuestaria y programática, creo que es sumamente importante fortalecer los controles internos de los entes públicos para que la información contable se esté dando en oportunidad y que al terminar el día, al terminar el mes, al terminar el año en automático contemos con la información financiera, se requiere para ello impulsar todos los aspectos necesarios para que tengamos en todos los entes públicos información en tiempo real.

Respecto a las debilidades manifestó:

Para que el Gobierno del estado de Sinaloa esté al 100% en su contabilidad debe de tener un solo sistema que de manera automática permita consolidar todas las operaciones que se están registrando, es decir, todo lo que se esté generando en el ingreso, el egreso, contable y presupuestal se esté registrando en automático y que al momento que uno requiera la información contable, financiera y programática que la tengamos en tiempo real, considero que estamos en un 85% y se requiere de manera urgente de un sistema integral.

Las expectativas de la incidencia por parte del titular de la ASE al aplicarse las medidas anteriores, se traducen en una adecuada rendición de cuentas y transparencia al implementarse la ACG en tiempo real, sobre todo para llegar a cumplir con la meta crucial de la LGCG que es la consolidación estatal y posteriormente la nacional.

Se exhibe la opinión de Ugalde (2002) ya que resulta interesante la definición de transparencia que brinda, puesto que este concepto no implica un acto de rendir cuentas a un destinatario específico, concierne al hecho de colocar la información en la vitrina pública para que aquellos interesados puedan revisarla, analizarla y en su caso usarla como mecanismo para sancionar en caso de que haya anomalías en su interior.

Por lo que se refiere a la opinión del titular de ASOFIS en esta misma temática, este enlista los elementos que considera relevantes de cada punto, mismos que se concentran en la tabla 48.

Tabla 48
Aspectos que inciden en la RC y T_ASOFIS

Fortalezas	Debilidades
<ul style="list-style-type: none"> - Incremento en la productividad laboral. - Mejoras en las comunicaciones interpersonales y departamentales. - Evaluación de los procesos. - Incentivos al personal. 	<ul style="list-style-type: none"> - La falta de compromiso de algunos servidores públicos en su implementación. - Capacitación no bien dirigida - Incumplimiento a las reglas internas. - Falta de evaluación de los procesos. - Falta de credibilidad social.

Fuente: Elaboración propia con datos de entrevista del titular de la ASOFIS Sinaloa

En la tabla 48 se pueden distinguir en la opinión del titular de ASOFIS que las fortalezas resaltan productivamente, consideramos que el funcionario visualiza a mediano plazo estas características puesto que no hay elementos actuales para emitir esos resultados, tal es el caso de las mejoras en las comunicaciones interpersonales y departamentales y los incentivos al personal, por citar algunos. En el caso de la lista de los elementos de debilidades coinciden con los resultados encontrados en el trabajo de campo en el ente sujeto a revisión, los sujetos directos del estudio, nos referimos a SAGYP, estas características impactan negativamente en la rendición de cuentas y transparencia en la administración pública. Por su parte, en la opinión de los contadores públicos independientes del padrón de despachos externos de la ASE, consideran algunos elementos que impactan en la rendición de cuentas y transparencia derivados de esta problemática, mismo que se describen a continuación:

Prevalcen varias situaciones, esta Ley está hecha para que se cumpla y sea totalmente favorable su impacto, en otros casos no ha rendido los frutos que debe de rendir por otras cuestiones, no porque sea o no sea favorable sobre todo el factor económico, el que las entidades no tienen implementado el sistema todavía, el equipamiento, el personal calificado, esta Ley está hecha para que se cumpla y no se ha cumplido, puede ser porque no les conviene. Pero en algunos casos los organismos grandes como la Universidad Autónoma de Sinaloa está haciendo su esfuerzo y está viendo el beneficio y está poniendo el ejemplo en ese sentido.

Son varias situaciones que establece el contador independiente, lo que resalta y se comentó en párrafos anteriores, que indudablemente hay vicios o malas prácticas en los tomadores de decisiones y de seguir así, no se cumpliría el objetivo de la LGCG, ya que la columna vertebral de esta ley es la rendición de cuentas y transparencia y es lamentable que existan este tipo de situaciones.

Para finalizar y no menos importante, es la opinión de los legisladores del H. Congreso del Estado de Sinaloa perteneciente a la Comisión de Fiscalización, la cual se concentra en la tabla 49.

Tabla 49
Aspectos que inciden en la RC y T_Dip. Fiscalización

Nombre del Diputado	Fortalezas	Debilidades
José Menchaca López	<ul style="list-style-type: none"> -Permite conocer en tiempo real las operaciones que se realizan en cada ente público. -Da certeza a la ciudadanía de que los recursos públicos están siendo erogados correctamente conforme a presupuesto y que se les da el destino respecto a su etiqueta. 	<ul style="list-style-type: none"> -Rotación de personal clave dentro de los procesos. -Sistemas contables que no se actualicen a los cambios que traiga consigo la emisión de nuevos acuerdos del CONAC. -Que cada ente público es libre de contratar el proveedor de software lo cual puede generar problemas en la consolidación al no ser afines dichos sistemas entre sí.
Jesús Gomer Monarrez Lara	<ul style="list-style-type: none"> -El generar indicadores que permitan tomar decisiones, ya que lo que no es medible, no da resultados, entonces la política de contabilidad gubernamental va a enmarcarse en los parámetros de medición que van directamente relacionados al PBR y las evaluaciones al desempeño. 	<ul style="list-style-type: none"> -El desconocimiento. -La resistencia al cambio. -La comodidad. -La austeridad del presupuesto. -La rotación de personal.
Víctor Antonio Corrales Burgueño	<ul style="list-style-type: none"> -Eficientar los recursos. -Tener una mejor Administración. -Mejorar la planeación. -Como responderle a la sociedad lo que cuestiona de manera transparente en el uso de los recursos económicos públicos etiquetados en cada programa. -Garantizar la transparencia de manera eficiente a través del sistema de contabilidad gubernamental armonizada. 	<ul style="list-style-type: none"> -Condenar a las instituciones a ser más de lo mismo, en un rezago contable y financiero. -Lo más lamentable sería que el personal que está a cargo de todo esto no tenga las habilidades y el conocimiento suficiente para innovar y transformar. -Que no se sancione el incumplimiento con la LGCG.
Crecenciano Espericueta Rodríguez	<ul style="list-style-type: none"> -La comparación contable. -La integración presupuestal al registro contable. -El registro de la contabilidad acumulativa -La medición al desempeño 	<ul style="list-style-type: none"> -Rotación de personal. -Falta de recursos para adquirir sistemas electrónicos eficientes y capacitación de calidad

Fuente: Elaboración propia con datos de entrevistas a Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización del estado de Sinaloa.

Derivado de la tabla 49, en el orden de ideas provenientes de la opinión de los Diputados que integran la Comisión de Fiscalización, se rescatan variados puntos que llaman la atención respecto de los aspectos que impactan en la rendición de cuentas y transparencia por causa de la implementación de la ACG, de los cuales podemos citar algunos en los que coinciden que inciden favorablemente los cuales son la eficiencia de los recursos, por ejemplo, el tener una mejor administración, el mejoramiento de la planeación, la comparación contable y no menos importante

el que derivado de la implementación de la ACG se pueda evaluar a determinado plazo a los funcionarios públicos a través de parámetros de medición que van directamente relacionados al PBR y las evaluaciones al desempeño.

En relación con los aspectos que inciden negativamente, los Diputados entrevistados coinciden en su mayoría en que la rotación de personal clave es una debilidad que impacta desfavorablemente en el proceso, que la austeridad del presupuesto limita la adquisición de equipo electrónico competente y los sistemas electrónicos necesarios, además como lo menciona el Diputado Menchaca, el hecho de que cada ente público sea libre de contratar el proveedor de software que desee y pueda adquirir, puede generar problemas en la consolidación al no ser afines dichos sistemas entre sí con otros entes públicos, provocando que haya limitantes para presentar la información, otro aspecto que afecta es la falta de capacitación de calidad y la resistencia al cambio de parte de los funcionarios públicos principalmente.

De acuerdo a la experiencia del Presidente de la Comisión de Hacienda la opinión que manifiesta a través de la tabla 50, deja en claro que una adecuada implementación de la ACG en los entes públicos permite mantener fortalezas valiosas que pueden coadyuvar a cumplir con los compromisos que implica la normativa, sin embargo, también ha observado las debilidades de este proceso, ya que deja mucho que desear el hecho de que no presenten notas en los estados financieros consolidados, puesto que no se puede analizar de esa forma el detalle de las situaciones especiales que se requieran analizar, además de que también omiten el detalle del gasto por categorías programáticas, la otra debilidad que relaciona es la rotación de personal calificado en la temática de ACG por cambios en la estructura de gobierno, esto debilita los procesos, de acuerdo a su opinión.

Con los aspectos señalados en este apartado y una vez analizada la incidencia que trae consigo la implementación de la ACG en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia, considerando la información aquí vertida, producto de la observación, el análisis documental, bibliográfico, fotográfico y las entrevistas y encuestas aplicadas, se logró dar respuesta a la interrogante 5 y se alcanzó a cubrir satisfactoriamente el objetivo 5 que orienta el presente trabajo de investigación.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Capítulo V. Conclusiones y recomendaciones

En este apartado son presentadas las conclusiones y recomendaciones a las que se arribó en la presente investigación, iniciando con algunas consideraciones relacionadas con el entorno de las organizaciones del sector público, continuando con algunos pronunciamientos de los retos internacionales y nacionales para ubicarnos en resaltar la importancia de optimizar los niveles de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos a través de la armonización contable gubernamental en la administración del sector público, así como generar y fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas y transparencia en México.

Enseguida son vertidas las conclusiones relativas a las principales teorías que sustentan el estudio debido a que son éstas las que respaldan y orientan el quehacer de la investigación.

Posteriormente, son abordadas las conclusiones relacionadas con la pertinencia metodológica que fue aplicada para llevar a cabo el presente estudio, debido a que es primordial para cumplir con el rigor metodológico necesario.

Se arribó a emitir las conclusiones relacionadas con las respuestas a las interrogantes planteadas, del cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa, y cuáles son sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera ha incidido en la rendición de cuentas y transparencia; enseguida se presentan las conclusiones referidas a los factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa.

Finalmente, son llevadas a cabo una serie de recomendaciones y sugerencias derivadas de la incidencia que trae consigo la implementación de la CGA en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia.

5.1 Conclusiones

5.1.1 Entorno de las organizaciones del sector público

En lo que se refiere al contexto general de la administración del sector público, a estas les concierne, como es bien conocido, satisfacer los intereses generales de sus respectivos ciudadanos, para ello y de acuerdo a las demandas y/o exigencias de la sociedad civil y aunada a los requerimientos jurídicos actuales que rigen el deber ser del cumplimiento de las responsabilidades de los servidores públicos obligan a las entidades gubernamentales a repensar su forma de trabajar

y sobre todo, a apegarse a las diferentes normatividades para generar confianza en la aplicación eficiente y el destino justo de los recursos públicos.

Para ello, de acuerdo con la publicación de Almeida (2014), a nivel mundial se han creado una serie de iniciativas que buscan medir y/o evaluar la transparencia fiscal. La mayoría de iniciativas se constituyen como organismos no gubernamentales (ONG) de la sociedad civil y fueron creadas y/o están patrocinados/financiadas por organismos multilaterales internacionales (FMI, OCD, Banco Mundial, BID, entre otros) y por países desarrollados.

De acuerdo a publicaciones de INTOSAI (2015), en reunión de la cumbre de las Naciones Unidas desde septiembre de 2015, aprobaron bajo el título *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible*, una estrategia global y amplia para los próximos 15 años, dentro de los objetivos de desarrollo sostenible y en especial objetivo 16 subrayan la importancia de las EFS en la vigilancia de su realización al garantizar transparencia y rendición de cuentas. En concreto es el objetivo 16 que prevé la creación de instituciones eficaces de rendir cuentas a todos los niveles, lo precisa hacia el desarrollo de instituciones efectivas, transparentes que rinden cuentas a todos los niveles.

En este nuevo contexto, las organizaciones públicas deben ser capaces de adaptarse de manera ágil a estas nuevas demandas de un entorno cambiante, ya que los ciudadanos desean apreciar la reciprocidad de responsabilidades, esto es, ellos contribuyendo con el gasto público a través del pago de impuestos y los servidores públicos rindiendo cuentas de la aplicación de las contribuciones generadas.

La rendición de cuentas y la transparencia fiscal son elementos claves de la gestión pública, y suponen un acceso inmediato a la información sobre las orientaciones, proyecciones, metas y contabilidad de las actividades del sector público. Estos procesos contribuyen a mejorar la generación de ingresos, asignación de recursos y la consecución de financiamiento, lo que a su vez tiene un impacto positivo en el crecimiento, la eficiencia, la equidad, la reducción de la pobreza y el crecimiento sostenible (Almeida, 2014).

Lo anteriormente descrito se expone para resaltar la importancia del apego a la LGCG que debe de prevalecer en las entidades públicas de México, ya que éstas deben presentar un análisis integral y detallado de sus finanzas públicas derivado de para que se puedan someter al escrutinio de terceros, principalmente de los ciudadanos, con ello se fortalecerá el quehacer de los organismos fiscalizadores las cuales evalúan y vigilan el correcto uso de los fondos públicos y tienen poderes

para sancionar, entregando sus informes de auditoría al legislativo para que el Ejecutivo rinda cuentas.

La exigencia por optimizar los niveles de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos a través de la armonización contable gubernamental en la administración del sector público, así como generar y fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas y transparencia hacia los ciudadanos y los grupos de interés que rodean la acción pública son los fundamentos básicos que orientan y conducen el quehacer actual de los gobiernos en México para impulsar el desarrollo de indicadores de desempeño en las instituciones públicas.

5.1.2 Elementos teóricos de la investigación

En lo que respecta a las teorías utilizadas en la presente investigación, las cuales permitieron una mayor claridad respecto al estudio de la Armonización Contable Gubernamental, su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en la Administración Pública, Caso SAGYP Sinaloa (2015-2016).

Cabe señalar que fueron consideradas y analizadas diversas teorías, tales como las teorías referidas al sector público, entre las que destacan se consideraron la teoría de la actividad financiera del Estado, la cual de acuerdo con Garza (1999) es la que desarrolla el Estado con el objeto de procurar los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines, dentro de las principales tenemos de acuerdo con Faya (2008) a la teoría de la utilidad relativa, la cual señala este autor que la economía pública, al igual que la economía privada, procura la máxima utilidad posible. Esta teoría y las colaterales sostienen que la utilidad de los gastos públicos debe tener el reconocimiento de las distintas clases sociales.

El mismo autor, cita a la teoría sociológica iniciada por Wilfrido Pareto, en la cual considera que debido a la heterogeneidad de las necesidades e intereses colectivos y a la dificultad para homogenizar las necesidades individuales, adquirieron primacía el criterio y la voluntad de los gobernantes sobre los juicios singulares cuando se establecen las prioridades de las necesidades a satisfacer.

Por lo que respecta al desarrollo organizacional en el sector público, en cuanto a la teoría de la Administración Pública, las personas que trabajan en este tipo de organizaciones, no tienen libertad de decisión sobre un cambio en el ejercicio laboral dentro del sector público, para lograr la eficiencia, eficacia y efectividad, se trata de una función histórico nacional, constreñida a la situación concreta que ocupa dentro de la administración pública la burocracia pública (Habermas, 2000).

De acuerdo a las teorías de la burocracia Harmon y Mayer (1999) citados en López Portillo (2013), señalan que todos los que participan en la administración pública toman decisiones con base en las leyes, las normas y las tradiciones públicas. Pero además sus decisiones reflejan juicios fundados en valores que surgen de configuraciones peculiares de factores en situaciones particulares. Las decisiones, como los juicios en que se basan, proceden de las relaciones mutuas entre lo general y lo específico, lo personal y lo impersonal (p. 41).

Lo anterior refleja que el marco en el que opera la administración pública, los cuales pueden ser de carácter decisorio, organizacional y normativo, debido a que se trata de comprender de cómo y por qué los administradores públicos actúan como lo hacen en los contextos organizacionales, así mismo, se delinear las características de la burocracia de acuerdo a lo que se ha descrito respecto a las aportaciones de Weber (2014) en esta temática, ya que es la organización la que tiene bajo su cargo la operación de la administración pública.

Las teorías sobre el crecimiento del Gasto Público, es conveniente resaltar el hecho de que no existe consenso entre los principales autores acerca de cuál debería ser el tamaño del sector público, dentro de las posturas extremas están aquellos que sostienen que el tamaño del Estado debe restringirse a su mínima expresión. En esta postura se encuentra J.M. Buchanan quien afirma que los bienes públicos explican el gasto público en el equivalente al 10% del PIB. El resto del gasto existe porque los impuestos recaudados son de propiedad común y tienden a beneficiar a grupos particulares. Una postura opuesta la encontramos en Musgrave (1959) para quien lo importante no es el tamaño sino la composición del gasto, y si los fines lo justifican conviene efectuarlo.

La *teoría de la elección pública*, en este caso, algunos autores sostienen que la explicación para el aumento del gasto puede encontrarse analizando la conducta de los funcionarios públicos. Esta teoría, a la que podemos denominar *efecto burocracia*, argumenta que los funcionarios actúan en su propio interés maximizando la cantidad de recursos que ellos pueden manejar. Cuentan a su favor que disponen de información privilegiada, circunstancia que les posibilita lograr su propósito. Esta conducta maximizadora de los funcionarios se refleja en el agregado en una tendencia expansiva del gasto público. La crítica que se formula a esta hipótesis es que si bien estas conductas pueden tener resultado en el corto plazo, en un período más largo encuentran obstáculos emergentes del financiamiento que deben encontrar. Es aquí donde se centra nuestra principal atención, esta es la teoría principal que rige esta investigación debido a la línea de investigación que es la transparencia.

Las explicaciones ofrecidas por los hacendistas para justificar la tendencia al incremento y/o disminución del gasto público en las diferentes economías del mundo son muy diversas, para el caso que nos ocupa, nos centraremos en las teorías del lado de la oferta, es decir, de parte de los representantes del sector público: los funcionarios.

Cuando se analiza el comportamiento de los funcionarios públicos, que, en definitiva, son quienes acaban proveyendo los bienes y servicios de la actividad pública en un buen número de casos, cita Bustos (2015), que la referencia obligada son las aportaciones de Niskanen, quien formula su modelo distinguiendo entre el *burócrata* y la agencia que le entrega los fondos para su labor.

El análisis de Niskanen considera que existe una diferencia entre la información disponible para la agencia y para el funcionario. Aquella sólo observa el nivel del servicio público suministrado y asigna el presupuesto, considerando que existe una relación entre éste y la calidad del servicio prestado, pero desconoce el coste de entregar las distintas unidades de bienes o servicios públicos.

El funcionario, por su parte, si conoce el coste de suministrarlas, y además, tiene sus propios intereses en el proceso. En efecto, se considera que el responsable de una sección dentro de un Departamento ministerial, o en general de una unidad de gasto, desea hacer máximo el presupuesto de que dispone, pues su importancia en la organización burocrática o, incluso su propia autoestima, depende de la cantidad de fondos que administra.

Bustos (2015) argumenta que sí el comportamiento de los funcionarios fuera similar a una empresa que tratase de hacer máximo el beneficio, se explica el fenómeno habitual de que toda unidad de gasto tiende a agotar el presupuesto que se le asigna.

Es conveniente mencionar la teoría de *La Ley de Wagner*, que ha despertado sumo interés entre los economistas del sector público desde su redescubrimiento a través de la recopilación *Classics in Public Finance* (1958) de Musgrave y Peacock. Se ha discutido y se discute su formulación adecuada, dada la ambigüedad del propio Wagner, y se contrasta una y otra vez tanto para países desarrollados como para países subdesarrollados o en vías de desarrollo.

El análisis de Wagner, expuesto en el artículo de García, (2004), como él mismo argumenta, se basa en su observación de la realidad: La ley de la creciente expansión de las actividades del Sector Público, y particularmente del Estado, se convierte, para la ley económica fiscal, en la ley de la expansión creciente de los requerimientos fiscales, los requerimientos del Estado crecen, y a menudo incluso más.

García (2004) reinterpreta los supuestos de la Ley de Wagner en los siguientes términos:

- 1) Un número sustancial de bienes públicos es de lujo, por lo que el gasto público en su conjunto es elástico con respecto a la renta.
- 2) A medida que tiene lugar el desarrollo es de esperar que cada vez sean mayores los fracasos del mercado para lograr una asignación eficaz de los recursos.

El hecho de no haber sido trasladada a un modelo matemático por su autor probablemente contribuye a su sobre simplificación con los diferentes autores limitándose a contrastar empíricamente la elasticidad renta de los gastos públicos, aunque una interpretación más exacta de la ley de Wagner requiere considerar más cuidadosamente la cuestión de la complejidad que justifica una creciente intervención gubernamental.

La adición de factores de oferta no ha sido adecuadamente tomada en cuenta en la formulación original de la ley. De acuerdo con García (2004), las publicaciones de Buchanan y Tullock (1978) de la ley de Wagner es corregida como *Wagner al cuadrado*, su sugerencia es que el sector público está fuera de control puesto que el gasto público como una proporción del gasto total continúa expandiéndose pero sin una subida correspondiente en el output público debido al poder político de los funcionarios que ejercen una presión hacia arriba en sus salarios por encima de los deseos de los compradores finales de los servicios públicos. Esto guarda cierta similitud con el modelo del Leviatán (Brennan y Buchanan, 1980) que describe como los poderes tradicionales de creación de dinero y deuda se utilizan por el sector público como una fuente adicional de ingreso para aumentar su tamaño (García, 2004).

En el caso de Corona y Díaz (1994), hacen un recuento de las teorías del gasto público, citan en primer término la Ley de Wagner, la que coinciden con García (2004), denominándola estos como una hipótesis, la definen de esta manera:

El gasto público crece más que la producción de un país a lo largo del tiempo (en otras palabras, el gasto público como % del PIB aumenta) por tres razones:

- a) El cumplimiento de la ley.
- b) Aparición de bienes y servicios que requieren gran inversión en tecnología.
- c) Demanda de bienes que pueden ser un monopolio natural, que producen externalidades positivas o en los que la propiedad pública es importante para la estabilidad económica.

El estudio de las teorías administrativas resulta interesante, sobre todo porque todos los elementos de estudio están inmersos en ella, tal es el caso de las teorías antes citadas.

Las teorías utilizadas ayudaron a comprender y explicar el fenómeno estudiado, y ampliar la concepción inicial sobre el mismo desde diversas perspectivas filosóficas que nos permiten una comprensión más profunda del objeto de estudio.

5.1.3 Pertinencia metodológica aplicada

En cuanto a la metodología aplicada en el estudio de la armonización contable gubernamental, su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en la administración pública, caso SAGYP (2015-2016), se adoptaron, combinaron y aplicaron métodos y técnicas de investigación que permitieron conocer mediante dichos instrumentos, las condiciones de infraestructura física, sus prácticas cotidianas de los sujetos de estudio directos y colaterales, sus formas de pensar, sus experiencias y juicios.

Se consideró pertinente utilizar el estudio de caso puesto que se concluyó que era la mejor forma de abordar y conocer a fondo la problemática, utilizando como instrumento de investigación de corte preponderantemente cualitativo la observación, notas de campo, análisis documental, análisis fotográfico, entrevistas y además se consideró necesario complementar la información con la aplicación de una encuesta, la cual es una herramienta de corte cuantitativo.

El objeto de estudio radica en el contexto del sector público, de esta manera, se pretende dar respuesta a una prioridad compartida por los órdenes de gobierno que, comprometidos con la transparencia y rendición de cuentas, disponen ya de un pilar constitucional, la LGCG, que tiene entre sus objetivos superar la heterogeneidad conceptual, normativa y técnica prevaleciente en los sistemas contables de la administración pública y que esto se vea reflejado en una verdadera rendición de cuentas y mayor grado de transparencia, así con ello, lograr la eficiencia, eficacia, economía y calidad del quehacer de los funcionarios de los entes públicos.

El objetivo fijado fue el siguiente: Analizar como se implementó la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa, en cuanto a sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera ha incidido en la rendición de cuentas y transparencia.

Las dimensiones para esta investigación son tres, se establecieron considerando los grandes temas en los que se basa la investigación: Marco legal de la contabilidad gubernamental en México, armonización contable gubernamental y rendición de cuentas y transparencia.

El diseño de la investigación cualitativa es flexible, debido a que permite adecuaciones a medida que se enfrenta a la realidad en el proceso investigativo; se diseñaron cinco instrumentos de recolección de datos: cuatro guías de entrevistas semiestructuradas y una encuesta (Ver tabla 28 en capítulo de metodología de la investigación) las cuales se aplicaron en el periodo comprendido de enero a diciembre 2016 y una segunda parte de enero a julio 2017 por los cambios de gobierno en la estructura estatal.

Se realizaron trece entrevistas semiestructuradas a las siguientes personas: Titular de finanzas, contador y auxiliar de SAGYP, titulares de la STRC, CEAC y CEAIP, ASE y enlace de ASOFIS, Diputados: Presidente de la comisión permanente de fiscalización, ex presidente, secretario y un vocal y Presidente de la comisión permanente de Hacienda Pública y Administración del H. Congreso del Estado de Sinaloa, lo que facilitó conocer las opiniones y experiencias de las personas en relación a la armonización contable gubernamental en la administración pública y la problemática actual que enfrentan para cumplir con las obligaciones de rendición de cuentas y transparencia.

Se aplicaron 21 encuestas a contadores públicos responsables de los despachos externos que se encuentran inscritos en el padrón de fiscalización de la ASE.

Con la experiencia de la presente investigación, se considera que todos los instrumentos aportaron información valiosa, que permitió hacer un análisis y dar respuesta a las preguntas de investigación y cubrir los objetivos planteados al inicio de la misma; en lo que respecta a las hipótesis, de acuerdo a la tabla 50, estas fueron comprobadas total (H1) y parcialmente (H2), debido a que a que los hallazgos de investigación mostraron apego directo de acuerdo a las experiencias manifestadas con los sujetos entrevistados y encuestados en el trabajo de campo.

Tabla 50
Resultados de las Hipótesis de la investigación

No.	Hipótesis	Resultado
1	En el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, han incidido factores diversos, tales como la resistencia al cambio, falta de claridad en la normatividad, falta de capacitación, aumento de cargas de trabajo, entre otras.	Aprobada Totalmente
2	La obligatoriedad de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, de acuerdo a la normatividad vigente, permite lograr una incidencia favorable en la rendición de cuentas y transparencia.	Aprobada Parcialmente

Fuente: Elaboración propia.

La aprobación de la H1 en la presente investigación, mostrada en tabla 50, se justifica de acuerdo a los resultados que arrojaron los instrumentos aplicados a los sujetos directos y colaterales de estudio, en concordancia con la *teoría sociológica* iniciada por Wilfrido Pareto, en la cual considera que debido a la heterogeneidad de las necesidades e intereses colectivos y a la dificultad para homogenizar las necesidades individuales, adquirieron primacía el criterio y la voluntad de los gobernantes sobre los juicios singulares cuando se establecen las prioridades de las necesidades a satisfacer.

Para el caso de la H2, la cual se aprecia en tabla 50, el resultado fue de aprobación parcial, debido a que a través de las técnicas de investigación aplicadas se pudo comprobar que a pesar de que existe la obligatoriedad de implementación de la CGA emanada por la normatividad vigente, la incidencia no precisamente será favorable en su totalidad, ya que de acuerdo a la unidad de análisis estudiada se pudo apreciar que hay esfuerzos para intentar cumplir con la LGCG, sin embargo, no se está cumpliendo cabalmente, sino que aún faltan elementos que integrar para estar en condiciones de cumplimiento total de rendición cuentas y transparencia, lo anteriormente soportado en las teorías de la *elección pública*, denominada también como *efecto burocracia*, *el crecimiento del Gasto Público* y la *Ley de Wagner*.

Por otra parte, es conveniente mencionar que en el transcurso del proceso de la presente investigación, se detectaron algunas dificultades para obtener información, como por ejemplo, la aplicación de entrevistas a los legisladores debido a los múltiples compromisos de éstos; además de buscar la mejor forma de presentar la información obtenida mediante formatos, esquemas, tablas, figuras y cuadros, cómo clasificar la información, cómo analizar los datos, cómo contrastar los datos con las teorías existentes y cómo presentar la información del acuerdo a los resultados obtenidos. Se consultaron diversos autores que abordan temas de metodología de la investigación y bibliografía especializada en metodología cualitativa.

En esta investigación se adoptaron y utilizaron los métodos de investigación de Bernal (2016), Yin (2012), Méndez (1999), Ugalde y Balbastre-Benavent (2013), Bernal, Correa, Pineda, Lemus, Fonseca y Muñoz (2014), entre otros. Además de incluir en el presente trabajo de investigación, las teorías, esquemas y mecanismos que fueron utilizados en este estudio, con el propósito de que puedan servir como fuente para próximas investigaciones.

Los problemas y limitaciones que se presentaron durante la presente investigación se lograron resolver mediante análisis y discusión con director de tesis, arribando de esa manera a las decisiones metodológicas adoptadas y aplicadas en el presente trabajo que permitieron obtener resultados y soluciones a los mismos.

Se consultaron siete tesis doctorales, bibliografía especializada en metodología cualitativa, encontrando solamente opiniones, sugerencias, recomendaciones y planteamientos teóricos, por lo cual se consideró pertinente incluir en el capítulo III de metodología de la investigación, las teorías, esquemas y mecanismos que fueron utilizados en este trabajo, con la finalidad de que pudiera servir como orientador para próximas investigaciones en cualquier campo de estudio. Dichos problemas fueron resueltos mediante intensas sesiones de discusión y análisis con el tutor y con asesores de tesis, arribando de esa manera a las decisiones metodológicas adoptadas y aplicadas en el presente trabajo.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, se proporcionó información suficiente para la realización de la investigación el cual comprende en todo su contexto los hallazgos con la finalidad de que una servidora determine sus propias conclusiones.

5.1.4 Resultados de la investigación

En esta investigación se mostró como las organizaciones del sector público a pesar de ser consideradas como un modelo exitoso de administración estructurada, de poseer leyes y reglamentos de toda índole, órganos rectores de coordinación, entidades fiscalizadoras internas y externas, pese a ello, enfrentan también una serie de obstáculos que no permiten lograr la confianza y satisfacción de los ciudadanos por los resultados en el quehacer de las funciones de los servidores públicos, derivados de la falta de ética, de valores, de compromiso, de responsabilidades, entre otros que deberían estar integrados para alcanzar las metas y obtener los resultados deseados.

El presente estudio de caso reflejó como la unidad de análisis de la presente investigación, la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGYP) del estado de Sinaloa, ha adoptado los ordenamientos jurídicos básicos que emanan de la LGCG, sin embargo, de acuerdo a los hallazgos, existen factores que han obstaculizado la implementación de la armonización contable gubernamental en esta dependencia pública, los cuales se mencionarán a continuación en el desarrollo de este apartado.

Características de la implementación de la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa

Respecto a las características de la implementación de la ACG, se pudo apreciar que para SAGYP representó un cambio trascendental, prácticamente fue un cambio paradigmático en la forma de

operar sus registros contables principalmente, de pasar a una contabilidad tradicional mecanizada a una electrónica, ya que obligados a dar cumplimiento a los requerimientos de información del órgano coordinador en Sinaloa de la armonización contable, nos referimos al CEAC, tuvieron que implementar un sistema electrónico contable, sucede que recientemente a partir del ejercicio 2016, apenas pasaron de la etapa mecanizada del uso de hojas electrónicas de cálculos (mejor conocida como Excel) al uso del sistema electrónico contable Contpaq, este hecho representó el que tuvieron que estudiar, analizar y familiarizarse con un catálogo de cuentas homologado, autorizado por el órgano nacional rector CONAC, además de apegarse a los lineamientos que emanan de la LGCG para dar cumplimiento riguroso de los recursos etiquetados, situación que de acuerdo al trabajo de campo, resultó complicada para su adaptación.

La reforma de contabilidad gubernamental en México, nos referimos a la intervención de la LGCG, implica no solamente el hecho de que los entes públicos pasen de la etapa mecanizada a la de los sistemas electrónicos, sino que deben de buscar alternativas tecnológicas y asesores capacitados mediante los cuales puedan importar y exportar las necesidades de los requerimientos establecidos por el órgano rector; no se trata de solo instalar un software contable, sino de irlo actualizando de acuerdo a las emisiones del CONAC para ir alimentando la información necesaria para efectos de dar cumplimiento a los nuevos requerimientos y/o formatos de información contable, financiera, presupuestal y patrimonial de cada ente público a través de la rendición de cuentas en los portales electrónicos de los mismos.

La principal característica respecto de la implementación de la ACG que se identificó en SAGYP, fue el hecho de que recientemente conocieran las ventajas de los sistemas electrónicos contables, el que antes llevaran sus controles de manera rústica, por así decirlo, y que ahora tuvieran que depender de un asesor externo para aprender a alimentar el catálogo de cuentas autorizado y posteriormente conocer el proceso de captura y emisión de reportes financieros, cuestiones básicas de la contabilidad general; por los motivos anteriores, manifestaron los sujetos de estudio que fue un proceso de cambio difícil, están conscientes de que están en fase inicial de la ACG, que es bastante lo que les falta por hacer para estar en condiciones de cumplir con los requerimientos que emite la CONAC, por lo que se detectó que hasta ese punto llegan los intentos por armonizar la información financiera en la dependencia pública seleccionada como unidad de análisis de la presente investigación.

Procesos en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia

No fue posible detectar los procesos de la ACG en SAGYP, debido a que a la fecha de ejecución del trabajo de campo de la presente investigación no se habían adoptado las normas y reglamentos emanados por la LGCG derivados de la metodología de implementación de los momentos contables de ingresos y gastos, los clasificadores presupuestarios y demás lineamientos para efectos de apegarse a los requerimientos del órgano rector CONAC relativos a la rendición de cuentas y transparencia, que se deben de importar al sistema electrónico contable para que este tenga toda el universo de accesorios y poder generar en cualquier momento la información que requieran terceros y sobretodo cumplir en tiempo y forma con lo que marca la normativa en cuestión.

Los dirigentes de la entidad pública estudiada reconocieron que no están cumpliendo a fondo con los requerimientos totales de la normativa, dando a entender a la vez que estaban cerrando el ciclo de sus funciones y debían atender asuntos de entrega-recepción de la estafeta que tenían encomendada, situación que se comprobó en el trabajo de campo al percatarnos de que solo estaba implementado el sistema electrónico contable y la ejecución del nuevo catálogo de cuentas autorizado por el órgano rector, lo que dejaba mucho que desear respecto a un mínimo cumplimiento y por ende, un rezago considerable en la normativa en cuestión.

El panorama ideal en el contexto del apego a los lineamientos que marca la LGCG, implica principalmente la delimitación de un correcto plan de cuentas, reglas de registro, guía contabilizadora y control de los momentos contables de ingresos y gastos, todo lo anterior dentro de un sistema contable permiten que las operaciones se reconozcan de acuerdo a su naturaleza e inclusive el tipo de recursos y la unidad ejecutora del gasto, con ello se facilitarán las labores de fiscalización y por ende la efectiva transparencia y rendición de cuentas de las finanzas públicas.

Es conveniente señalar que el conocimiento pleno y la correcta interpretación de las leyes en la materia (LGCG, Ley de Transparencia, Ley de Disciplina Financiera, Ley Anticorrupción, entre otras) son fundamentales para que los procesos en la implementación de la ACG contribuyan eficientemente en la rendición de cuentas y transparencia es de vital importancia.

Hay un término que se llama *adopción*, que se interpreta en este caso, que todo acuerdo que emite el CONAC se debe de publicar en el DOF, entonces, en adopción en Sinaloa estamos al 100%, pero la implementación ya es otra cosa, implica establecer una solución tecnológica en cada

ente público y que se empiecen a sembrar o aplicar todos los acuerdos que emite CONAC para llegar a generar correcta y cabalmente la información a detalle de sus finanzas públicas.

Avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG

En relación con los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG, destacan las reuniones para consensar entre SAGYP y la STRC los puntos de acuerdo, de igual manera, se reunieron con el Consejo interno donde se explicó a detalle la nueva Ley y se delegaron responsabilidades a detalle, por ejemplo: desde los programas que tienen, el tipo de recursos, cuanto se gasta, que seguimiento se le va a dar, en fin, fueron varias reuniones de Consejo las que se tuvieron y estuvo presente el personal externo que los asesora en lo jurídico que les brindan estrategias de los caminos que debían de tomar y el por qué, conciliándolo todo siempre con la STRC por la traducción de la información para que se genere lo que se debe de informar exclusivamente.

Prevalece la intención de estudiar la normativa, sin embargo, se aprecia que se están enfocando específicamente a elementos básicos en la implementación de la ACG en dicha dependencia pública.

Los medios implementados en este punto, relativos a la adopción fue a través de la contratación de los servicios del contador externo actualizado en el tema de la armonización contable, pero los efectos se palparon en asuntos informáticos y de contabilidad general para adquirir, instalar y dar capacitación del uso del sistema electrónico contable y el respectivo catálogo de cuentas de acuerdo a los ordenamientos de CONAC.

Llama la atención la desconfianza que se genera por parte del titular de finanzas el hecho de que percibe lagunas en la Ley y no está seguro realmente de lo que se debe de publicar en la página electrónica de la dependencia, y si lo que tienen de momento publicado realmente cumple o no con la transparencia.

De acuerdo a como está diseñada la norma obliga a operarla con legalidad, respecto a las reglas de aplicación de los recursos etiquetados, el hecho de que se apliquen correctamente, que sean respetados para el fin que fueron creados, en SAGYP se pudo apreciar que están respetando estas condiciones, sin embargo, va también encaminado a que conjuntamente se respeten las reglas de operación estatales de cada programa o proyecto, es aquí donde existen algunas discrepancias,

puesto que en ocasiones se contraponen las reglas de operaciones estatales contra las federales y han optado en SAGYP por acatar las de orden federal, ya que perciben, que a la fecha, no hay riesgos por repercusiones sancionatorias a nivel estatal, situación que es distinta en aspectos de cumplimiento federal.

Los resultados arrojaron que los funcionarios de SAGYP y del resto de las entidades públicas del estado de Sinaloa se apegan parcialmente a la normativa de la LGCG, esto se podrá comprobar en futuras investigaciones, cuando existan evidencias de la intervención en materia de armonización contable de parte de los organismos fiscalizadores.

Factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa

En lo que se refiere a los factores que inciden en la implementación de la ACG en SAGYP se detectaron en los resultados obtenidos en la presente investigación, que dependen de diversas situaciones, principalmente tiene que ver con la voluntad de los servidores públicos de apearse a las disposiciones normativas, con el ánimo que tengan los responsables de las finanzas públicas para poder aplicar de forma correcta y oportuna todas las disposiciones que marca la LGCG, sobre todo si se encuentran en etapa de cambio de la estructura de gobierno, como fue el caso de la unidad de análisis del presente estudio.

La resistencia al cambio se considera que es de los factores predominantes en los resultados localizados en el presente estudio, ya que al personal operativo cuando le asignan nuevas tareas se queja abiertamente y por lo general, no cumplen como deberían con sus nuevas funciones, con más razón si se trata de organizaciones del sector público, como SAGYP, donde predomina el personal sindicalizado y sobresalen aspectos de una cultura burocrática de pasividad por el hecho de contar con un organismo que respalda sus derechos colectivos de trabajo y por las malas prácticas del entorno burocrático por factores internos en cada dependencia pública que determinan la cultura del capital humano, es aquí donde encontramos deficiencias para que estos se preocupen por la eficiencia y eficacia de la entidad, ya que se observó la preocupación por el incremento de trabajo y la falta de compromiso que se debería de generar en los colaboradores de SAGYP del área contable-financiera para atender las obligaciones emanadas por la ACG.

Otra situación que llama la atención es el hecho de que en SAGYP se detectaron en los resultados que el personal que toma decisiones y que desempeña funciones financieras no cuenta

con el perfil profesional idóneo en las ciencias económico-administrativas, esta es una desventaja que puede afectar la productividad en la materia en cuestión.

La administración pública es cambiante, sobre todo en aspectos del capital humano, la rotación de personal es una limitante muy fuerte. La no permanencia de servidores públicos especializados en el tema de contabilidad gubernamental es un verdadero obstáculo, es decir, no hay servicio profesional de carrera, por lo que cada 6 años cambia casi la totalidad del personal estratégico del área y eso es un verdadero estancamiento de los avances que posiblemente se habían logrado.

Otro de los resultados encontrados en SAGYP es la insuficiencia de recursos, no todas las dependencias públicas tienen la capacidad económica para tener recursos suficientes para implementar el sistema electrónico que ocupa la contabilidad gubernamental armonizada, y la asesoría de profesionales en el área, personal operativo con capacidad técnica y capacitado para su implementación y actualización, ya que los costos que genera un sistema que puede llegar a mermar el presupuesto de las dependencias, el problema que persiste en esta dependencia pública es el tener equipos de cómputo obsoletos, que además de ser lentos no tienen capacidad suficiente, aun cuando digan que ya está implementado el sistema electrónico contable, éste ocupa un mantenimiento, una operatividad, un seguimiento, y continuar adecuando las especificaciones de información, aun cuando ya esté en un 100% la obligatoriedad de la LGCG, sigue siendo un tema de riesgo la productividad por los motivos anteriores en este sentido.

Como se puede observar con lo descrito en el párrafo anterior, resulta relevante el que en la administración pública se cuente con personal experto que sepa explotar las bondades que ofrece el sistema electrónico contable e importar y exportar adecuadamente la información financiera y con ello poder dar cumplimiento a los requerimientos de las ediciones que emita la CONAC.

Dentro de los resultados encontrados como parte de los factores que han incidido en la implementación de la ACG, se detecta el problema de la falta de capacitación, y puesto que este factor es clave para la apropiación del conocimiento en función de comprender los diferentes procesos de la ACG, además de que constantemente se emiten acuerdos y/o modificaciones a los lineamientos publicados por el órgano rector. Otra situación que resalta en los hallazgos en esta situación es que debería haber una continuidad respecto de las personas que envía cada ente público desde los inicios de las capacitaciones, que sean las mismas que sigan asistiendo a los talleres y/o cursos de actualización, ese sería el panorama ideal, pero la realidad es otra, de acuerdo a los resultados obtenidos, motivo por el cual no hay una secuencia lógica y los resultados son que

el personal estratégico no está cabalmente actualizado en materia de ACG, por lo que se concluye que es necesario que se incorpore al Plan Nacional de Desarrollo de México una estrategia que permita evaluar los conocimientos, habilidades y destrezas de los candidatos a ostentar cargos públicos. Se sugiere que la propuesta de evaluación sea implementada a cada entidad federativa a través de un organismo independiente autónomo (desconcentrado de la Auditoría Superior de la Federación), de esta manera existirán elementos que brinden certidumbre de que los nuevos funcionarios públicos posean las competencias suficientes y necesarias para cumplir cabalmente con los objetivos que les sean encomendados.

Por otra parte, resaltaron dentro de los hallazgos focalizados, el que los servidores públicos, principalmente los responsables de las finanzas públicas, posean valores éticos y de conducta para que la rendición de cuentas y transparencia no se vea influenciada por actos de corrupción, esto se comprobará hasta que los diferentes organismos fiscalizadores publiquen los resultados de las revisiones en materia de armonización contable gubernamental.

Los hallazgos mostraron además, que está en duda la capacidad y/o actualización en materia de armonización contable de parte de los contadores públicos que forman parte del padrón de despachos externos de la ASE que fiscalizan entes públicos, situación que se comprobará hasta que inicie el proceso de las revisiones en esta temática y se emitan las observaciones respectivas.

Otro de los hallazgos encontrados es el hecho de que el organismo estatal que coordina la ACG, nos referimos al CEAC, manifestó tener en ocasiones dificultades con los servidores públicos que están comisionados a proporcionar la información financiera para poder cumplir con los acuerdos que emite CONAC, y al mismo tiempo deben adecuar los formatos o esquemas de requerimientos de información que emanan de la Ley de Transparencia (LT) y la Ley de Disciplina Financiera (LDF), en ambas no tienen un coordinador y no existe tal, por lo que el CEAC no puede ser ajeno a esta situación, puesto que se deben de incluir en la cuenta pública y debe de solicitar de forma tripartita la información que se deriva de estas normativas y es ahí donde se presenta en ocasiones la controversia y/o desacuerdos de parte de algunos servidores públicos estatales.

Los resultados arrojaron que han incidido también factores como la valoración de la eficiencia en la operatividad del Consejo Estatal de Armonización Contable en Sinaloa (CEAC), en cuanto a el hecho de como saber si están ejecutando correctamente sus funciones, será fundamental para lograr los objetivos encomendados, situación que se comprobará hasta que inicien los trabajos de fiscalización y se emitan las observaciones respectivas.

Finalmente se concluye de acuerdo a los resultados obtenidos en el presente estudio, que el grado de avance en que los sujetos de estudios directos y colaterales perciben la implementación de la ACG, el 100% emitió su opinión: con ciertas resistencias en su implementación, mismas que se mencionaron en el desarrollo de este apartado.

Incidencia que trae consigo la implementación de la CGA en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia

El proceso en la implementación de la ACG ha presentado resistencia al cambio, las dependencias gubernamentales se enfrentan día a día con diferentes problemáticas cuya resolución todavía está en proceso, hay mucho por hacer, ello dependerá de la voluntad política de los dirigentes, coordinadores y tomadores de decisiones en todos y cada uno de sus niveles en el estado de Sinaloa.

Indudablemente, la rendición de cuentas y la transparencia en la información pública son elementos indispensables para el desarrollo, fortalecimiento y la consolidación de la democracia. A través estos dos elementos, es posible que se genere la construcción de los medios viables para el combate a la corrupción, ya que son pieza clave para contrastar el desempeño y la ética de los dirigentes por el desempeño de sus funciones en las organizaciones públicas, sobre todo en la correcta aplicación de los recursos públicos de acuerdo a la finalidad estricta para la que están presupuestas.

El proceso de implementación de la ACG en la SAGYP del estado de Sinaloa, ha sido lento e inconcluso, sin embargo, representa un buen comienzo, sobre todo por la naturaleza del tipo de organización como lo es el sector público.

Es pertinente dar a conocer que SAGYP se encuentra atendiendo los factores internos que han obstaculizado los avances para poder enfrentar el paradigma del cambio en su estructura contable, presupuestal, patrimonial y programática, razones por las que concluimos que se encuentran parcialmente atendiendo la obligatoriedad emanada de la LGCG de la rendición de cuentas y por ende, de cumplir con la transparencia.

La fortaleza principal que incide en la rendición de cuentas y transparencia que se detectó en SAGYP derivado de los resultados, radica principalmente en el apego a la ley en cuanto a que los recursos que están etiquetados desde la presupuestación, el que se apliquen de manera estricta para

el fin que fueron creados, situación que representa una bondad emanada del cumplimiento en la normativa.

Así mismo, los hallazgos encontrados mostraron el hecho de que de no existir la armonización contable se continuaría llevando un juego de ajedrez como antes se hacía: se podían hacer cambios de proyectos con los recursos recibidos y con la intervención de la normativa ya no se puede ni se deben realizar esas prácticas, porque todo está alineado, justificado, las metas y los objetivos de cada proyecto, es algo mucho más serio, además de que en grado caso, resultaría hasta riesgoso el argumentar en un momento dado, por qué un proyecto no va a funcionar, o por qué no funcionó, por qué se debe de regresar el recurso, etc., aunado a ello, hay una medición de indicadores denominadas: Sistema de Evaluación al Desempeño (SED) y el presupuestos basado en resultados (PbR), ambos son fuente motivadora para que la ACG se complemente satisfactoriamente y de manera tripartita se pueda generar un compromiso consolidado que se traduzca en la eficiencia y eficacia en las finanzas públicas, por lo se finaliza en que las expectativas de la incidencia de este fenómeno normativo se traducen en restricciones a favor de las malas prácticas financieras, en otras palabras, estarán bloqueadas, por así decirlo, las prácticas desleales de corrupción.

Respecto a las debilidades de la rendición de cuentas de las finanzas públicas de SAGYP, se apreció en los resultados obtenidos que es un proceso que a la fecha va lento, ya que la página web de la SAGYP se encuentra todavía en los conceptos generales, sin embargo, se detectó que hay temor en los efectos sancionatorios por incumplimiento de parte de las responsabilidades de orden federal, pero como que no es el mismo efecto en el caso del estado, en otras palabras, no se intimidan en este sentido, situación que llama la atención.

Cabe mencionar que hasta que se presente la intervención de los órganos fiscalizadores en las entidades públicas en la revisión de temas que emanan de la obligatoriedad de la normativa en cuestión, se podrá contrastar de manera integral la incidencia que trae consigo la implementación de la ACG, relativos a la rendición de cuentas y transparencia, puesto que el presente estudio no se presentaron los elementos suficientes para verificarlo, puesto que a la fecha no han iniciado los trabajos de auditoría en esta temática.

Los resultados también arrojaron el hecho de que los mexicanos desean tener gobiernos eficientes, que sus gobernantes tengan en primer lugar: la prudencia financiera, en segundo lugar, la transparencia necesaria y en tercer lugar, el resultado de la ejecución de sus acciones, en otras palabras, una correcta y oportuna rendición de cuentas que se traduce también como el resultado

de la ejecución de la política pública, entonces se deduce que la LGCG fortalece los mecanismos que el ciudadano busca para verificar que los recursos que estos aportan a través del pago de impuestos estén aplicados justamente, a la vez sean puestos en la vitrina pública derivado de la rendición de cuentas de las finanzas públicas de cada entidad gubernamental y con ello haya posibilidades de constatar la transparencia en su totalidad, situación que a la fecha en la SAGYP no fue posible verificar, derivado del cumplimiento parcial que arrojó la investigación de acuerdo a las entrevistas sostenidas con los sujetos de estudio, manifestándose en un 100% la unificación de opiniones en este sentido, así como también: una incidencia moderadamente favorable, fue el resultado arrojado en un 90.5% en encuestas derivadas de la muestra resultante del padrón de despachos externos de la ASE, porcentaje que resulta elevado y deja mucho que desear.

Por otra parte, el órgano coordinador de la ACG en Sinaloa, nos referimos al CEAC, manifiesta que existe una limitante muy seria, el hecho de que constantemente les ha afectado en la presentación de la cuenta pública, es la referente a que se tardan mucho los entes públicos en subir la información en sus plataformas de internet, entran en una dinámica de hacer presión para poder que acaten el compromiso, esto no permite cumplir acertadamente en tiempo y forma con la rendición de cuentas y transparencia. Concluyó en que hay un desfase importante en la entrega de la información financiera de parte de las entidades estatales para poder consolidar la cuenta pública, pero finalmente después de los insistentes esfuerzos terminan cumpliendo, enfatizando que en los entes municipales hay muchos más rezagos que urge atender.

Definitivamente, en México, la productividad, la eficiencia, la eficacia, de la rendición de cuentas y la transparencia de la cuenta pública, se garantizará a través de este nuevo modelo de armonización contable gubernamental en la administración pública a nivel regional, estatal y federal, sin embargo, a la fecha en la presente investigación de manera parcial se logró analizar su incidencia de forma favorable.

Las expectativas futuras de la incidencia en la ACG por parte de los sujetos colaterales de estudio se unifican en los criterios de los sujetos de estudio como lo son la ASE, STRC, ASOFIS, CEAIIP y los Diputados de la Comisión permanente de fiscalización y de Hacienda y Administración del H. Congreso del estado, al aplicarse las medidas de estratégicas, de seguimiento y control de parte del CEAC como órgano coordinador del estado de Sinaloa y evaluador de los procesos, se traducen en una adecuada rendición de cuentas y transparencia al implementarse la ACG en tiempo real, sobre todo para llegar a cumplir con la meta crucial de la

LGCG que es la consolidación estatal y posteriormente la nacional para poder estar en condiciones del escrutinio público nacional e internacional y por ende, el que mejore la credibilidad social.

Escenarios futuros

Pese a la situación actual que prevalece en la ACG de la Administración Pública, los escenarios futuros son positivos y alentadores, esto de acuerdo a los comentarios de los funcionarios públicos, Diputados entrevistados y los contadores de los 21 despachos externos de prestigio y calidad del padrón de la ASE encuestados respecto a la Administración pública en materia de ACG, puesto que van muy de la mano con los criterios de evaluación del Presupuesto Basado en Resultados y de la Evaluación al Desempeño, debido a que éstos son los que permiten medir un programa o una acción o bien un servicio que se esté brindando como gobierno a la propia ciudadanía y no por la asignación presupuestal sino por un seguimiento de las matrices que se tienen que analizar en cuanto a la efectividad que arrojaría dicho indicador, en otras palabras es una relación tripartita que de acuerdo a las metas y objetivos trazados avanzará aparejadamente.

Así mismo, con el seguimiento adecuado de los órganos coordinadores de armonización contable en el estado de Sinaloa y de los entes fiscalizadores, se espera que mejore la transparencia y su incidencia se refleje en un avance importante en los resultados por la buena aplicación del recurso económico que se reflejará en un futuro en la rendición de cuentas gracias a la consolidación nacional de la ACG.

Una vez que se palpen los resultados en las futuras revisiones por parte de los órganos fiscalizadores respecto de un cabal cumplimiento con los objetivos de la ACG, se podrá estar en condiciones de que el estado de Sinaloa y México puedan contribuir eficientemente con los planes de la agenda 2030, la estrategia global y amplia para los próximos 15 años que impulsa la INTOSAI, ya que reconoce el papel importante de las EFS en muchos aspectos de la implementación de los objetivos de desarrollo sostenible, en especial el objetivo 16, subraya la importancia de las EFS en la vigilancia de su realización al garantizar transparencia y rendición de cuentas, prevé la creación de instituciones eficaces de rendir cuentas a todos los niveles, lo precisa hacia el desarrollo de instituciones efectivas, transparentes que rinden cuentas a todos los niveles.

Por lo anterior, señalan los sujetos de estudio de la presente investigación, que aún con la problemática actual que presentan las organizaciones del sector público en el estado de Sinaloa para dar cumplimiento a la implementación de la ACG, se espera que en la medida que cada uno

de los actores que conforman la funciones de las finanzas públicas se esfuercen por dar cumplimiento a la normativa y que estén conscientes de los efectos sancionatorios surtirán efectos en casos de omisiones, se podrán tener avances significativos en la ACG que incidirá positivamente en la rendición de cuentas y en la transparencia en Sinaloa y en México, esto brindará un estatus mucho más profundo para cumplir con los requerimientos de la rendición de cuentas, puesto que ya se cuenta con un esquema para solicitar toda la información de los entes públicos del estado, pero no de los municipios. De acuerdo a lo anterior, se pueden constatar los resultados de las hipótesis de la presente investigación.

H1. En el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, han incidido factores diversos, tales como la resistencia al cambio, falta de claridad en la normatividad, falta de capacitación, aumento de cargas de trabajo, entre otras.

Se ha confirmado totalmente y comprobado tal acontecimiento, sin embargo resaltan varias inquietudes, que resultan pendientes para futuras investigaciones a mayor profundidad.

H2. La obligatoriedad de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, de acuerdo a la normatividad vigente, permite lograr una incidencia favorable en la rendición de cuentas y transparencia.

Se han confirmado parcialmente y comprobado tal acontecimiento, sin embargo resaltan varias inquietudes, que resultan pendientes para futuras investigaciones a mayor profundidad.

Para finalizar, es pertinente informar que en esta investigación se obtuvieron las respuestas a las interrogantes planteadas y se cubrieron los objetivos fijados.

5.1.5 Propuesta: Modelo de ACG para entidades federativas

Se propone un modelo de ACG de acuerdo a la figura 30 para entidades federativas en la presente investigación, como resultado de los estudios exploratorios en el trabajo de campo, mismo que responde a las obligaciones jurídicas emanadas de la LGCG, las cuales coordinadas a través del órgano rector CONAC tiene por objeto la emisión de normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que debe aplicar los entes públicos estatales.

Es indispensable para implementar la ACG en la Administración Pública, la operatividad un Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG) que cada ente público utilizará como instrumento de la administración financiera gubernamental, el cual registrará de manera armónica, delimitada y específica las operaciones contables y presupuestarias derivadas de la gestión pública, así como otros flujos económicos.

De acuerdo a las diferentes publicaciones emitidas por CONAC, el sistema estará conformado por el conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes, estructurados sobre la base de principios técnicos comunes destinados a captar, valuar, registrar, clasificar, informar e interpretar, las transacciones, transformaciones y eventos que, derivados de la actividad económica, modifican la situación patrimonial del gobierno y de las finanzas públicas. Los entes públicos deberán asegurarse que el sistema:

- Refleje la aplicación de los Postulados Básicos, normas contables generales y específicas e instrumentos que establezca el CONAC;
- Facilite el reconocimiento de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos;
- Integre en forma automática el ejercicio presupuestario con la operación contable, a partir de la utilización del ingreso y gasto devengado;
- Permita que los registros se efectúen considerando la base acumulativa para la integración de la información contable y presupuestaria;
- Refleje un registro congruente y ordenado de cada operación que genere derechos y obligaciones derivados de la gestión económico-financiera de los entes públicos;
- Facilite el registro y control de los inventarios de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.

Se consideran para el SCG tres etapas del modelo propuesto, las cuales son:

- Entradas
- Proceso general del sistema
- Salidas

Entradas:

La primera etapa de entradas, corresponde a la construcción de estructuras, para el registro único de las operaciones presupuestarias y contables, los entes públicos dispondrán de clasificadores presupuestarios de ingresos y egresos a efectos de convertir las gestiones administrativa-contable del ente en un insumo para el proceso de registro de las operaciones derivadas de los actos públicos.

La gestión administrativa – contable corresponde a las claves presupuestarias que se asignan en cada operación determinada del ente público, su estructura es la base de los registros para la adecuada generación de reportes, se integra de acuerdo a los códigos establecidos en los clasificadores presupuestarios, sustentados en la normatividad.

La agrupación de los componentes de las clasificaciones, que identifica, ordena y consolida en un registro, la información de dichas clasificaciones y al mismo tiempo vincula las asignaciones que se determinan durante la programación, integración, aprobación y ejercicio del presupuesto anual determinado.

El objetivo de los clasificadores es para efectos de que en los reportes financieros que se emitan se puedan interpretar a detalle a través de las claves pre determinadas que se asignan la finalidad de cada operación, en el caso de los egresos de acuerdo a la tabla 51 es la siguiente:

Tabla 51
Clasificadores presupuestarios de egresos

Clasificadores Presupuestarios de egresos	Finalidad
1. Clasificación Administrativa	El ramo y/o sector y la unidad responsable a la que pertenece
2. Clasificación Funcional del gasto	Funciones y sub funciones que atenderá
3. Clasificación programática	Programa presupuestario al que corresponde
4. Clasificador por tipo de gasto	Que se identifique el tipo de gasto
5. Clasificador por objeto del gasto	Que se aprecie el objeto del gasto
6. Clasificador por fuente de financiamiento	Fuente de financiamiento de la que procede

Fuente: Elaboración propia con información emitida por CONAC.

Los clasificadores presupuestarios de ingresos atienden a necesidades de información de donde procede el recurso, para que finalidad se otorga, quien y donde lo ejercerá. Una vez definidas las estructuras de la gestión administrativa-contable para efectos de implementar el proceso de *entradas*, las entidades federativas requieren de un plan de cuentas y el catálogo de bienes emitidos

por el CONAC que permitan su interrelación para la generación automática de los registros contables y presupuestales.

La metodología de los momentos contables del ingreso y del gasto se procesa en las áreas de presupuesto (ingreso-gasto) o de administración, es desde donde se ejecutan los eventos generadores de determinados eventos.

En términos de lo señalado en la LGCG, el registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos se efectuará en las cuentas contables que para tal efecto establezca el órgano rector, las cuales en lo relativo a los momentos contables de los ingresos deberán reflejar: el estimado, modificado, devengado y recaudado.

Del mismo modo, el registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos se efectuará en las cuentas contables que, para tal efecto, establezca el consejo, las cuales en lo relativo a los momentos contables de los gastos deberán reflejar: el aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado.

Proceso general del sistema

La matriz de conversión es una tabla de relaciones entre el plan de cuentas y los clasificadores por objeto del gasto, por tipo de gasto, o el clasificador por rubro de ingresos, permite que toda transacción registrada en los distintos momentos del ejercicio presupuestario, se transforme en un asiento de partida doble en la contabilidad general.

En el caso de los egresos, la matriz identifica la relación que existe entre cada partida genérica del clasificador por objeto del gasto y por tipo de gasto, con las cuentas de cargo y abono del plan de cuentas para convertirlo en un asiento de tipo contable según corresponda. Para los ingresos, la matriz identifica la relación que existe entre cada tipo de clasificador por rubro de ingresos, pero como lo que se registra es un abono, permite identificar la cuenta de cargo del respectivo plan de cuentas y a su vez genera la conversión en el asiento de tipo contable que sea el indicado.

Se establece que la matriz de conversión bien diseñada posibilita y asegura la producción automática de asientos contables y los diferentes tipos de estados presupuestarios, financieros y económicos. Para que los propósitos de la citada matriz puedan cumplirse, entre los clasificadores presupuestarios (Por objeto del gasto, tipo de gasto y rubros de ingresos, respectivamente) y la

lista de cuentas de la contabilidad, debe existir una correspondencia que tienda a ser biunívoca, es decir, cada partida de objeto del gasto y del rubro de ingresos, en su mayor nivel de desagregación, se debe de corresponder con una cuenta o subcuenta contable.

Se concluye que las matrices de conversión del SCG son los instrumentos que permiten generar automáticamente los asientos contables de partida doble, en forma relacionada a la gestión, de esta manera, todos los eventos propios o derivados de la gestión, sean de índole presupuestaria o patrimonial, así como las modificaciones, ajustes y regularizaciones asociados a estos, se vinculan y al mismo tiempo se separan para generar los registros presupuestarios y contables al momento de verificar el hecho en un sistema automatizado, es importante comentar que el éxito de este proceso dependerá del uso adecuado por parte de la persona responsable en los suministros de la información al sistema. Las cualidades que debe poseer la aplicación tecnológica (SCG) seleccionada por el ente público son:

- a) Que opere de manera descentralizada
- b) Que permita automatizar los procesos
- c) Debe de sustentarse en el marco legal de la LGCG
- d) Se debe de apoyar en avanzados instrumentos técnicos y normativos
- e) Debe de predominar una vinculación entre la contabilidad patrimonial y presupuestal.

Salidas:

En general, el objetivo del SCG es generar información financiera contable, presupuestal, programática y patrimonial y con ello revelar de forma armonizada, consistente, veraz y oportuna, las operaciones de cada ente público para poder cumplir con parte de los grandes objetivos de la administración pública son:

- Mantener una cuenta pública armonizada.
- La consolidación estatal y nacional de la información financiera.
- Dar transparencia a las operaciones;
- Rendición de Cuentas;
- Fortalecer la fiscalización, y;
- Contribuir con la medición de la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos, administración de la deuda y patrimonio del estado.

- Incentivar la eficiencia Presupuestal a través del PbR.
- Promover la Evaluación al Desempeño de actividades con fundamento en indicadores.

Con los objetivos anteriormente cumplidos se tienen elementos para dar cumplimiento al acceso a la información pública gubernamental y con ello satisfacer las expectativas de los ciudadanos y usuarios externos.

Generar la información contable armonizada y en tiempo real:

Además otro aspecto que resulta relevante es que de acuerdo al proceso automatizado derivado de las acciones de las matrices de conversión, se genere la información armonizada y en tiempo real como son: los estados financieros, de ejecución presupuestaria y otra información que coadyuve a la toma de decisiones, a la transparencia, a la programación con base en resultados, a la evaluación y a la rendición de cuentas.

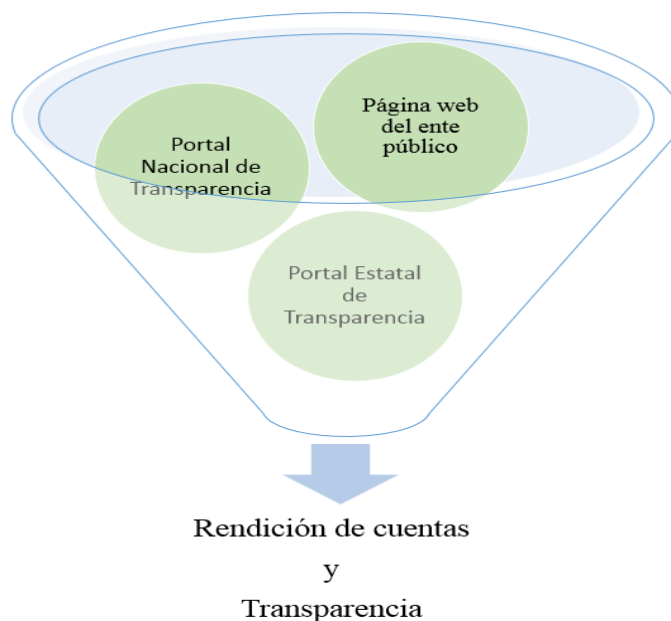


Figura 28. Insumos y difusión de la información pública de los entes estatales
Fuente: Elaboración propia.

Respecto a la difusión de la información, tal como se aprecia en la figura 28, es conveniente mencionar que de acuerdo a la obligatoriedad de la LGCG, los entes públicos deben de publicar

en sus portales de internet la información relativa de sus finanzas públicas de acuerdo con reglas de presentación, de formatos establecidos, de condiciones específicas emitidas por CONAC.

El gobierno federal implementó un portal electrónico denominado: *Plataforma Nacional de Transparencia*, para efectos de que los ciudadanos y usuarios externos puedan tener acceso a la información pública de los entes públicos de la república mexicana; En Sinaloa, El organismo que coordina la difusión y seguimiento al respecto es la Comisión Estatal para el Acceso a la Información Pública (CEAIP), órgano rector de transparencia.

Por su parte, los entes estatales deben de tener implementada una página de internet, en el caso de Sinaloa se denomina *Transparencia Sinaloa*, donde se integra de manera consolidada la información financiera de todos los entes públicos. De esta manera hay posibilidades de dar cumplimiento a las obligaciones emanadas de la LGCG, la Secretaría de Transparencia y Rendición de cuentas (STRC) se apoya en el Consejo estatal de Armonización contable (CEAC) quien coordina y es responsable de la información financiera de manera trimestral, misma que suben de manera consolidada a la plataforma de transparencia del Gobierno del estado en cuestión, de esta forma se da cumplimiento a las condiciones de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP).

De acuerdo al Artículo 56 de la LGCG, la generación y publicación de la información financiera de los entes públicos se hará conforme a las normas, estructura, formatos y contenido de la información, que para tal efecto establezca el CONAC y difundirse en la página de internet del respectivo ente público. Deberá publicarse por lo menos trimestralmente y difundirse en dicho medio dentro de los treinta días naturales siguientes al cierre del periodo que corresponda, así mismo deberá permanecer disponible en internet la información correspondiente de los últimos seis ejercicios fiscales.

A través de la implementación del modelo de ACG en los diversos entes públicos, permitirá el impulso significativo de la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas públicas y con ello se podrán inhibir prácticas ilícitas, combatir la corrupción, fortalecer las tareas de la gestión administrativa de la administración pública, contribuir con la generación periódica y en tiempo real de la información contable, presupuestaria y programática en apoyo a la consolidación estatal y nacional. A continuación se presenta el modelo propuesto de armonización contable gubernamental para entidades federativas, de acuerdo a la figura 29:

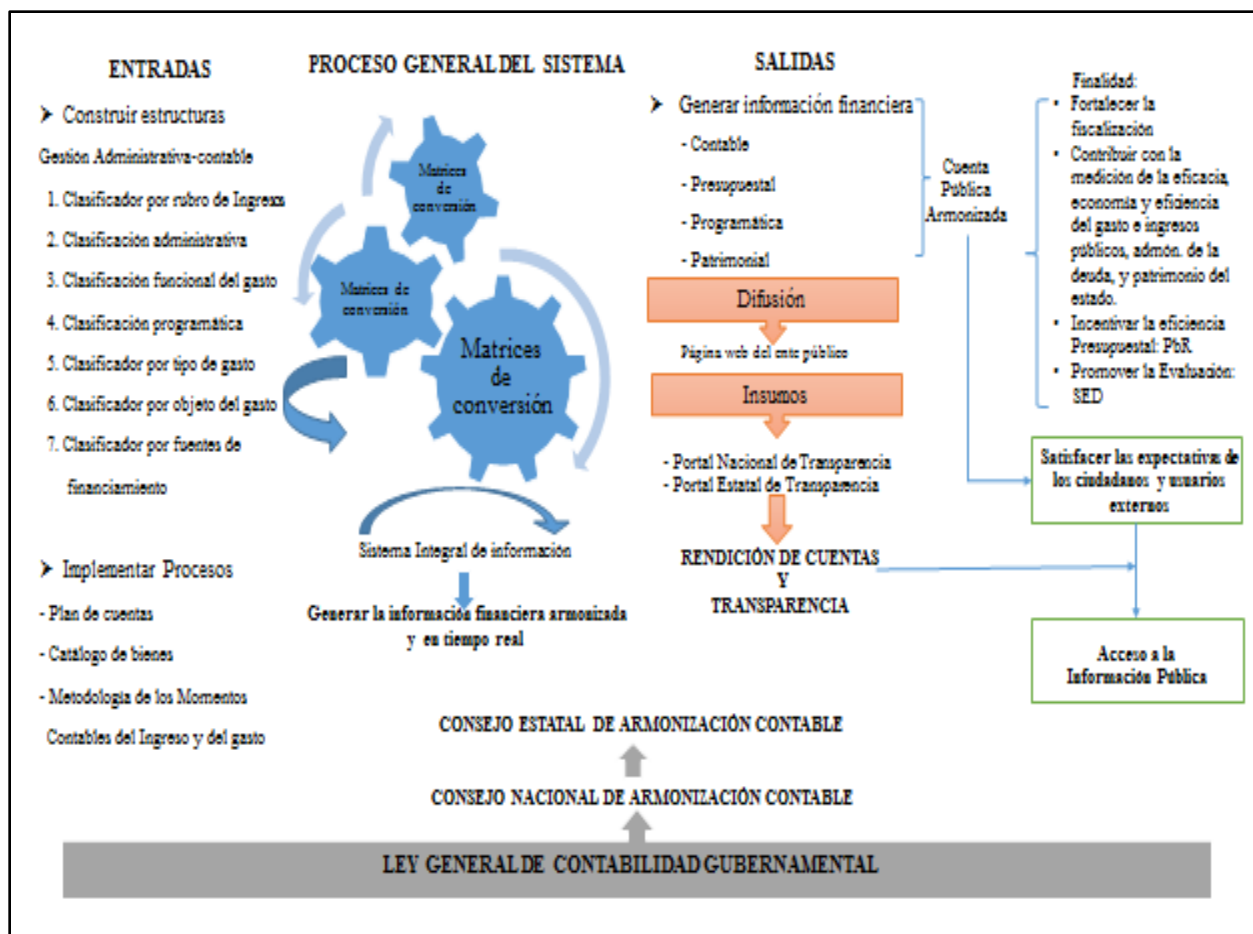


Figura 29. Modelo de Armonización Contable Gubernamental para entidades federativas
Fuente: Elaboración propia.

Los objetivos del modelo de ACG, para las entidades estatales del sector público de acuerdo a la figura 29, tienen la finalidad de propiciar una mejor toma de decisiones y rendición de cuentas bajo un esquema de transparencia, para lo cual es necesario efficientar recursos económicos y humanos, es decir, es indispensable que el personal que opera las diferentes etapas del modelo de ACG propuesto esté actualizado en la temática en cuestión, que domine los aspectos de normatividad, lineamientos y reglas emitidas por el órgano rector: CONAC, además de que el ente público debe contar con un SCG adecuado, equipo tecnológico competente y sobre todo con la voluntad asertiva de los dirigentes para que se pueda generar la información financiera armonizada y en tiempo real.

5.2 Recomendaciones

5.2.1 Consideraciones finales

Una vez analizados brevemente los aspectos de la ACG, su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en la administración pública, el caso SAGYP Sinaloa (2015-2016) y haber planteado las conclusiones finales, a continuación se presentan algunas sugerencias, consideraciones y apreciaciones que podrían servir para un manejo adecuado de esta política pública, las cuales son las siguientes:

5.2.2 A la Presidencia de la República, Congreso de la Unión y entidades fiscalizadoras locales

Las Finanzas Públicas representan un importante instrumento de la política económica, por tal motivo, resulta de vital importancia la correcta ejecución, dirección y control de la LGCG en los entes públicos en México, ya que los motivos que la orientan fortalecerán la rendición de cuentas y transparencia, sin embargo, se ha podido observar que derivado de los cambios de gobierno estos objetivos en ocasiones se ven afectados por el ingreso de funcionarios que no son expertos en la nueva gestión pública. Por lo anteriormente expuesto, se formula una propuesta en la que se recomienda que se incorpore al Plan Nacional de Desarrollo de México una estrategia que permita evaluar los conocimientos, habilidades y destrezas de los candidatos a ostentar cargos públicos, para su apreciación se expone en la figura 30:

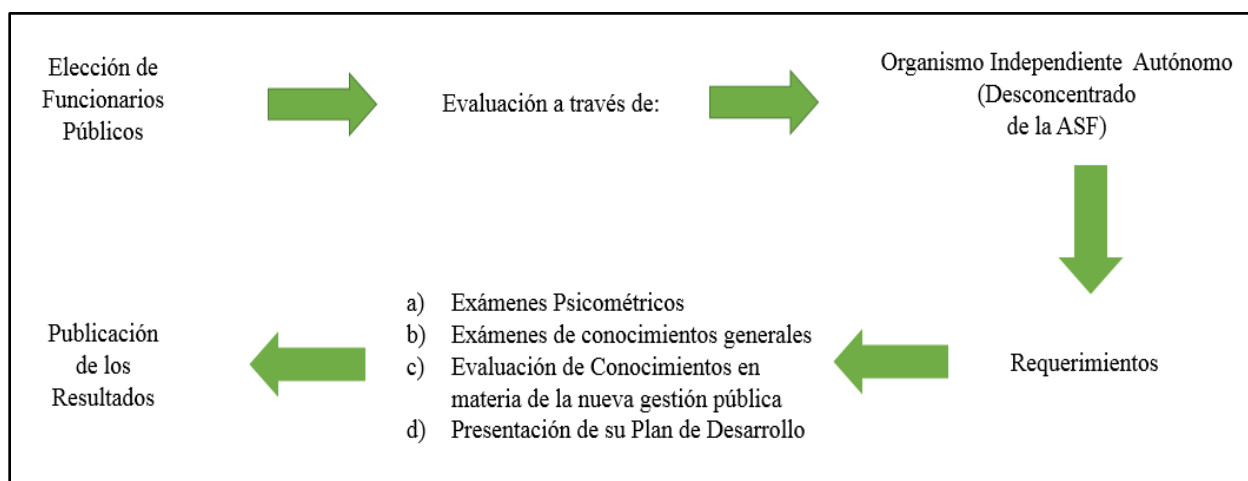


Figura 30. Propuesta de estrategia para evaluar las capacidades de los candidatos a ocupar cargos del Sector Público
Fuente: Elaboración propia.

Se sugiere que la propuesta de evaluación sea implementada a cada entidad federativa a través de un organismo independiente autónomo (desconcentrado de la Auditoría Superior de la Federación), de esta manera existirán elementos que brinden certidumbre de que los nuevos funcionarios públicos posean las competencias suficientes y necesarias para cumplir cabalmente con los objetivos que les sean encomendados.

Asimismo, se propone que esta estrategia de evaluación, representada a través de la figura 30, sea considerada en el artículo 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) como parte de los mecanismos de fiscalización de la Auditoría Superior de la Federación.

5.2.3 A los Diputados del H. Congreso de la Unión y del Congreso del Estado de Sinaloa

Los miembros del poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos, electos por el pueblo tienen un gran compromiso con los ciudadanos para realizar las funciones que les competen, sobretodo en relación con la aplicación de los recursos públicos, por lo que la ACG está inmersa dentro de esas responsabilidades públicas.

Gracias al proceso de socialización y a la difusión de la información por parte de los órganos coordinadores de brindar seguimiento a la ACG, nos referimos al CEAC, los servidores públicos cuentan con información actualizada para lograr tomar las decisiones convenientes y con ello generar las medidas necesarias para que el gasto se aplique de manera eficiente, de esta manera alcanzar las metas de los indicadores de desempeño del presupuesto público, la correcta ejecución del Presupuesto Basado en Resultados y el Sistema de Evaluación al Desempeño Normativo, Contable, Administrativo y Financiero.

El estado ideal deseado es poder buscar elevar hasta cierto punto la calificación crediticia de cada ente público, porque el tener una acreditación de una contabilidad gubernamental armonizada al sistema nacional permite que puedan emitir una evaluación en tiempo y forma y al mismo tiempo puedan tener un seguimiento financiero adecuado.

Sin embargo, de la relación de factores que inciden en el cabal cumplimiento de la ACG, se enlistó la rotación de personal, sí se planeara estratégicamente el personal clave experto en esta temática, por motivos de la naturaleza de los colaboradores de categoría de confianza que se genera en el sector público, derivada de los cambios en la estructura de gobierno, se presiente que disminuiría de manera importante la ineficacia de la productividad en todos los sentidos, principalmente en los temas que ocupan de personal actualizado, tal es el caso de la ACG, este

detonador que llama la atención y por lo que se recomienda gestionar un plan de mejora continua que favorezca la implementación, seguimiento y control de la ACG en Sinaloa y en México.

La no permanencia de servidores públicos especializados en el tema de contabilidad gubernamental es un verdadero obstáculo, es decir, no hay servicio profesional de carrera, por lo que cada 6 años cambia casi la totalidad del personal del área y eso es un verdadero estancamiento de los avances que posiblemente se habían logrado, razón por la que se recomienda que se emita una iniciativa para que se pueda innovar mediante un plan previsor alguna estrategia para evaluar al personal para verificar las aptitudes en esta temática mediante los procesos de evaluación al desempeño y los resultados que arroje el PbR los cuales serán elementos claves para analizar el éxito futuro de la ACG, ya que lo más lamentable sería que continúe cada inicio cambio de gobierno con funcionarios públicos que no tengan las habilidades y el conocimiento suficiente para innovar, transformar y dar seguimiento a los avances en materia de armonización contable de cada entidad pública.

Resulta necesario además el resaltar que esta propuesta es inherente al compromiso Constitucional derivada del artículo 134, el cual enfatiza el hecho de que los recursos económicos de que dispongan el Gobierno Federal y el Gobierno del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas paraestatales, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados, razones suficientes para enmarcar la relevancia de evaluar las capacidades de los servidores públicos los cuales serán los responsables de estas bases normativas.

Por otra parte, de acuerdo a la reciente reforma constitucional del estado de Sinaloa, emanada del artículo 37 y 43 del apartado de rendición de cuentas, donde se apoyará de la fuerza colaboradora de la ASE como brazo fiscalizador a través de sus dictámenes, se recomienda a la Comisión Permanente de Fiscalización del H. Congreso del estado de Sinaloa, el agotar la pertinencia de los resultados emitidos a través de pruebas selectivas de auditoría para efectos de que se refuercen y comprometan las responsabilidades de parte de los auditores de la ASE.

Por último y no menos importante, evaluar y exigir en las funciones de fiscalización la presentación de notas a los estados financieros consolidados y la inclusión del detalle del gasto por categoría programática de las entidades públicas, puesto que en los hallazgos encontrados se focalizó la omisión de estos elementos que distan mucho en el cabal cumplimiento de la reforma gubernamental.

En la presente investigación se recomienda a los Diputados lo siguiente:

- No permitir que se presente de manera extemporánea la información financiera en las plataformas electrónicas de cada ente público.
- Aplicar las sanciones respectivas para los funcionarios públicos en caso de incumplimiento a la LGCG.
- Evaluar el trabajo ejecutado por el Comité Estatal de Armonización Contable para efectos de verificar los requerimientos de información de parte de la CONAC, el que se estén presentando en los formatos indicados, con la información financiera debida y en los tiempos indicados.
- Dotar de recursos suficientes a los entes públicos que requieran adquirir equipos de cómputo y/o sistemas electrónicos contables que sean compatibles con los requerimientos que exige la reforma gubernamental en cuestión.

5.2.4 A los órganos garantes de transparencia y rendición de cuentas: INAI y CEAIP

Instituto Nacional de Transparencia Acceso a la Información y Protección de Datos (INAI) y Comisión Estatal para el Acceso de la Información Pública del Estado de Sinaloa (CEAIP).

La transparencia gubernamental es importante por varias razones; sin embargo, la transparencia de las finanzas públicas son particularmente importantes si tomamos en cuenta que el presupuesto es el instrumento de política pública más importante del gobierno, esto se debe a que en él se definen en términos monetarios las prioridades del gobierno y los ganadores y perdedores de las políticas públicas, lo anterior sustentado bajo el compromiso al amparo del Artículo 134 Constitucional, enmarca la importancia de la aplicación responsable de los recursos públicos.

En la presente investigación se recomienda a los órganos garantes de transparencia nacional y estatal el continuar promoviendo a través de la difusión las siguientes funciones para fortalecer la ACG y la rendición de cuentas y transparencia:

- La promoción de garantizar el derecho de acceso de las personas a la información pública gubernamental.
- Transparentar la gestión pública mediante la difusión de la información que generan los sujetos obligados.

- Seguir manteniendo la protección los datos personales que están en manos tanto del gobierno federal, como de los particulares.
- Resolver sobre las negativas de acceso a la información que las dependencias o entidades del gobierno federal hayan formulado.
- Promover la cultura de apertura y de educación sobre el derecho de acceso a la información pública y el derecho de habeas data o de datos personales. Para garantizar que los sujetos obligados cumplan con proporcionar información pública a los particulares.
- Fomentar y vigilar que los sujetos obligados, actualicen los datos personales y garanticen el derecho de los particulares a saber si la información se procesa correctamente.
- Favorecer la rendición de cuentas a los ciudadanos, de manera que puedan valorar el desempeño de los sujetos obligados
- Mejorar la organización, clasificación y manejo de los documentos.
- Contribuir a la democratización de la sociedad mexicana y la plena vigencia del Estado de derecho.
- Verificar el cumplimiento de obligaciones de los sujetos obligados para que la información de las finanzas y la deuda pública, sobre el presupuesto asignado, así como los informes sobre su ejecución, en los términos que establezca el Presupuesto de Egresos de la Federación, se encuentre actualizada y a disposición de los ciudadanos.
- Verificar el cumplimiento de obligaciones de los sujetos obligados para que los resultados de las auditorías al ejercicio presupuestal de cada ente público que le realicen, según corresponda, la Secretaría de la Función Pública, las contralorías internas o la Auditoría Superior de la Federación, la Auditoría del Estado de Sinaloa y, en su caso, las aclaraciones que correspondan; se encuentren actualizadas y a disposición de los ciudadanos.

La transparencia se expresa en el conjunto de normas y prácticas claras en el proceso contable, presupuestario, programático de las finanzas gubernamentales y por el acceso del público a la información y los mecanismos formales para la participación durante el proceso. La existencia de estos elementos es una condición necesaria para la consolidación de cualquier Estado democrático. En tanto la ciudadanía no tenga conocimiento preciso de las políticas públicas y su aplicación, particularmente el gasto público, su información está truncada, inhibiendo la posibilidad de realizar decisiones informadas a la hora de ejercer su derecho ciudadano. La información puntual y comprensiva es necesaria para conocer y evaluar el impacto del gasto y

el desempeño de las políticas públicas, así como identificar responsables del manejo de recursos.

5.2.5 Al Consejo Estatal de Armonización Contable en Sinaloa (CEAC)

De acuerdo a los resultados en la presente investigación los cuales arrojaron que derivado de los procesos complejos por el volumen de operaciones de los entes públicos, la falta de seguimiento en capacitación, proveedores de servicios de sistemas contables que no cumplen con lo que la Ley requiere, el que no prevalezca una contabilidad en tiempo real, entre otros, se recomiendan las siguientes acciones, sobre todo en etapas de inicio de cambios en la estructura de gobierno:

- Mantener una agenda de cursos de manera programada con los temas de interés de acuerdo a las necesidades que se consensen en los entes públicos.
- Fomentar a través de bitácoras de control de asistencia del personal de cada dependencia pública que asiste a las capacitaciones, cursos y/o talleres para poder exhortarlos a cumplir cabalmente con las responsabilidades que implica la normativa en cuestión.
- Evaluar periódicamente al personal que asiste a las capacitaciones para que se genere la continuidad del personal calificado en ACG.
- Es necesario reforzar la vinculación entre los entes públicos estatales y municipales con las disposiciones del CONAC, con el propósito de agilizar el cumplimiento de los objetivos de la LGCG.
- La falta de recursos de parte de los entes públicos para adquirir sistemas electrónicos eficientes y asesoría técnica de calidad no permiten estar en condiciones para tener una contabilidad en tiempo real, situación que debería impulsar el CEAC ante las instancias correspondientes para promover la actualización de infraestructura a quienes realmente lo necesitan.
- Emitir publicaciones internas para felicitar a las dependencias que cumplan en tiempo y forma con los requerimientos de información, con ello se estimularían para continuar con esta dinámica de responsabilidad y por otro lado, aplicar las medidas necesarias para exhortar a aquellas que estén en caso contrario.

La homologación de los principios, normas, lineamientos y directrices propuestas dentro del sistema de contabilidad gubernamental ha implicado la adopción de un modelo contable promotor de mejores prácticas nacionales e internacionales, sin embargo, a la fecha los avances se observan

principalmente en los efectos de la socialización para lograr su implementación, la podremos apreciar y valorar una vez que la ASE emita los informes de los resultados de las auditorías y las canalice apropiadamente para su difusión y seguimiento, motivos por los cuales el CEAC debe de reforzar los controles y brindar el seguimiento adecuado a cada caso, puesto que sus operatividad de manera indirecta será cuestionada.

5.2.6 A los colegios de Contadores Públicos

Se recomienda a los dirigentes de colegios y/o asociaciones de contaduría pública que emitan una propuesta a la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos para efectos de que exista un comité evaluador en cada estado de la república a través del cual se pueda determinar a los profesionistas que están facultados en materia de ACG, con la finalidad de brindar asesoría con conocimiento de causa a los entes públicos o para practicar auditorías y con ello tener la oportunidad de ser considerado para pertenecer el núcleo selecto del padrón de despacho externos de la ASE. Que se emita un documento oficial que certifique la especialidad en materia de contabilidad gubernamental y que exista un periodo de renovación para comprobar el seguimiento de la actualización en la temática en cuestión.

El proceso anteriormente expuesto, se recomienda que esté avalado preferentemente a través de una Maestría en Gestión de la Administración Pública y mínimamente con un diplomado en contabilidad gubernamental.

5.3 Aporte del trabajo a las ciencias administrativas

Los aportes a las ciencias administrativas, principalmente a los estudios fiscales que se lograron durante el presente trabajo de investigación, es el aspecto investigativo porque se recabó información exploratoria y empírica desde la percepción de los funcionarios públicos de SAGYP, así como de los sujetos colaterales de estudio y al mismo tiempo contrastando las aportaciones teóricas a través de diversas teorías, leyes, conceptos y principios. Todo esto con la finalidad de obtener información para lograr los objetivos planteados en la presente investigación.

El aspecto metodológico porque se aplicaron y se siguieron procedimientos del método científico, por las recomendaciones de diversos autores estudiosos de metodología y que permitieron determinar resultados científicos, a través del método de estudio de caso, utilizando en enfoque cualitativo.

Para la aportación a los estudios fiscales, se requiere estudiar, evaluar, analizar y criticar la actuación de los funcionarios públicos en el cumplimiento de su labor, así como la interpretación legal de las disposiciones en materia de rendición de cuentas y transparencia.

La necesidad de contar con mecanismos efectivos de rendición de cuentas y transparencia en las finanzas públicas a través del nacimiento de la LGCG en México, ha sido un gran detonador para tener cuentas claras, porque haya reciprocidad respecto a las obligaciones de los ciudadanos derivadas de la contribución con el gasto público a través del pago de impuestos, así como las de sus gobernantes de informar a través de sus plataformas electrónicas sobre el como aplicaron tales recursos, además de que con esta normativa se pretende dar respuesta a una prioridad compartida por los órdenes de gobierno que, comprometidos con la transparencia y rendición de cuentas, disponen ya de un pilar constitucional para superar la heterogeneidad conceptual y normativa.

Lo anteriormente manifestado, representa una oportunidad para llevar a cabo estudios fiscales sobre la armonización contable gubernamental y su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia. Por lo tanto los resultados obtenidos en la presente investigación es una aportación a los estudios fiscales y a las ciencias administrativas.

5.3.1 Recomendaciones para futuras investigaciones

Derivado del presente trabajo de Tesis Doctoral: *Armonización Contable Gubernamental, su incidencia en la rendición de cuentas y transparencia en la Administración Pública. Caso SAGYP Sinaloa (2015-2016)*, por la importancia que reviste en la segunda década del siglo XXI, se recomiendan las siguientes líneas de investigación para futuras aportaciones de maestría y doctorado:

- La Internacionalización de la Armonización Contable Gubernamental sin fronteras.
- Estudio comparativo de la contabilidad internacional en el sector público.
- Contabilidad Gubernamental Armonizada: una ruta a la convergencia de las finanzas públicas.
- Implicaciones en la mejora de la política pública hacia una Armonización Contable Gubernamental eficiente.
- Estrategias de Transparencia y Rendición de cuentas hacia el logro de metas de anticorrupción
- Transparencia presupuestaria y finanzas públicas.
- Impacto en la confianza social por la simulación de rendición de cuentas.
- Evaluación del Desempeño como estrategia del Servicio Profesional de carrera en el sector público.

- Implicaciones de la Fiscalización de recursos públicos.
- Planeación estratégica aplicada a la Administración Pública para combatir la corrupción.
- Uso eficiente de las Tics en materia de la rendición de cuentas en la administración pública.
- Políticas Públicas para la generación de programas digitales para transparentar los gastos en la Administración Pública.
- Proceso de armonización contable gubernamental en los entes municipales.

Por la importante recopilación de autores, su estructura metodológica, el diseño de la investigación, el proceso para la recolección de los datos y la información obtenida en el trabajo de campo y el contenido en la estructura capitular, se pretende que esta tesis sea una guía para los futuros investigadores científicos, tanto de estudios de Licenciatura, Maestría, así como de Doctorado de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa, así como también para cualquier investigador interesado en el tema central abordado.

5.3.2 A la Universidad Autónoma de Sinaloa

Continuar impulsando de manera institucional este tipo de programas de posgrado reconocidos por CONACYT para el fortalecimiento y consolidación del Plan Institucional de Desarrollo Visión 2017, además atender las recomendaciones de los evaluadores, cuyo objetivo sea el sostenimiento del programa en el padrón nacional de posgrado de calidad (PNPC).

5.3.3 A la Facultad de Contaduría y Administración

Implementar en la medida de lo posible, asignaturas y/o temáticas de profundidad y especialidad en materia de Contabilidad Gubernamental, la rendición de cuentas y transparencia de la Administración Pública, contemplado en los planes y programas de estudio de las carreras que oferta como lo son Contaduría Pública y Administración de Empresas, tanto en la modalidad presencial como en la modalidad sabatina del Sistema de Universidad Abierta y a Distancia (SUAD), a nivel posgrado, tanto en sus Diplomados, Maestrías y Doctorados.

La continuidad en ofertar este programa de Doctorado en Estudios Fiscales a nuevas generaciones interesadas en cursar un posgrado reconocido ante PNPC-CONACYT y que permita la creación de nuevas líneas de generación y aplicación del conocimiento, en beneficio de la misma institución.

Referencias

- Acosta, L. (1995). *Guía práctica para la investigación y redacción de informes*. México. Paidós Educador.
- Aguilar, L. (2013). *Evolución de la Administración Pública en México y sus nuevas tendencias*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP
- Alor, A. (2013). *La Cuenta Pública municipal: el caso de la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa 2008-2009*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctor en Estudios Fiscales. México: Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Álvarez, N. (2012). Capital financiero, Estado y crisis económica en Europa. *Encrucijadas. Revista Crítica de Ciencias Sociales*, n° 3. Recuperado de: <http://fileservier.iire.org/Ecosocialist%20School%202012/Day%207/7-ES-ENTERO.pdf> (Consultado el 4 de enero de 2016).
- Anderson, D., Sweeney, D., y Williams, T. (2008). *Estadística para la administración y economía*. México: Editorial Cengage learning
- Ayala, L. (2001). *Economía del sector público mexicano*. México: Ed. Esfinge.
- Almeida, M. (2014). Experiencias internacionales en transparencia fiscal. *Revista Serie Macroeconomía del Desarrollo* N° 146. Naciones Unidas, CEPAL.
- Anderson, P. (1979). *Consideraciones sobre el Marxismo Occidental*. Ed. Siglo XXI. México.
- Andrés, E. (2012). *Relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad en Derecho comparado: Alemania, Francia, Italia y España*, subtema en Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.^a Ed.) Desafíos de la Hacienda Pública Española (2.^a parte): La reforma del impuesto sobre sociedades, García-Herrera Blanco, Cristina, Coordinadora, Doc. No. 13/2012. España, Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- Angulo, E. (2011). *Política fiscal y estrategia como factor de desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense. Un estudio de caso*. Tesis inédita de Doctorado en Estudios Fiscales. Universidad Autónoma de Sinaloa. Facultad de Contaduría y Administración.
- Anesi-Pesina, E., Nasi, G. y Steccolini, I. (2008). Accounting reforms: determinants of local governments' choices. En *Journal Financial Accountability & Management, Volume 24, Issue 3*, 321–342. DOI: 10.1111/j.1468-0408.2008.00455.x.
- Aprada, R. (2014). Accountability and transparency as learning processes in private, public and global governance. *Serie Documentos de Trabajo-Documento* (546)
- Ardanaz, M. y Scartascini, C. (2014). El efecto económico de las Constituciones: ¿Las instituciones de presupuesto hacen que las formas de gobierno sean más similares?. En *International Journal of public Budget*. July/August 2014. Número 85. Recuperado de

- <http://asip.org.ar/85-revista-internacional-de-presupuesto-publico-asip/> (Consultado en: 18 de mayo 2015)
- Arnaboldi, M. y Palermo, T. (2011). Translating ambiguous reforms: Doing better next time? En *Journal Management Accounting Research*, 22, 6–15. DOI: 10.1016/j.mar.2010.10.005
- Ávila, A. y Romero, L. (2013). La nueva Ley General de Contabilidad Gubernamental y la transparencia en la rendición de cuentas. *Revista Economía Informa*, Núm. 378, 74-82.
- Ayala, J. (2001). *Economía del Sector Público Mexicano*. México: Ed. Esfinge.
- Ayala, J. (1997). *Economía pública*. Editorial UNAM. México.
- Arriola, A. (1999). *El federalismo mexicano hacia el siglo XXI*. México. Ed. Thermis.
- Baechle, R. y Earle, W. (2007). *Principios del entrenamiento de la fuerza y el acondicionamiento físico*. 2ª, edición. España: Editorial Médica Panamericana.
- Barocio, A., San N. y Sánchez, S. (2013). La declaración patrimonial como herramienta de transparencia del funcionario público. En *Journal The institute for business and finance research*, 8, 1, 968-075.
- Barbu, E. y Baker, R. (2011). An historical and neo-institutional analysis of institutions involved in international accounting convergence. *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 19, núm. 2, 1-23
- Barba, A. (2001). *Calidad y Cambio Organizacional: Ambigüedad, Fragmentación e Identidad. El caso del Laboratorio de Pruebas de Equipos y Materiales*. Tesis inédita de Doctorado en Estudios Organizacionales. Universidad Autónoma Metropolitana-Ixtapalapa. División de Ciencias Sociales y Humanidades.
- Barba, A. y Solís P. (1997). *Cultura en las Organizaciones: Enfoques y Metáforas en los Estudios Organizacionales*. México: Vertiente Editorial.
- Barragán, J. (2007). *El federalismo mexicano, visión histórica constitucional*. México: Ed. UNAM.
- Bastidas, R. (2014). *Aprovechamiento de la capacidad fiscal de la Hacienda Pública, en el estado de Sinaloa, México*. Tesis inédita de Doctorado en Estudios Fiscales. Universidad Autónoma de Sinaloa. Facultad de Contaduría y Administración.
- Bautista, O. (2013). *Lineamientos para la construcción de un buen gobierno*. Cuadernos de ética para los servidores públicos, No. 16, México: Ed. Universidad Autónoma del Estado de México, UAEM.
- Bautista, O. (2012). El problema de la corrupción en América Latina y la incorporación de la ética para su solución. *Espacios públicos, Revista de la Facultad de Ciencias políticas de la UAEM*, 15(35), 48-62.

- Benavides, G. (2013). *Estudio de las conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales*. Recuperado de: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/estudios_evasion/2013/Conductual.pdf (Consultado en: 22 junio 2015).
- Behar, D. (2008). *Metodología de la investigación*. Salamanca, España: Ediciones Shalom.
- Bergmann, A. y Labaronne, L. (2013). La armonización contable internacional: El rol del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas. *Revista Española de control externo*. Tribunal de Cuentas. Vol. XV, núm. 44, 19-30
- Bernal, C. (2016). *Metodología de la Investigación*. Bogota, Colombia: Pearson Educación.
- Bernal, C., Correa, A., Pineda, I., Lemus, F., Fonseca, S. y Muñoz, C. (2014). *Fundamentos de investigación*. México: Ed. Pearson Educación.
- Bobay, F. (2008). *Institutional Foundations for performance budgeting in France*. En TWB (The World Bank, 2010). The International Bank for Reconstruction and Development, Washington, D.C.
- Bojórquez, A., Manzano, E. y Uc, L. (2015). Análisis de la relación entre la capacidad administrativa y la transparencia en gobiernos locales en México. En *Journal of Regional Research, Investigaciones Regionales*. No.31, 101-118
- Bolaños, R. (2011). Los cuadros gerenciales en la administración pública: Un segundo acercamiento sobre capacitación, formación y otras cuestiones. *Ciencias Económicas*. 29-No. 2. Pag. 249-269
- Bolaños, J. (2010). Bases conceptuales de la rendición de cuentas y el rol de las entidades de fiscalización superior. En *revista nacional de administración*, Vol. 1, No. 1, 109-138.
- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, vol. 13, nº 4, p. 454
- Bracho, J. y Ureña Y. (2012). Ontología para el desarrollo de la investigación como cultura. *Enclaves del pensamiento*, 6(12), 11-29. Recuperado el 26 de octubre de 2016, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-879X2012000200001&lng=es&tlng=es.
- Breuer, A., Lesconi-Frumusanu, N., Lighezan, B. y Jurchescu, M. (2010). International accounting harmonization and normalization: case study-case of Romania. En *Journal Annals of DAAAM*, 21, 1, 696-703
- Brown, D. (2013). *El e-gobierno: Las implicaciones de un nuevo sector de la gestión pública para la confianza y la rendición de cuentas*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP.

- Buchanan, J. (1990). *Ensayos sobre economía política*. México: Alianza Editoria Mexicana.
- Bulacio, M. (2000). *La Ley de Wagner y el gasto público en Argentina*. Argentina: Universidad Nacional de Tucumán. Recuperado de en: <http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2000/BULACIO.PDF> (Consultado el 7 de enero de 2016).
- Burgoa, I. (1986). *Diccionario de Derecho Constitucional Garantías y Amparo*. México: Editorial Porrúa.
- Burneo, M. (2014). La Contabilidad como instrumento para rendir cuentas. En *Journal de los Órganos Autónomos de Control Externo* no. 62,83-87.
- Bustos, A. (2015). *Curso Básico de Hacienda Pública*. España: Ed. COLEX.
- Cabrero, E. (2004). *Transparencia: libros, autores e ideas*, Merino Mauricio, coordinador, México, Ed. IFAI.
- Camargo, I. (2013). *Grandes Temas de Federalismo Fiscal*, México, Editorial Flores Editor y distribuidor.
- (2009). *Federalismo Fiscal Mexicano Alternativas*. México: Ed. PAC.
- Carpizo, J. y Carbonell, M. (2005). *Derecho Constitucional*. México: Ed. Porrúa.
- Castañeda, V. (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*. Universidad Nacional Autónoma de México. Nueva Época, Año LX, núm. 224, 103-132
- Castro Figueroa, J. (2014). *Limitantes institucionales en el fortalecimiento de las haciendas públicas locales: un estudio de caso en tres municipios mexiquenses*. Tesis inédita de Doctorado en Gobierno y Administración Pública. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias Políticas y Sociología.
- Castro, R. (2003). *Contabilidad Gubernamental Federal, Estatal y Municipal para la fiscalización superior en la globalización de la OCDE*. México, Ed. IMCP.
- Chapoy, D. (2012). *Devolución de facultades hacendarias*, México, Ed. Instituto de Investigaciones jurídicas de la UNAM.
- Dasí, R. y Gimeno, A. (2013). El nuevo marco normativo de la Contabilidad Nacional y su incidencia en la reforma de las normas contables públicas europeas. *Revista española de control externo. Tribunal de cuentas*, Vol. XV, (44), 92-113.
- Comas, R., Medina, A., Nogueira, D., y Sosa, T. (2013). Propuesta metodológica para la formulación del problema científico. *Revista de Ingeniería Industrial*. No. 2. 188-197.
- Comité Económico y Social Europeo (2015). *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre combatir la corrupción en la UE: afrontar las preocupaciones de las empresas y la*

sociedad civil. Responsable editorial: Unidad de Visitas y Publicaciones. Doi: 10.2864/294220

- Corona, J. y Díaz, A. (1994). *Teoría Básica de la Hacienda Pública*. España: Ed. Ariel
- Corral, E., Bravo, L., Valenciana, P. y Carrillo, S., (2013). La armonización contable hacia la transparencia y rendición de cuentas en México. En *Journal The institute for business and finance research*, 8, 1, 659-667.
- Crespo, C., Steinberg, F., Altzelai, I., Otxoa-Errarte, R., Velázquez, J., Uncetabarrenechea, J., Domínguez, C. y Menéndez, J. (2009) *Crisis económica y financiera: el papel de la Unión Europea*. España. Ed. Eurobask, Consejo Vasco del movimiento europeo.
- Creswell, J. (2005). *Educational research: Planning, conducting and evaluating, quantitative and qualitative research*. United States of America: Pearson Education.
- Cuevas, A. (2008). Conocimiento científico, ciudadanía y democracia. *Revista iberoamericana de ciencia tecnología y sociedad*, 4(10), 67-83.
- De la Rosa, A. (2002). Teoría de la organización y nuevo institucionalismo en el análisis organizacional. *Administración y Organizaciones*, 4(8), 13-44. Recuperado de: http://148.206.107.15/biblioteca_digital/articulos/9-221-2764mgi.pdf (Consultado el 7 de enero de 2016).
- Diario Oficial de la Federación, DOF (2015). *Acuerdo por el que se reforma y adiciona el Manual de Contabilidad Gubernamental*. Recuperado de: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421209&fecha=23/12/2015 (Consultado el 1 de febrero de 2016).
- Diario Oficial de la Federación, DOF (2013). *Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018*. Recuperado de: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5299465&fecha=20/05/2013 (Consultado el 08 de enero de 2016).
- Díaz, M. (2012). *Federalismo fiscal y asignación de competencias: una perspectiva teórica*. México. Economía, Sociedad y territorio. Vol. III, núm. 11
- Díaz, M., González, R. y Oropeza, M. (2011). The budget process in México. *Revista Universo Contabil*, 7(1), 144-158. Recuperado de: <http://search.proquest.com/docview/911967637?accountid=43787.26>. (Consultado en: 26 mayo 2015)
- Dos-Santos, P. (2013). Administración Pública como el medio de desarrollo socioeconómico: Hacia un modelo integrado de desarrollo, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP
- Elizondo, C. (2013). *Transparencia y Rendición de Cuentas*, Recuperado de: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3646/3.pdf> (Consultado en: 28 de mayo de 2015)

- European Organisation of Supreme Audit Institutions. EUROSAI. (2016). Agenda 2030: Oportunidades y Retos para las EFS, *Revista de la Organización Superior de Entidades Fiscalizadoras en Europa*. No. 22, (73-75) Recuperado de: http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai22_es.pdf (Consultado: 04 agosto 2017)
- European Organisation of Supreme Audit Institutions. EUROSAI. (2016a). Destino 2030: cómo auditar la preparación para implementar los ODS, Subtema en Agenda 2030: Oportunidades y Retos para las EFS, *Revista de la Organización Superior de Entidades Fiscalizadoras en Europa*, No. 22, (76-78). Recuperado de: http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai22_es.pdf (Consultado: 04 agosto 2017)
- Faya, J. (2008). *Finanzas Públicas*. 12ava. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Félix, J. y Sanz, I. (2013). Política fiscal y crecimiento económico. *Consideraciones microeconómicas y relaciones macroeconómicas*. CEPAL. Núm. 134.
- Franco, J. (2013). *Diseño de Políticas Públicas*. México: Grupo Editorial y de investigación Polaris.
- Fondo Monetario Internacional. FMI. (2015). *¿De qué manera promueve el FMI una mayor transparencia fiscal?* Recuperado de: <https://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/fiscals.htm> (Consultado el 28-dic-2016)
- Fondo Monetario Internacional. FMI. (2007). *Manual de Transparencia Fiscal*, Washington, D.C. FMI.
- Galindo, F. y Guerrero, C. (2015) *Contabilidad Gubernamental*. Ed. Patria. México.
- García, M. (2004). La ley de Wagner: un análisis sintético. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, (6), 3-59
- García, R. y García, M. (2010). *La gestión para resultados en el desarrollo. Avances y desafíos en América Latina y el Caribe*. México: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Garza, S. (1999). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Ed. Porrúa.
- Gill, J. y Johnson P. (2010). *Research Methods for Managers*. Londres: Sage Publications.
- Girón, A. (2013). Austeridad y déficit público: Un debate ausente en torno al desarrollo. *Problemas del desarrollo*, 44(174), 03-08. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0301-70362013000300001&lng=es&tlng=es. (Consultado el 6 de enero de 2016).
- González, J. (2015). *Globalización económica y políticas públicas*. España: HG Editores.

- González, R. (2011). *Fiscalización a través de TIC como instrumento de mejora continua en la Administración Pública del Estado*. (Caso de la ASE de Sinaloa). Tesis inédita de Doctorado en Estudios Fiscales. Universidad Autónoma de Sinaloa. Facultad de Contaduría y Administración.
- González, F. (2007). *Investigación Cualitativa y Subjetividad*. México: Editorial McGraw-Hill.
- Goode, W. (2000). *Métodos de Investigación Social*. México: Ed. Trillas.
- Guajardo, G. (2015, 7 de octubre) Conferencia *Los retos de la contabilidad gubernamental, avances y pendientes* en el 3er Congreso Internacional de Negocios “enfrentando desafíos, generando soluciones” Instituto Tecnológico de Sonora, Ciudad Obregón, Sonora, México.
- Habermas, J. (2000). *Teoría y Praxis, estudios de filosofía social*. España: Ed. Tecnos.
- Hernández, R. Fernández, C. y Baptista L. (2010). *Metodología de la Investigación*. Chile: Ed. McGraw Hill.
- Hidalgo, D. (2016). Brecha Digital. *Revista de Administración Pública*, No. 140, Vol. LI, 2 (45-61) <http://www.inap.mx/portal/images/pdf/rap140.pdf> (Consultado: 04 agosto 2016)
- Hofbauer H. y Cepeda J. (2004). *Transparencia y rendición de cuentas en Transparencia: libros, autores e ideas*, Merino Mauricio, coordinador, México: Ed. IFAI.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. En *Journal Accounting, Organizations and Society*, 20, 93-109, Doi: 110.1016/0361-3682(93)E0001-W.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R., Polzer, T., Rota, S. y Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. En *Journal Critical Perspectives on Accounting* 25, 388–408. Doi: 10.1016/j.cpa.2013.05.008.
- Ibarra, A. (2009). *Introducción a las Finanzas Públicas*. Recuperado de <http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSerias/DocumentosTrabajo/93/Fich/dt9310.pdf> (Consultado el: 26 diciembre 2016).
- International Organisation of Supreme Audit Institutions. INTOSAI. (2015). Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Recuperado de: <http://www.intosai.org/es> (Consultado el: 19 julio 2017).
- International Organisation of Supreme Audit Institutions. INTOSAI. (1998). *La Declaración de la Lima. ISSAI I*. Recuperado de: http://es.issai.org/media/14482/issai_1s.pdf (Consultado el 26-dic-2016)
- Jiayi, L. (2016). Maximizar el papel de la EFS para el desarrollo sostenible, Subtema en Agenda 2030: Oportunidades y Retos para las EFS, *Revista de la Organización Superior de Entidades Fiscalizadoras en Europa*, No. 22, (87-89) Recuperado de:

- http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai22_es.pdf (Consultado: 04 agosto 2017)
- Jreisat, J. (2011). *Globalism and comparative Public Administration*. Ed. Taylor y Francis Group. Recuperado de: https://books.google.com.mx/books?id=cLDC1vCogjIC&printsec=frontcover&dq=Jreisat,+2011&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=Jreisat%2C%202011&f=false (Consultado el 5 de enero de 2016)
- Kim, P. (2007). *Desafíos a la capacidad pública en la era de una administración pública en evolución y reforma del gobierno*. México: Gestión y Política Pública, XVI, CIDE.
- Kerlinger, F y Lee, H. (2002). *Investigación del Comportamiento: Métodos de investigación en ciencias sociales*. México. McGraw-Hill.
- Kinnear, T., y Taylor, J. (1999). *Investigación de Mercados. Un enfoque Aplicado*. México: Editorial Mc Graw Hill.
- Kleeberg, F. y Ramos, J. (2016). Aplicación de las técnicas de muestreo en los negocios y la industria. *Ingeniería Industrial*, (27), 11-40.
- Kliksberg, B. (2013). *Los nuevos roles del Estado en nuestro tiempo*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP.
- Klingner, D. (2014). La administración pública de los EE. UU.: de lo local a lo global. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, (59), 187-218.
- Klingner, D., Nalbandian, J., y Romzek, B. (2002). Política, administración y mercados: el conflicto entre expectativas y ámbitos de responsabilidad. *Reforma y democracia: revista del CLAD.*, (24-26).
- Kraan, D. (2008). Programme budgeting in OECD countries. *OECD Journal on Budgeting*, 7(4), 1-41.
- Kraff, M., Busquets, R. y Koehler, M. (2013). La reforma del sistema de contabilidad de las instituciones de la UE: el proyecto, el papel de las NICSP y avances recientes. *Revista española de control externo. Tribunal de cuentas*, Vol. XV, (44), 49-90.
- Kraker, M. (2016). Cómo puede contribuir INTOSAI a revisar la implementación de los objetivos de desarrollo sostenible, subtema en Agenda 2030: Oportunidades y Retos para las EFS, *Revista de la Organización Superior de Entidades Fiscalizadoras en Europa* No. 22, (68-71)
http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai22_es.pdf (Consultado: 04 agosto 2017)
- Krugman, P. (2009). *The Return of Depression Economics and the Crisis of 2008*. New York. Ed. WW Norton.

- Kuhn, T. (1975). *La estructura de las revoluciones científicas*. México, FCE.
- Lapsley, I. (2008). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? En *Journal Abacus, Accounting, fiancé end business studies*. Vol. 45, issue 1, 1-21. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x
- Lincoln, Y.S. (1995). Emerging criteria for quality in qualitative and interpretive research. *Qualitative Inquiry*, 1(3), 275-289.
- López Portillo, C. (2013). *Cambio político y sistemas de gestión en gobiernos locales, el caso de México*. México: Ed. INAP.
- López, S., Merino, M., y Morales, L. (2011). *Hacia una política de rendición de cuentas en México*. Ed. Imprenta de la Auditoría Superior de la Federación. México.
- Lu, J. (2013). Intellectual Paradigms in Public Administration. *Administrative Theory & Praxis*. No. 35(2), 308-313. Doi: 10.2753/ATP1084-1806350208
- Luna-Reyes, L., Gil-García, J., y Cruz, C. (2007). Collaborative digital government in Mexico: Some lessons from federal Web-based interorganizational information integration initiatives. *Government Information Quarterly*, 24(4), 808-826.
- Margaín, E. (1998). *Introducción el Derecho Tributario*. México: Porrúa.
- Martínez, A. y García, D. (2013). Presupuesto base cero: una herramienta para la mejora de las finanzas públicas. En *Journal del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, No. 10, 3-28.
- Martínez, A. y Miguel, A. (2014). La eficacia de la política fiscal y presupuestaria en la consolidación del crecimiento económico. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, (5), 3-26.
- Martínez, M. (1997). *Comportamiento humano, nuevos métodos de investigación*. México: Trillas.
- Máttar, J., y Perrotti, D. (2014). *Planificación, prospectiva y gestión pública: Reflexiones para la agenda de desarrollo*: Serie: Planificación para el Desarrollo, No.126, Naciones Unidas. CEPAL.
- Méndez, C. (1999). *Metodología guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y administrativas*. Colombia: Ed. Mc Graw Hill.
- Molina, J. (2010). Mixed Methods Research in Strategic Management: Impact and applications. *Organizational Research Methods* 000(00) 1-24. Doi: 10.1177/1094428110393023
- Morales, C. (2013). *Transparencia de las participaciones de los Estados en Ingresos Federales*, subtema en Grandes temas de Federalismo Fiscal, Camargo González, Ismael, Coordinador, México: Ed. Flores editor y distribuidor.

- Morales, C. (2013a). *Transparencia y acceso a la información en las instituciones de educación superior públicas en Hermosillo, Sonora*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctor en Estudios Fiscales. México: Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Moreno, A., Uribe, A. y Serrano, O. (2010). La crisis económica mundial. *Política y cultura*, (34), 281-284. Recuperado de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0188-77422010000200015&lng=es&tlng=es. (Consultado el 4 de enero de 2016).
- Morgan, R. (2013). *Abatir la burocracia y la corrupción, objetivo de la Secretaría de la Función Pública*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP
- Musgrave, R. (1959). *Theory of public finance; a study in public economy*. New York, U.S.A.: Ed. McGraw-Hill.
- Musgrave, R. y Peacock, A. (1958). *Classics in the theory of public finance*. New York: Springer.
- Muñoz, C. (2011). *Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis*. [Versión Digital PDF]. México: Editorial Pearson.
- Naciones Unidas (2004). *Convención de las naciones unidas contra la corrupción*. Nueva York: Ed. Naciones Unidas.
- Nájera, V. (2013). *La transparencia encaminada a la rendición de cuentas y la democratización, vía la participación ciudadana*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP.
- Naser, A., y Concha, G. (2011). *El gobierno electrónico en la gestión pública: Serie Gestión Pública No. 73*. Naciones Unidas. CEPAL.
- Núñez, H. (2001). *Finanzas públicas*. 2da. Edición, Buenos Aires Argentina: Ed. Macchi.
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores. OLACEFS. (2016). Desarrollo de capacidades en el sector público, subtema de XXVI asamblea ordinaria de OLACEFS. *Revista de la organización latinoamericana de caribe*, No. 20 (15-16) <http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2016/10/RevistaOct2016.pdf> (Consultado: 04 agosto 2017)
- Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD. (2015). *Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, Frascati Manual 2015*. OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>
- Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD. (2013). *Anti-corruption Reforms in Eastern Europe and Central Asia: Progress and Challenges, 2009-2013, Fighting Corruption in Eastern Europe and Central Asia*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201903-en> (Consultado en: 20 de mayo de 2016)

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. OCDE. (2012). *Perspectivas OCDE: México Reformas para el Cambio*. Recuperado de <http://www.oecd.org/mexico/49363879.pdf> (Consultado en: 27 de mayo de 2016).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (1997). *La transformación de la gestión pública: las reformas de los países de la OCDE*. España: Ed. Ministerio de Administraciones Públicas (MAP).
- Ormond, D. (2013). *Optimizar competencias de la Administración Pública para una mejor interacción*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP.
- Parsons, W. (2012). *Políticas Públicas, una introducción a la teoría y a la práctica del análisis de políticas públicas*. México: Ed. Flacso, Miño y Dávila.
- Pérez, H. (2015). Reflexiones sobre el Presupuesto Base Cero y el Presupuesto basado en Resultados. *El Cotidiano*, Julio-Agosto, 78-84. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/325/32539883010.pdf> (Consultado el 7 de enero de 2016).
- Perrin, B. (2002). *Implementing the vision: addressing challenges to results-focused management and budgeting*. Paris: Ed. OCDE.
- Pimienta, J. y De la Orden, A. (2014). *Metodología de la investigación*. México: Ed. Pearson Educación.
- Pina, R. (1986). *Diccionario de Derecho*. México: Ed. Porrúa.
- Quero, M., González, M., y Gutiérrez, D. (2013). Pertinencia de los términos validez y fiabilidad en investigaciones de la complejidad social. *Opción*, 29(71), 45-56.
- Quiñonez, E. (2011). *La transparencia en el proceso recaudatorio de los impuestos en Sinaloa. El caso de CEAIPEs*. Tesis inédita de Doctorado en Estudios Fiscales. Universidad Autónoma de Sinaloa. Facultad de Contaduría y Administración.
- Reta, C. (2013). *México requiere una reforma administrativa de fondo que garantice el crecimiento*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP.
- Ríos, A. y Cejudo, G. (2010). *La rendición de cuentas de los gobiernos estatales en México*. Subtema en La estructura de la rendición de cuentas en México, Merino Mauricio, López Sergio y Cejudo Guillermo, Coordinadores. México: Ed. CIDE.
- Rodríguez, M. (2010). *Métodos de Investigación*. México: Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Rojas, R. (2001). *Guía para realizar investigaciones sociales*. México: Ed. Plaza y Valdez.
- Ruiz, E. (2013). El papel del Tribunal de Cuentas europeo en la modernización del sistema contable de las instituciones europeas. *Revista Española de control externo*. Tribunal de Cuentas. Vol. XV, núm. 44, 31-48.

- Ruiz, M. (2011). *Políticas públicas en salud y su impacto en el seguro popular en Culiacán, Sinaloa, México*. Tesis inédita de Doctorado en Estudios Fiscales. Universidad Autónoma de Sinaloa. Facultad de Contaduría y Administración.
- Sabino, C. (1992). *El proceso de investigación*. Bogotá: Ed. Panamericana,
- Samaja, J. (2015). Elementos ontológicos para investigadores. Una introducción a las categorías puras de Immanuel Kant. *Perspectivas Metodológicas*, 1(1). Recuperado de: <http://revistas.unla.edu.ar/epistemologia/article/download/558/593> (14 de mayo de 2016)
- Samuelson, N. (1999). *Economía*. México: Editorial McGraw Hill.
- Sandoval, I. (2014). Rethinking accountability and transparency: breaking the public sector bias in Mexico. En *Journal American University International Law Review*, 29, 399.
- Sandín, M. (2000). Criterios de validez en la investigación cualitativa: de la objetividad a la solidaridad. *Revista de Investigación Educativa*, 18(1), 223-242. Recuperado de <http://revistas.um.es/rie/article/view/121561> (18 de mayo de 2016)
- Schedler, A. (2004). *¿Qué es la rendición de cuentas?*. México: Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI).
- Schedler, A., Diamond, L, y Plattner, M. (1999). *The self-restraining state: power and accountability in new democracies*. United States of America: Lynne Rienner Publishers.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. SHCP. (2015). Conferencia de prensa que ofreció el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Dr. Luis Videgaray Caso, *las perspectivas económicas 2015-2016, y los informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública al cuarto trimestre de 2014*. Recuperado de http://www.shcp.gob.mx/SALAPRENSA/doc_discurso_funcionarios/secretarioSHCP/2015/lvc_fin_publicas_iv_trime_2014_30012015.pdf (Consultado el 6 de enero de 2016).
- Seisdedos, N. (2004). *Cambios. Test de flexibilidad cognitiva*. España: TEA ediciones.
- Soria, D., López, M. y Reyes, R. (2013). Rendición de cuentas en la incautación de bienes e México. En *Journal The institute for business and finance research*, 8, 1, 976-985.
- Sour, L. (2011). El sistema de contabilidad gubernamental que mejorará la transparencia y la rendición de cuentas en México. En *Journal Transparencia y Privacidad. Revista Mexicana de Acceso a la Información y Protección de Datos*. No. 1, 34-57.
- Stiglitz, J. (2015). *La gran brecha: Qué hacer con las sociedades desiguales*. Ed. Taurus. Recuperado de: https://books.google.es/books?id=g3VsCgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbg_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (Consultado el 5 de enero de 2016)
- Stiglitz, J. (2010). *El malestar en la globalización*. Ed. Taurus. Recuperado de: <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=w9H2vFtNenIC&oi=fnd&pg=PT2&dq=St>

iglitz&ots=9ByEs72Kan&sig=LxkCYL8wgg_8a1TVGf2LFvf4pzE#v=onepage&q=Stiglitz&f=false (Consultado el 5 de enero de 2016)

- Tamayo y Tamayo, M. (1994). *El proceso de la investigación científica*. México: Limusa.
- Tello, C. (2015). *México: Las Finanzas Públicas en los años neoliberales*. México: Ed. COLMEX.
- The World Bank. TWB. (2010). *Results, Performance budgeting and trust in government*. Núm.71480. Ed. The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank. Washington, D.C.
- Tribunal de Cuentas Europeo. (2015). *Guardián financiero de la UE*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Doi: 10.2865/84632
- Tribunal de Cuentas Europeo. (2014). *Los dispositivos de rendición de cuentas y fiscalización de la UE: Lagunas, redundancias y desafíos*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Doi: 10.2865/18843
- Ugalde, L. (2002). *Red de cuentas y Democracia: El caso de México*. México: Ed. IFAI.
- Ugalde, L. (2002a). *La rendición de cuentas en los gobiernos estatales y municipales*. México: Cámara de diputados, LVIII Legislatura, Comisión de Vigilancia.
- Ubiarco, J. (2011). *El Federalismo en México y los problemas sociales del país*. México: Ed. Flores Editor y Distribuidor.
- Unión Europea. (2015). *Fiscalidad. Comprender las políticas de la Unión Europea*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Doi: 10.2775/54753
- Unión Europea. (2015a). *La unión económica y monetaria y el euro. ¿Por qué necesitamos la unión económica y monetaria y el euro?* Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Doi: 10.2775/19223
- Unión Europea, (2014). *El presupuesto de la UE en mi país, España*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. Doi: 10.2761/31408 10.2864/294220
- Valverde, M. (2004). *Transparencia, acceso a la Información y Rendición de Cuentas: Elementos conceptuales y el caso de México*, Recuperado de: <http://www.ccm.itesm.mx/dhcs/fjuripolis/archivos/7Valverde.pdf>. (Consultado en: 14 de octubre de 2014).
- Vargas, M. (2010). *Armonización Contable. Mejorando la calidad del gasto público a través del uso de información de desempeño en México*. Recuperado de: http://www.coneval.gob.mx/rw/resource/coneval/med_pobreza/Banco_mundial/Nota9.pdf (Consultado el 23 enero 2016).

- Villanueva, D. (2013). *Rendición de Cuentas, Corresponsabilidad socio-gubernamental*, subtema en Congreso internacional de ciencias administrativas, Pérez Correa, Fernando, coordinador. México: Ed. INAP.
- Weber, M. (2014). *Economía y Sociedad*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Wilson, E. (2013). An historical perspective on governmental accounting education. En *Journal accounting education*, 31, 244–251. DOI:10.1016/j.jaccedu.2013.06.002
- Yin, R. (2012). *Applications of Case Study Research (Applied Social Research Methods)* [Versión Digital PDF]. (Tercera ed.). Thousand Oaks, CA: Sage. Recuperado de: <http://vivauniversity.files.wordpress.com/2012/10/1-yin-case-study-research-3rd.pdf>, (Consultado en 18 de noviembre de 2014).
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. Thousand Oaks, CA. Sage Publications.
- Ugalde, N. y Balbastre-Benavent, F. (2013). Investigación cuantitativa e investigación cualitativa: buscando las ventajas de las diferentes metodologías de investigación. *Revista de Ciencias económicas*, 31(2), 179-187.
- Zarzosa, J. (2000). *Elementos para el desarrollo de los Sistemas de Contabilidad Gubernamental de las Entidades federativas*, México: Ed. Indetec.

ANEXOS

Anexos

Anexo 1) Matriz de consistencia metodológica I

ARMONIZACIÓN CONTABLE GUBERNAMENTAL. SU INCIDENCIA EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y TRANSPARENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. CASO SAGYP SINALOA (2015-2016)

INTERROGANTES	OBJETIVOS	HIPÓTESIS/ TEORÍAS
<p>INTERROGANTE CENTRAL ¿Cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa, y cuáles son sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia?</p>	<p>OBJETIVO CENTRAL Analizar cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa, en cuanto a sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia.</p>	<p>HIPÓTESIS CENTRAL H.1 En el proceso de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, han incidido factores diversos, tales como la resistencia al cambio, falta de claridad en la normatividad, falta de capacitación, aumento de cargas de trabajo, entre otras. H.2 La obligatoriedad de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa, de acuerdo a la normatividad vigente, permite lograr una incidencia favorable en la rendición de cuentas y transparencia.</p>
<p>P.E.1. ¿Cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa y sus características?</p>	<p>O.E.1. Conocer cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa y sus características</p>	<p><i>Teoría de la actividad financiera del Estado</i></p>

INTERROGANTES	OBJETIVOS	HIPÓTESIS/ TEORÍAS
<p>P.E.2. ¿Qué procesos en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?</p>	<p>O.E.2. Identificar los procesos de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia.</p>	<p><i>Teoría de la actividad financiera del Estado</i></p> <p><i>Teoría de la utilidad relativa</i></p>
<p>P.E.3. ¿Cuáles son los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG?</p>	<p>O.E.3. Enumerar los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivado de la LGCG.</p>	<p><i>Teorías de la Burocracia</i></p> <p><i>Teoría de la actividad financiera del Estado</i></p> <p><i>Teoría sociológica</i></p>
<p>P.E.4. ¿Cuáles son los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa?</p>	<p>O.E.4. Analizar los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa.</p>	<p><i>Teorías de la Burocracia</i></p> <p><i>Teoría Sociológica</i></p> <p><i>Teoría sobre el crecimiento del Gasto Público</i></p> <p><i>Teoría de la elección pública</i></p> <p><i>Teoría de la Ley de Wagner</i></p>
<p>P.E.5. ¿Cuál es la incidencia que trae consigo la implementación de la ACG en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia?</p>	<p>O.E.5. Describir y explicar la incidencia que trae consigo la implementación de la ACG en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia.</p>	<p><i>Teoría de la Administración Financiera del Estado</i></p> <p><i>Teoría de la elección pública</i></p>

Fuente: Elaboración propia.

Anexo 2) Matriz de consistencia metodológica II

ARMONIZACIÓN CONTABLE GUBERNAMENTAL, SU INCIDENCIA EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y TRANSPARENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. CASO SAGYP SINALOA (2015-2016).

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	LOCALIZACIÓN EN EL ÍNDICE	TIPO DE METODOLOGÍA	INSTRUMENTOS METODOLÓGICOS
O.E.1. Conocer cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa y sus características	Capítulo IV 4.2 Características de la implementación de armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa	Metodología Cualitativa	Entrevistas: -Titular de Finanzas, Contador y auxiliar contable de SAGYP -Titulares CEAC, STRC, ASE, ASOFIS, CEAIP del estado de Sinaloa. Encuesta: -Auditor externo de la ASE
O.E.2. Identificar los procesos de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia.	Capítulo IV 4.3 Procesos de implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia	Metodología Cualitativa	Entrevistas: -Titular de Finanzas, Contador y auxiliar contable de SAGYP -Titulares CEAC, STRC, ASE, ASOFIS y CEAIP del estado de Sinaloa. -Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización y de Hacienda. Encuesta: -Auditor externo de la ASE
O.E.3. Enumerar los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la	Capítulo IV 4.4 Mecanismos que tiene implementado la SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida en la	Metodología Cualitativa	Entrevistas: -Titular de Finanzas, Contador y auxiliar contable de SAGYP -Titulares CEAC, STRC, ASE, ASOFIS y CEAIP del estado de Sinaloa.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	LOCALIZACIÓN EN EL ÍNDICE	TIPO DE METODOLOGÍA	INSTRUMENTOS METODOLÓGICOS
normatividad establecida derivado de la LGCG.	Ley de Transparencia y Rendición de Cuentas, derivado de la incorporación de la armonización contable.		-Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización y de Hacienda. Encuesta: -Auditor externo de la ASE
O.E.4. Analizar los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa.	Capítulo IV 4.5 Principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa	Metodología Cualitativa	Entrevistas: -Titular de Finanzas, Contador y auxiliar contable de SAGYP -Titulares CEAC, STRC, ASE, ASOFIS y CEAIP del estado de Sinaloa. -Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización y de Hacienda. Encuesta: -Auditor externo de la ASE
O.E.5. Describir y explicar la incidencia que trae consigo la implementación de la ACG en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia.	Capítulo IV 4.6 Incidencia que trae consigo la implementación de la ACG en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia	Metodología Cualitativa	Entrevistas: -Titular de Finanzas, Contador y auxiliar contable de SAGYP -Titulares CEAC, STRC, ASE, ASOFIS y CEAIP del estado de Sinaloa. -Diputados de la Comisión Permanente de Fiscalización y de Hacienda. Encuesta: -Auditor externo de la ASE

Fuente: Elaboración propia.

Anexo 3) Matriz de triangulación de información obtenida de instrumentos metodológicos aplicados

ARMONIZACIÓN CONTABLE GUBERNAMENTAL, SU INCIDENCIA EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y TRANSPARENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. CASO SAGYP SINALOA (2015-2016)

Sujetos de Estudio entrevistados y encuestados

Interrogante Específica	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
	Interrogantes aplicadas en instrumento													
1	1-3	1-3	1-3	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1-3
2	4-10	4-10	4-10	3-5	3-5	3-5	3,4	3,4	3-5	3-5	3-5	3-5	3-5	4-5
3	11-13	11-13	11-13	6-7	6-7	6-7	5	5	6-7	6-7	6-7	6-7	6-7	19-22
4	14-22	14-22	14-22	8-9	8-9	8-9	6-7	6-7	8-9	8-9	8-9	8-9	8-9	6-15
5	23-24	23-24	23-24	10	10	10	8	8	10	10	10	10	10	16-18 23

Fuente: Elaboración propia con datos de instrumentos de investigación para sujetos del estudio.

Simbología de los Sujetos de estudio entrevistados y encuestados	
A. Titular de Finanzas de SAGYP	H. Titular ASOFIS
B. Contador Público de SAGYP	I. Dip. Presidente de la Comisión Permanente de Fiscalización
C. Auxiliar Contable de SAGYP	J. Dip. Ex Presidente de la Comisión P. de Fiscalización
D. Titular de la STRC Sinaloa	K. Dip. Secretario de la Comisión P. de Fiscalización
E. Enlace CEAC Sinaloa	L. Dip. Vocal de la Comisión P. de Fiscalización
F. Enlace CEAIP Sinaloa	M. Dip. Presidente de la Comisión P. de Hacienda y Admón.
G. Titular ASE	N. Despechos Externos del Padrón ASE

Fuente: Elaboración propia

Anexo 4) Estructura de la LGCG

Título	Concepto	Capítulo	Art.
Primero	Objeto y Definiciones de la Ley	Disposiciones Generales	1-5
Segundo	De la Rectoría de la Armonización Contable	I.- Del Consejo Nacional de Armonización Contable	6-10
		II.- Del Secretario Técnico	11
		III.- Del Comité Consultivo	12-13
		IV.- Del Procedimiento para la Emisión de Disposiciones y para el Seguimiento de su Cumplimiento	14-15
Tercero	De la Contabilidad Gubernamental	I.- Del Sistema de Contabilidad Gubernamental	16-22
		II.- Del Registro Patrimonial	23-32
		III.- Del Registro Contable de las Operaciones	33-43
Cuarto	De la Información Financiera Gubernamental y la Cuenta Pública	I.- De la Información Financiera Gubernamental	44-51 52-55
		II.- Del Contenido de la Cuenta Pública	
Quinto	De la Transparencia y Difusión de la Información Financiera	I.- Disposiciones Generales	56-59
		II.- De la Información Financiera Relativa a la Elaboración de las Iniciativas de Ley de Ingresos y los Proyectos de Presupuesto de Egresos	60-62 63-65 66-78
		III.- De la Información Financiera Relativa a la Aprobación de las Leyes de Ingresos y de los Presupuestos de Egresos	79-83
		IV.- De la Información Relativa al Ejercicio Presupuestario	
		V.- De la Información Financiera Relativa a la Evaluación y Rendición de Cuentas	
Sexto	De las Sanciones	Capítulo único	84-86

Fuente: DOF (2008)

Anexo5) Normatividad emitida por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC)

Normatividad	Fecha de publicación	Fecha de actualización
Ley General de Contabilidad Gubernamental	31/12/2008	12/11/2012 09/12/2013 09/12/2013 30/12/2015 27/04/2016 18/07/2016
Reglas de Operación de los Consejos de Armonización Contable de las Entidades Federativas	29/02/2016	
Marco conceptual y postulados básicos de contabilidad		
Marco conceptual de Contabilidad Gubernamental	20/08/2009	
Postulados básicos de Contabilidad Gubernamental	20/08/2009	
Clasificadores Presupuestarios		
Clasificador por Rubros de Ingresos	09/12/2009	02/01/2013
Clasificación Administrativa	07/07/2011	
Clasificación Funcional del Gasto	10/06/2010	27/12/2010
Clasificación Programática	08/08/2013	
Clasificador por Tipo de Gasto	10/06/2010	30/09/2015
Clasificador por Objeto del Gasto	09/12/2009	10/06/2010 19/11/2010 22/12/2014
Clasificador por Fuentes de Financiamiento	02/01/2013	20/12/2016
Plan de cuentas		
MCG Capítulo III Plan de Cuentas	22/11/2010	02/01/2013 30/12/2013 22/12/2014 23/12/2015 29/02/2016
Reglas de registro		
Reglas Específicas de Registro y Valoración del Patrimonio	13/12/2011	02/01/2013 06/10/2014 22/12/2014
Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio (Elementos Generales)	27/12/2010	02/01/2013 08/08/2013
Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos	09/12/2009	08/08/2013 20/12/2016
Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Egresos	20/08/2009	02/01/2013
Lineamientos que deberán observar los entes públicos para registrar en las cuentas de activo los fideicomisos sin estructura orgánica y contratos análogos, incluyendo mandatos	02/01/2013	30/12/2013
Parámetros de Estimación de Vida Útil	15/08/2012	
Acuerdo por el que se emite el formato de conciliación entre los ingresos presupuestarios y contables, así como entre los egresos presupuestarios y los gastos contables	06/10/2014	

Lineamientos para el registro presupuestario y contable de los Recursos del Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y Gasto Operativo	22/12/2014	
Lineamientos para el registro de los recursos del fondo de aportaciones múltiples para las operaciones derivadas del Programa de Mejoramiento de la Infraestructura (Programas Escuelas al CIEN)	29/02/2016	
Instructivos de cuentas		
MCG Capítulo IV Instructivos de Cuentas	22/11/2010	22/12/2014 23/12/2015 29/02/2016
Guías contabilizadoras y Modelos de Asientos		
MCG Capítulo VI Guías Contabilizadoras	22/11/2010	22/12/2014 23/12/2015
MCG Capítulo V Modelo de Asientos para el Registro Contable	22/11/2010	23/12/2015
Estados financieros contables		
Estado de Situación Financiera	06/10/2014	
Estado de Actividades	06/10/2014	
Estado de Variación en la Hacienda Pública	06/10/2014	
Estado Analítico del Activo	06/10/2014	
Estado Analítico de la Deuda y Otros Pasivos	06/10/2014	
Estado de Cambios en la Situación Financiera	06/10/2014	
Estado de Flujos de Efectivo	06/10/2014	
Notas a los estados financieros	06/10/2014	
MCG Capítulo VII del Manual de Contabilidad Gubernamental	22/11/2010	30/12/2013 06/02/2014 06/10/2014 22/12/2014 30/09/2015
Estados presupuestarios		
Estado Analítico de Ingresos	06/10/2014	22/12/2014
Estado Analítico del Ejercicio del Presupuesto de Egresos	06/10/2014	30/09/2015
Estados e Informes Programáticos		
Estados e Informes Programáticos	06/10/2014	
Indicadores de Postura Fiscal		
Indicadores de Postura Fiscal	06/10/2014	
Manuales simplificados municipios		
Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado Básico (SSB) para los Municipios con Menos de Cinco Mil Habitantes	08/08/2013	22/12/2014
Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado General (SSG) para los Municipios con población de entre cinco mil a veinticinco mil habitantes	08/08/2013	22/12/2014
Cuenta Pública		
Acuerdo por el que se armoniza la estructura de las cuentas públicas	30/12/2013	06/10/2014 29/02/2016
Norma en materia de consolidación de Estados Financieros y demás información contable	06/10/2014	
Lineamientos de control		
Lineamientos para el Registro Auxiliar Sujeto a Inventario de Bienes Arqueológicos, Artísticos e Históricos Bajo Custodia de los Entes Públicos	15/08/2012	

Lineamientos Mínimos relativos al Diseño e Integración del Registro en los Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balances (Registro Electrónico)	07/07/2011	
Lineamientos para la elaboración del Catálogo de Bienes que permita la interrelación automática con el Clasificador por Objeto del Gasto y la Lista de Cuentas	13/12/2011	
Lineamientos dirigidos a asegurar que el Sistema de Contabilidad Gubernamental facilite el Registro y Control de los Inventarios de los Bienes Muebles e Inmuebles de los Entes Públicos	13/12/2011	
Lineamientos para la Elaboración del Catálogo de Bienes Inmuebles que Permita la Interrelación Automática con el Clasificador por Objeto del Gasto y la Lista de Cuentas	15/08/2012	
Acuerdo por el que se determina la norma para establecer la estructura del formato de la relación de bienes que componen el patrimonio del ente público	08/08/2013	
Transparencia		
Norma para armonizar la presentación de la información adicional a la iniciativa de la Ley de Ingresos	03/04/2013	
Norma para armonizar la presentación de la información adicional del Proyecto del Presupuesto de Egresos	03/04/2013	23/12/2015
Norma para la difusión a la ciudadanía de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos	03/04/2013	
Norma para establecer la estructura del Calendario de Ingresos base mensual	03/04/2013	
Norma para establecer la estructura del Calendario del Presupuesto de Egresos base mensual	03/04/2013	
Norma para establecer la estructura de información de montos pagados por ayudas y subsidios	03/04/2013	06/10/2014
Normas para establecer la estructura de información del formato del ejercicio y destino de gasto federalizado y reintegros	04/04/2013	
Norma para establecer la estructura de los formatos de información de obligaciones pagadas o garantizadas con fondos federales	04/04/2013	
Norma para establecer la estructura de información del formato de programas con recursos federales por orden de gobierno	03/04/2013	
Norma para establecer la estructura de información de la relación de las cuentas bancarias productivas específicas que se presentan en la cuenta pública, en las cuales se depositen los recursos federales transferidos	03/04/2013	
Norma para establecer el formato para la difusión de los resultados de las evaluaciones de los recursos federales ministrados a las entidades federativas	04/04/2013	23/12/2015
Norma para establecer la estructura de la información que las entidades federativas deberán presentar respecto al Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, y los formatos de presentación	06/10/2014	
Norma para establecer la estructura de la información que las entidades federativas deberán presentar relativa a las aportaciones federales en materia de salud y los formatos de presentación	04/04/2013	
Normas y modelo de estructura de información relativa a los Fondos de Ayuda Federal para la Seguridad Pública	04/04/2013	

Norma para establecer la estructura de información del formato de aplicación de recursos del Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal (FORTAMUN)	04/04/2013	
Lineamientos de información pública financiera para el Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social	06/10/2014	
PBR-SED		
Lineamientos sobre los Indicadores para Medir los Avances Físicos y Financieros relacionados con los Recursos Públicos Federales	09/12/2009	
Lineamientos para la construcción y diseño de indicadores de desempeño mediante la Metodología de Marco Lógico	16/05/2013	
Otros		
Acuerdo por el que se determina la norma de información financiera para precisar los alcances del Acuerdo 1 aprobado por el Consejo Nacional de Armonización Contable, en reunión del 3 de mayo de 2013 y publicado el 16 de mayo de 2013	08/08/2013	16/05/2013
MCG Capítulo I y Capítulo II	22/11/2010	02/01/2013
MCG Anexo 1 Matrices de conversión	22/11/2010	30/09/2015 23/12/2015
Metodología que permita hacer comparables las cifras presupuestales de los últimos seis ejercicios fiscales del ámbito federal	29/05/2012	
Marco Metodológico Sobre la Forma y Términos en que Deberá Orientarse el Desarrollo del Análisis de los Componentes de las Finanzas Públicas con Relación a los Objetivos y Prioridades que, en la Materia, Establezca la Planeación del Desarrollo, para su Integración en la Cuenta Pública	27/12/2010	
Clasificación Económica de los Ingresos, de los Gastos y del Financiamiento de los Entes Públicos	07/07/2011	
Plan de Cuentas	09/12/2009	
Plan de Cuentas que formará parte del Manual de Contabilidad Gubernamental Simplificado para los Municipios con Menos de 25 Mil Habitantes	02/01/2013	
Normas y Metodología para la Emisión de la Información Financiera y Estructura de los Estados Financieros Básicos del Ente Público y Características de sus Notas	09/12/2009	
Lineamientos Generales del Sistema de Contabilidad Gubernamental Simplificado para los Municipios con Menos de Veinticinco Mil Habitantes	13/12/2011	
Norma para establecer la estructura de la información que las entidades federativas deberán presentar respecto a las aportaciones federales de los fondos de Aportaciones para la Educación Básica y Normal y de Aportaciones para la Educación	04/04/2013	

Fuente: CONAC (2016).



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
 Coordinación General de Investigación y Posgrado
 Doctorado en Estudios Fiscales
 Guía de Entrevista



Anexo 6

Guía de entrevista 1. Sujetos directos de la investigación
 Titular de Finanzas de SAGYP, Contador Público y Auxiliar

Objetivo: Identificar, estudiar y analizar los efectos del cambio hacia la armonización contable en SAGYP Sinaloa de acuerdo a las nuevas disposiciones de la LGCG, los principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia.

Información general del entrevistado(a):

Nombre _____

Cargo _____

Escolaridad _____

Interrogante central de la investigación

¿Cómo se implementó la armonización contable gubernamental en SAGYP Sinaloa, y cuáles son sus características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera ha incidido en la rendición de cuentas y transparencia?

Pregunta específica 1

¿Cómo se implementó la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa y sus características?

1. ¿Cómo se implementó la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa?
2. ¿Qué características podría mencionar en esta nueva modalidad contable, financiera y administrativa en SAGYP Sinaloa?
3. ¿Quiénes intervienen en la toma de decisiones respecto a la armonización contable en SAGYP Sinaloa?

Pregunta específica 2

¿Qué procesos en la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?

4. ¿Qué procesos llevados a cabo para aplicar la Armonización Contable en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?
5. En su opinión, ¿considera que la presentación de la información contable, presupuestal, y financiera publicada en el sitio de internet de SAGYP ha beneficiado en la rendición de cuentas?
 ___ Si ha beneficiado en la rendición de cuentas
 ___ No ha beneficiado en la rendición de cuentas
 ___ Desconoce

6. Dependiendo de la respuesta anterior ¿Por qué cree que haya o no haya beneficiado la armonización contable en SAGYP en la rendición de cuentas?
7. En su opinión ¿Qué aspectos considera que se pudieran mejorar respecto a la rendición de cuentas?
8. ¿Considera que con la información publicada por parte de SAGYP en el sitio de internet conforme a la LGCG puede cumplir con la transparencia?
 Si cumple con la transparencia
 No cumple con la transparencia
 Desconoce
9. Dependiendo de la respuesta anterior ¿Por qué cree que cumple o no, la armonización contable en SAGYP con la transparencia?
10. En su opinión ¿Qué aspectos considera que se pudieran mejorar respecto a la transparencia?

Pregunta específica 3

¿Cuáles son los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG?

11. ¿Cómo se adoptó el aspecto normativo para estar en condiciones de implementar esta nueva ley en SAGYP?
12. ¿Cuáles han sido los principales obstáculos en la implementación de la normatividad de la LGCG en SAGYP?
13. ¿Cuáles han sido los avances logrados a partir de la implementación de la normatividad de la LGCG?

Pregunta específica 4

¿Cuáles son los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa?

14. ¿Cómo considera que ha resultado el efecto de la transición de una contabilidad tradicional a una armonizada en SAGYP?
15. ¿Ha sido necesario establecer mecanismos de coordinación ante las disposiciones de la LGCG? Señale cual (es) de la lista siguiente:
 Recursos humanos
 Recursos tecnológicos
 Procedimientos administrativos
 Procedimientos normativos
 Estrategias intergubernamentales
16. ¿Se ha proporcionado capacitación a los responsables de la operación y toma de decisiones para la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada?
 Si
 No
17. Describa el tipo de capacitación:
 Presencial

Virtual
 Ambas

18. ¿Cuál es el número de sesiones de capacitación en el año recibidas?

1 a 3
 3 a 6
 6 a 9
 10 en adelante

19. ¿Ha sido clara y suficiente la capacitación recibida?

SI
 NO
 En ocasiones

20. Otros comentarios referentes a la capacitación en materia de armonización contable: _____

21. ¿Se han apreciado las siguientes situaciones respecto al personal responsable de la operación y toma de decisiones de la Armonización Contable en SAGYP? Señale una o algunas de ellas:

SITUACION
Resistencia al cambio
Falta de claridad y/o confusión en la normativa
Falta de capacitación
Aumento de cargas de trabajo
Problemas de asesoría tecnológica
Obsolescencia tecnológica

22. ¿Se han apreciado otras situaciones respecto al personal responsable de la operación y toma de decisiones de la Armonización Contable en SAGYP, además de las enlistadas anteriormente? Mencione algunas.

Pregunta específica 5

¿Cuál es la incidencia que trae consigo la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia?

23. Sí realizara un análisis de algunas fortalezas respecto a la implementación de la Armonización Contable en SAGYP Sinaloa, ¿Qué aspectos de acuerdo a su experiencia considera que incidirían en la rendición de cuentas y transparencia?

24. Sí realizara un análisis de algunas debilidades respecto a la implementación de la Armonización Contable en SAGYP Sinaloa, ¿Qué aspectos de acuerdo a su experiencia considera que incidirían en la rendición de cuentas y transparencia?



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
 Coordinación General de Investigación y Posgrado
 Doctorado en Estudios Fiscales
 Guía de Entrevista



Anexo 7

Guía de entrevista 2. Sujetos colaterales de la investigación

Titular de la Comisión Estatal para el Acceso a la Información Pública, Sinaloa (CEAIP)

Titular de la Secretaría de Transparencia y Rendición de Cuentas, Sinaloa (STRC)

Representante del Comité Estatal de Armonización Contable, Sinaloa (CEAC)

Objetivo: Identificar, estudiar y analizar los efectos del cambio hacia la armonización contable en la administración pública en Sinaloa y en México de acuerdo a las nuevas disposiciones de la LGCG, los principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia.

Información general del entrevistado(a):

Nombre _____

Cargo _____

Escolaridad _____

Interrogante central de la investigación

¿Cómo es la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa, características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia?

Pregunta específica 1

¿Cómo es la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa en cuanto a sus características?

1. ¿De qué factores pudiera depender la implementación de la armonización contable gubernamental (ACG) en la administración pública?
2. ¿Qué expectativas considera relevantes acerca de la implementación de la ACG en la administración pública?

T I E M P O	Comentarios
Corto plazo	
Mediano plazo	
Largo plazo	

Pregunta específica 2

¿Qué procesos en la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?

3. En su opinión, ¿Qué procesos en la implementación de la ACG en los diferentes entes públicos considera que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?
4. En relación al proceso operativo, financiero y administrativo para lograr la implementación de la ACG, de acuerdo a su experiencia, ¿Qué brechas identifica entre la situación actual y el estado deseado para cumplir con los requerimientos de rendición de cuentas y transparencia en la AP?
5. En su experiencia ¿Qué aporta esta Ley (LGCG) en la transparencia? Justifique el porqué.

Pregunta específica 3

¿Cuáles son los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG?

6. De acuerdo al marco legal y normativo que contempla la reforma de la LGCG, ¿Qué aspectos han sido los que posiblemente han beneficiado y por otra parte limitado el avance en la implementación de la ACG en los diferentes órdenes de gobierno?

ORDEN DE GOBIERNO	COMENTARIO	
	Beneficios	Limitantes
Entidades federativas		
Entidades municipales		
Otros órganos de la AP		

7. ¿Cuáles han sido los avances y medios implementados para cumplir con la normatividad establecida de acuerdo a la LGCG?

Pregunta específica 4

¿Cuáles son los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa?

8. ¿Cuáles son los principales factores que han facilitado o limitado en la implementación de la ACG en la Administración pública?
9. ¿En qué grado de avance percibe su implementación?
- _____ Totalmente implementado
- _____ Con ciertas resistencias en su implementación
- _____ No se ha implementado

Pregunta específica 5

¿Cuál es la incidencia que trae consigo la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia?

10. Sí realizara un análisis de algunas fortalezas y debilidades respecto a la implementación de la ACG en la Administración Pública, ¿Qué aspectos de acuerdo a su experiencia considera que han incidido en la rendición de cuentas y transparencia?

FORTALEZAS	DEBILIDADES



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
 Coordinación General de Investigación y Posgrado
 Doctorado en Estudios Fiscales
 Guía de Entrevista



Anexo 8

Guía de entrevista 3. Sujetos colaterales de la investigación
 Presidente, ex Presidente, Secretario y un vocal de la Comisión
 Permanente de Fiscalización
 Presidente de la Comisión Permanente de Hacienda y
 Administración del H. Congreso del Estado de Sinaloa

Objetivo: Identificar, estudiar y analizar los efectos del cambio hacia la armonización contable en la administración pública en Sinaloa de acuerdo a las nuevas disposiciones de la LGCG, los principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia.

Información general del entrevistado(a):

Nombre _____
 Cargo _____
 Escolaridad _____

Interrogante central de la investigación

¿Cómo es la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa, características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia?

Pregunta específica 1

¿Cómo es la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa en cuanto a sus características?

1. ¿De qué factores pudiera depender la implementación de la armonización contable gubernamental (ACG) en la administración pública?
2. ¿Qué expectativas considera relevantes acerca de la implementación de la ACG en la administración pública?

T I E M P O	Comentarios
Corto plazo	
Mediano plazo	
Largo plazo	

Pregunta específica 2

¿Qué procesos en la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?

3. En su opinión, ¿Qué procesos en la implementación de la ACG en los diferentes entes públicos considera que contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?

4. En relación al proceso operativo, financiero y administrativo para lograr la implementación de la ACG, de acuerdo a su experiencia, ¿Qué brechas identifica entre la situación actual y el estado deseado para cumplir con los requerimientos de rendición de cuentas y transparencia en la AP?
5. En su experiencia ¿Qué aporta esta Ley (LGCG) en la transparencia? Justifique el porqué.

Pregunta específica 3

¿Cuáles son los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG?

6. De acuerdo al marco legal y normativo que contempla la reforma de la LGCG, ¿Qué aspectos han sido los que posiblemente han beneficiado y por otra parte limitado el avance en la implementación de la ACG en los diferentes órdenes de gobierno?

ORDEN DE GOBIERNO	COMENTARIO	
	Beneficios	Limitantes
Entidades federativas		
Entidades municipales		
Otros órganos de la AP		

7. ¿Cuáles han sido los avances y medios implementados para cumplir con la normatividad establecida de acuerdo a la LGCG?

Pregunta específica 4

¿Cuáles son los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa?

8. ¿Cuáles considera que son los principales factores que han facilitado o limitado en la implementación de la ACG en la Administración pública?
9. ¿En qué grado de avance percibe su implementación?

_____ Totalmente implementado
 _____ Con ciertas resistencias en su implementación
 _____ No se ha implementado

Pregunta específica 5

¿Cuál es la incidencia que trae consigo la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia?

10. Sí realizara un análisis de algunas fortalezas y debilidades respecto a la implementación de la ACG en la Administración Pública, ¿Qué aspectos de acuerdo a su experiencia considera que incidirían en la rendición de cuentas y transparencia?



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
 Coordinación General de Investigación y Posgrado
 Doctorado en Estudios Fiscales
 Guía de Entrevista



Anexo 9

Guía de entrevista 4. Sujetos colaterales de la investigación

Titular de la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa (ASE)

Titular de la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y control
 Gubernamental (ASOFIS)

Objetivo: Identificar, estudiar y analizar los efectos del cambio hacia la armonización contable en la administración pública en Sinaloa de acuerdo a las nuevas disposiciones de la LGCG, los principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia.

Información general del entrevistado(a):

Nombre _____

Cargo _____

Escolaridad _____

Interrogante central de la investigación

¿Cómo es la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa, características, procesos, normas establecidas, principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia?

Pregunta específica 1

¿Cómo es la armonización contable gubernamental en la SAGYP Sinaloa en cuanto a sus características?

1. ¿De qué factores pudiera depender la implementación de la armonización contable gubernamental (ACG) en la administración pública?
2. ¿Qué expectativas considera relevantes acerca de la implementación de la ACG en la administración pública?

T I E M P O	Comentarios
Corto plazo	
Mediano plazo	
Largo plazo	

Pregunta específica 2

¿Qué procesos en la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa contribuyen en la rendición de cuentas y transparencia?

3. ¿De qué factores depende el lograr una correcta contribución a la rendición de cuentas y transparencia de los entes públicos?
4. En su experiencia ¿Qué aporta esta Ley (LGCG) en la transparencia? Justifique el porqué.

Pregunta específica 3

¿Cuáles son los avances y medios implementados en SAGYP Sinaloa para cumplir con la normatividad establecida derivada de la LGCG?

5. De acuerdo a las experiencias en resultados de auditorías preliminares, ¿considera que los funcionarios públicos se apegan en un 100% a la normativa de la LGCG?

SI	NO	Parcialmente	Comentarios

Pregunta específica 4

¿Cuáles son los principales factores que han incidido en la implementación de la Contabilidad Gubernamental Armonizada en SAGYP Sinaloa?

6. ¿Cuáles son los principales factores que han facilitado o limitado en el proceso de fiscalización de acuerdo a la reforma de Contabilidad Gubernamental armonizada en la Administración pública?
7. ¿En qué grado de avance percibe la implementación de la ACG en los entes públicos?
 Totalmente implementado
 Con ciertas resistencias en su implementación
 No se ha implementado

Pregunta específica 5

¿Cuál es la incidencia que trae consigo la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en SAGYP Sinaloa, relativos a la rendición de cuentas y transparencia?

8. Sí realizara un análisis de algunas fortalezas y debilidades respecto a la implementación de la ACG en la Administración Pública, ¿Qué aspectos de acuerdo a su experiencia considera que incidirían en la rendición de cuentas y transparencia?

FORTALEZAS	DEBILIDADES



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
 Coordinación General de Investigación y Posgrado
 Doctorado en Estudios Fiscales
 Guía de Encuesta



Anexo 10

Guía de encuesta 1. Despachos externos del padrón de la ASE

Sujetos Colaterales de estudio:

Responsables de despachos externos del padrón de fiscalización de la ASE

Para responsables de despachos externos contratados por la ASE para la revisión y fiscalización superior de la cuenta pública del estado de Sinaloa.

Objetivo: Identificar, estudiar y analizar los efectos de fiscalización de los entes públicos en Sinaloa de acuerdo a las nuevas disposiciones de la contabilidad gubernamental armonizada, los principales factores que han intervenido en su implementación y de qué manera han incidido en la rendición de cuentas y transparencia.

Información general de la organización:

Nombre: _____

Años fiscalizando entes públicos _____

Información general del contador(a):

Nombre _____

Cargo _____

Escolaridad _____

Instrucciones para responder a la encuesta:

A continuación se presentan una serie de enunciados agrupados en dos partes. La primera es una serie de afirmaciones relacionadas con las características y la operatividad de la Contabilidad gubernamental armonizada en las que están inmersas los funcionarios con cargos públicos que se desempeñan en el área principalmente administrativa y financiera.

Señale la opción que considera concuerda con su percepción en una escala (Likert) de 1 a 5, en donde:

- 1= Excelente
- 2 = Buena (o)
- 3 = Regular
- 4 = Mala (o)
- 5 = Indeciso

Tabla 1. Afirmaciones relacionadas con las características y la operatividad de los efectos en los funcionarios públicos respecto a la armonización contable gubernamental en Sinaloa.

	Excelente	Buena (o)	Regular	Mala (o)	Indeciso
Derivado de las disposiciones normativas emitidas en la LGCG y de acuerdo a el desempeño en sus funciones relacionadas con las revisiones en materia de la armonización contable a los entes públicos, considera que los funcionarios públicos tienen:	1	2	3	4	5
Análisis e interpretación de la LGCG					
Organización y planeación para cumplir con los requerimientos de la CONAC					
Evaluación y retroalimentación a sus colaboradores					
Compromiso con las fechas establecidas para difundir la información financiera a través de su página web					
Conocimientos sobre el registro y la valuación del patrimonio del Estado					
Habilidad para la identificación y resolución de problemas derivados de la implementación de la armonización contable					
Dominio en materia de la Cuenta Pública					
Capacidad para adaptarse al cambio de contabilidad tradicional a la armonizada					
Coadyuvan con la fiscalización de las cuentas públicas					
Planeación con las obligaciones en materia de rendición de cuentas y transparencia					

Parte B

En la segunda parte, se muestra un enunciado el cual presenta varios literales. Por favor lea cuidadosamente y ordene, del número 1 de mayor grado de importancia hasta el 5 siendo el menos relevante.

De las siguientes alternativas señale los factores de los que pudiera depender el éxito del cumplimiento cabal en la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en los entes públicos.

Establezca el orden de importancia:

Siendo el 1 el factor más importante y el 5 el menos importante.

Orden de importancia	Factores
	Claridad de la Normatividad
	Capacitación del personal
	Asesoría y seguimiento
	Personal calificado
	Ética y responsabilidad de los funcionarios

Parte C

16. ¿Considera que la Armonización Contable Gubernamental facilita el proceso de fiscalización en los entes públicos?

Si _____

No _____

17. ¿Por qué? _____

18. ¿En qué medida contribuye la armonización contable gubernamental al proceso de fiscalización de los entes públicos?

Totalmente eficaz _____
 Moderadamente eficaz _____
 Indiferente _____
 Moderadamente ineficaz _____
 Totalmente ineficaz _____

19. ¿Considera que actualmente se presentan rezagos en los entes públicos a pesar de la implementación de la armonización contable gubernamental?

Si _____
 No _____

20. ¿Por qué? _____

21. De la lista siguiente, señale usted los rezagos que considera continúan presentándose en los entes públicos a pesar de la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada:

___ Adopción de clasificadores presupuestales
 ___ Adopción de plan de cuentas (guías contabilizadoras, modelo de asientos)
 ___ Registro con base en momentos contables
 ___ Emisión de cuenta pública con todos los requerimientos de LGCG

22. Considera que existen otros rezagos además de los anteriores, por favor descríbalos:

23. ¿Considera que ha sido favorable la implementación de la contabilidad gubernamental armonizada en los entes públicos, traducándose a una mejor rendición de cuentas y mayor transparencia?

_____ Ha sido totalmente favorable
 _____ Ha sido moderadamente favorable
 _____ Ni favorable ni desfavorable
 _____ Ha sido desfavorable
 _____ Ha sido totalmente desfavorable

Muchas Gracias por su amable colaboración.

Anexo 11) Padrón de despachos externos de la ASE



Auditoría Superior del Estado
SINALOA

PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS

ENERO 2016

OFICIO NUM. ASE/A.F.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TÉLEFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP RFC	CERTIFICADO IDONEIDAD	CÉDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.F.F.
001/2008 29/07/2008	025/2015	ESPINOZA PEREDA CONTADORES, S.C. espinozaperedaso@hotmail.com	C.P.C. JOSÉ ANTONIO ESPINOZA SEPULVEDA	RIO BATACUDEA NUM. 1634 COL. MORELOS, C.P. 80170	CULIACAN, SINALOA	712-7483	EPC 050210 247 10-02-2005	AMCP 0945 VIGENCIA 31-12-2015	2526086	16070 26-01-2004
002/2008 29/07/2008	038/2015	ZAZUETA VELASCO Y ASESORES, S.C. zazuetaqc@hotmail.com	C.P.C. ALONSO ZAZUETA QUEVEDO	RAMON F. ITURBE NUM. 1076 P.B. PTE. , COL. JORGE ALMADA, C.P. 80200	CULIACAN, SINALOA	715-1442	ZVA 970627 E42 27-06-1997	AMCP 0131 VIGENCIA 31-12-2015	1165414	07821 13-11-1990
003/2008 29/07/2008	010/2015	RODRIGUEZ CASTRO Y ASOCIADOS, S.C. roa7511@hotmail.com	C.P.C. FRANCISCO RODRIGUEZ CASTRO	FCO. I. MADERO NUM. 560 PONIENTE, COL. CENTRO C.P. 81200	LOS MOCHIS, SINALOA.	(668) 173-2957	RCA 840620 8R8 20-06-1984	IMCP 1609 VIGENCIA 30-04-2018	350894	3769 18-05-1978
004/2008 29/07/2008	034/2015	TERRAZAS LÓPEZ Y ASOCIADOS, S.C. coontactotia@terrazaslopez.com	C.P.C. JUAN ENRIQUE TERRAZAS PEÑA	CALLE RIO HUMAYA 288 PTE. COL. GUADALUPE C.P. 80220	CULIACAN, SINALOA	713-2408 713-4454 713-4443	TLA 030830 LUJ2 30-08-2003	IMCP 15300 VIGENCIA 03-02-2018	3348804	15906 29-09-2003
005/2008 29/07/2008	024/2015	CHÁVEZ, AMES Y CIA, S.C. mjchavezames@hotmail.com chavezames@infosel.net.mx ames@mjchavezames.com	C.P.C. FRANCISCO JAVIER AMES CEBREROS	RAFAEL BUELNA NUM. 912 PTE. ALTOS, COLONIA CENTRO, C.P. 80000	CULIACAN, SINALOA.	713-8172 715-0445 FAX 716-8403	CAM960124DB0 22-02-1996	IMCP 1305 VIGENCIA 30-04-2018	915139	05361 08-11-1984
006/2008 29/07/2008	030/2015	PEDRO TAPIA ARELLANO despacho_tapiaarellano@hotmail.com	C.P.C. PEDRO TAPIA ARELLANO	RAMON F. ITURBE No 741 PTE. COL. JORGE ALMADA, C.P. 80200	CULIACAN, SINALOA.	712-9894 713-7940	TAAP 550614 2Q7 01-01-1986	AMCP 04963 VIGENCIA 31-12-2017	1193471	6885 02-02-1989
007/2008		CANCELADO								
008/2008 31/07/2008	013/2015	ALEJANDRO SANDOVAL GUTIERREZ asgcontadores@hotmail.com	C.P.C. ALEJANDRO SANDOVAL GUTIERREZ	RIO PANUCO N. 786 COL. LOMAS DE GUADALUPE C.P. 80250	CULIACAN, SINALOA	715-3109 FAX 713-1966	SAGA530127 UQ1 11-06-1987	AMCP 0128 31-12-2015	1151882	07673 10-08-1993
009/2008		CANCELADO								
010/2008 31/07/2008	002/2015	HARO, CONSULTORIA INTEGRAL, S.C. haroconsultoria@prodigy.net.mx	C.P.C. EDUVIGES HARO BOJORQUEZ	EPITACIO OSUNA, NUM. 688 COL. JORGE ALMADA, C.P. 80200	CULIACAN, SINALOA	TEL/FAX 716-4080	HCI 050603 RI5 03-03-2005	IMCP 13238 VIGENCIA 30-04-2016	2222377	14793 05-04-2001



PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS

ENERO 2016

OFICIO NÚM. ASE.J.A.F.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TELÉFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP RFC	CERTIFICADO IDONEIDAD	CÉDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.F.F.
021/2008		CANCELADO								
022/2008 27/08/2008	039/2015	DESPACHO JFGA CONTADORES PÚBLICOS ASESORES, S.C. auditoria@jfgacontadores.com direccion@jfgacontadores.com jfernandez@hotmail.com	C.P.C. JUAN FERNANDO GARCIA AGUIRRE	BENITO JUAREZ NUM. 53 OTE. INT. B. 501 COL. CENTRO, C.P. 80000	CULIACAN, SINALOA	713-6221 FAX 716-8145	DJF 830426 LJ3 26-04-1983	AMCP 0148 VIGENCIA 31-12-2015	635330	4532 17-11-1981
023/2008		CANCELADO								
024/2008		CANCELADO								
025/2008		CANCELADO								
026/2008 04/09/2008	004/2015	DESPACHO GÁMEZ LEYVA Y ASOCIADOS, S.C. franciscogamez@mgimexico.com	C.P.C. CUAUHTEMOC GAMEZ LEYVA	VENUSTIANO CARRANZA NUM. 21 OTE. COL. CENTRO C.P. 81200 DR. LUIS DE LA TORRE NUM. 600 L-6 PLANTA BAJA, COL. CENTRO	LOS MOCHIS, SINALOA. GUASAVE, SINALOA	(668) 812-9955 FAX 818-0936 (687) 872-2930	DGL 871230 2P0 30-12-1987	IMCP 2852 VIGENCIA 30-04-2015	1626358	09176 20-02-1992
027/2008 08/09/2008	036/2015	LARA, LOAIZA Y ASOCIADOS, S.C. despacho@laraloaiza.com	C.P.C. OSCAR ENRIQUE LOAIZA GUERRERO	BLVD. PEDRO INFANTE NUM. 2911 PTE. INTERIOR 206, EDIFICIO COUNTRY COURTS. DESARROLLO URBANO TRES RIOS. C.P. 80020	CULIACAN, SINALOA	721-5240 721-5250	LLA 780623 DD6 23-06-1978	IMCP 616 VIGENCIA 30-04-2018	275110	10551 21-06-1993
028/2008		CANCELADO								
029/2008 09/09/2008	029/2015	GRUPO UNIDO DE ASESORES, S.C. grupouni@hotmail.com	C.P.C. JOSÉ GUADALUPE MURILLO TAPIA	RIO DANUBIO NUM. 3105 COL. LOMAS DEL BOULEVARD, C.P. 80110	CULIACAN, SINALOA	TELFAX 761-5743 761-5463	GUA 010409 6L1 09-04-2001	IMCP 7841 VIGENCIA 30-04-2015	3024596	15642 30-01-2003
030/2008		CANCELADO								
031/2008 10/09/2008	028/2015	AGUIRRE QUINTERO Y ASOCIADOS, S.C. q_manuel_alonso@hotmail.com	C.P.C. MANUEL ALONSO QUINTERO GARCÍA	RIO AMECA NUM. 780 COL. INDUSTRIAL BRAVO, C.P. 80120	CULIACAN, SINALOA.	712-8659	AQA991001LE1 01-10-1999	AMCP 0335 VIGENCIA 31-12-2017	2414077	14508 11-02-2000



Auditoria Superior del Estado
SINALOA

PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS

ENERO 2016

OFICIO NUM. ASEJAF.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TELÉFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP RFC	CERTIFICADO IDONEIDAD	CEDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.F.F.
032/2008		CANCELADO								
033/2008		CANCELADO								
034/2008	001/2015	RSM BOGARIN Y CIA., S.C Javier.alarcon@rsmi.com.mx	C.P.C. JESUS JAVIER ALARCON LIZARRAGA	BLVD. PEDRO INFANTE NO. 2911 PTE. Edif. COUNTRY COURTS TORRE A, OFICINA 302, DESARROLLO URBANO TRES RIOS C.P. 80020	CULIACAN, SINALOA	TEL/FAX 715-3753 715-3754	RBO 020620 NDA 20-06-2002	IMCP 5664 VIGENCIA 30-04-2019	735864	10582 27-07-1993
035/2008		CANCELADO								
036/2008		CANCELADO								
037/2008		CANCELADO								
038/2008		CANCELADO								
039/2008 16/10/2008	037/2015	IBARRA MANJARREZ Y CIA., S.C. imyca@hotmail.com ibarramanjarrez@yahoo.com.mx	C.P.C. ROMMEL IBARRA MANJARREZ	JUAN SILVETI #141, COL. EL TOREO, C.P. 82120	MAZATLÁN, SINALOA	(669) 112-1101 112-1102	IMA 070122 KH8 21-01-2007	IMCP 12923 VIGENCIA 25-04-2015	2692494	17015 23-06-2007
040/2008		CANCELADO								
041/2008 17/10/2008	021/2015	GALAZ, YAMAZAKI, RUIZ URQUIZA, S.C. grivera@deloittemx.com	C.P.C. GUILLERMO RIVERA GONZALEZ	CALZ. INSURGENTES # 847 LOCAL 103, COL. CENTRO SINALOA. C.P. 80129	CULIACÁN, SINALOA	761-4338	GYR-880101-TL1 01-01-1988	IMCP 568 VIGENCIA 30-04-2018	1455883	10992 17-01-1994
042/2008		CANCELADO								
043/2008 27/10/2008	012/2015	VALDEZ, NÚÑEZ Y OSUNA CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES, S.C. vnoramon_valdez@prodigy.net.mx vnorian_osuna@prodigy.net.mx	C.P.C. JUAN RAMÓN OSUNA OSUNA	RÍO CULIACÁN, # 1146, FRACC. TELLERÍA C.P. 82017	MAZATLÁN, SINALOA	(669) 981-4083 981-4084 FAX 985-0353	VNO 000606 IC1 06-06-2000	IMCP 5663 VIGENCIA 30-04-2019	1541269	11185 22-02-1994
044/2008		CANCELADO								



PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS

ENERO 2016

OFICIO NUM. ASE/A.F.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TELÉFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP RFC	CERTIFICADO IDONEIDAD	CÉDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.F.F.
045/2008		CANCELADO								
046/2008 21/11/2008	019/2015	VILLARREAL, LÓPEZ, VALDEZ, S.C. despachodle@gmail.com	C.P.C. JUAN LÓPEZ LÓPEZ C.P.C. MARTIN LOPEZ LOPEZ	ANTONIO ROSALES NO. 1152 OTE. COL. LAS QUINTAS, C.P. 80060 Blvd. 10 DE MAYO No.273 PTE, FRACC. LAS FUENTES, C.P. 81223 RIO CULIACAN No. 1146 FRACC. TELLERIA C.P. 82010	CULIACAN, SINALOA LOS MOCHIS, SINALOA MAZATLAN, SINALOA	716-0203 716-0206 FAX 713-0864 (668) 818-7777 (669) 981-4083	VLV 050729 AS7 29-07-2005	IMCP 2726 VIGENCIA 30-04-2019	1457884	10719 11-10-1993
047/2008 21/11/2008	003/2015	MEXICO GLOBAL ALLIANCE MAZATLAN, S.C. marin.gavica@mgua.mx	C.P.C. JESUS ALONSO MEXIA SANCHEZ	SIERRA GRANDE No. 110, LOMAS DE MAZATLAN, C.P. 82110	MAZATLAN, SINALOA	(669) 981-7966 TEL Y FAX 982-2487	DFM 820101 IQ4 01-01-1982	IMCP 2245 VIGENCIA 20-04-2015	75260	0415 04-03-1960
048/2008		CANCELADO								
049/2008		CANCELADO								
050/2009		CANCELADO								
051/2009		CANCELADO								
052/2009		CANCELADO								
053/2009		CANCELADO								
054/2009		CANCELADO								
055/2009		CANCELADO								
056/2009 19/11/2009	020/2015	CHAVEZ DOMINGUEZ CONSULTORES, S.C. jgpechavez@mzt.megared.net.mx jgpechavez@hotmail.com jgpechavez@majmexico.com	C.P.C. JOSE GUADALUPE CHAVEZ DOMINGUEZ.	RIO QUELITE NO. 1406 COL. TELLERIA C.P. 82017	MAZATLAN, SINALOA	(669) 981-1804 954-0345	CDC 061006 NE3 06-10-2006	IMCP 9062 VIGENCIA 30-04-2017	1355743	09343 16-03-1992


PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS
ENERO 2016

OFICIO NUM. ASEJA.F.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TELÉFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP RFC	CERTIFICADO IDONEIDAD	CEDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.F.F.
057/2009		CANCELADO								
058/2009		CANCELADO								
059/2010		CANCELADO								
060/2010 08/09/2010	031/2015	CONSULTORIA INTEGRAL CORPORATIVA, OLÁN RUIZ, S.C. olanruiz@hotmail.com	C.P.C. MARICELA OLAN RUIZ	CONSTITUCION 122 OTE. ENTRE ANDRADE Y PALIZA, COL. MIGUEL ALEMAN, CP 80200	CULIACAN, SINALOA	715 1578	CIC991027MJ9 27-10-1999	IMCP 5081 VIGENCIA 30-04-2015	1691978	13316 10-02-1997
061/2010		CANCELADO								
062/2011		CANCELADO								
063/2011		CANCELADO								
064/2011		CANCELADO								
065/2011		CANCELADO								
066/2011		CANCELADO								
067/2011 28/10/2011	016/2015	ZÁRATE GARCIA PAZ Y ASOCIADOS, S.A. DE C.V. zap@erodiy.net.mx	C.P.C. JOSÉ MANUEL ZÁRATE PAZ	PARQUE DE ORIZABA NO. 7, PISO 12, COL. EL PARQUE, C.P.53398	NAUCALPAN DE JUAREZ, ESTADO DE MEXICO	(55) 5359-4564	ZGP 881116 CBA 31-05-1993	AFMCEF 017 VIGENCIA 31-10-2017	2890535	14985 11-09-2001
068/2011		CANCELADO								
069/2012 27/02/2012	008/2015	OSCAR GILBERTO TORRERO TRUJILLO Torrero54@hotmail.com	C.P.C. OSCAR GILBERTO TORRERO TRUJILLO	CERRO DE LAS CRUCES No. 840, COLINAS DE SAN MIGUEL, C.P. 80228	CULIACAN, SINALOA	455-5086	TOTO 591128 9TO 01-08-1985	AMCP 0156 VIGENCIA 31-12-2015	6270187	11651 10-11-1994
070/2012		CANCELADO								


PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS
ENERO 2016

OFICIO NUM. ASE/J.F.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TELÉFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP RFC	CERTIFICADO IDONEIDAD	CÉDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.F.F.
071/2012 20/04/2012	006/2015	GRUPO CONTADORES, S.C. grupocontadores@hotmail.com	C.P.C. ANGÉLICA PATRICIA LOAIZA CHAVARIN	CERRO GUASIMAL # 941, COL. LAS PALOMAS C.P. 80178	CULIACÁN, SINALOA	761-5837	GCO 010212 GS5 12-02-2001	IMCP 12749 VIGENCIA 30-04-2018	2542154	14683 28-11-2000
072/2012		CANCELADO								
073/2012 30/04/2012	017/2015	SÁNCHEZ CRUZ FISCALISTAS, S.C. adalbertoso@profisy.net.mx	C.P.C. ADALBERTO SANCHEZ CRUZ	ESTADO DE TABASCO #1455 COL. LAS QUINTAS C.P.80060	CULIACÁN, SINALOA	752-2337 FAX 752-2164	SCF 070202 613 02-02-2007	AMCP 0268 VIGENCIA 31-12-2015	387788	3402 21-10-1976
074/2012 29/08/2012	015/2015	GRUPO CONTABLE & FISCAL INTEGRAL DE CULIACÁN, S.C. grupocof@hotmail.com	C.P.C. SANTIAGO RAMOS BELTRÁN	PRESA VALSEQUILLO Nº 910 INT. 5, COL. LAS QUINTAS, C.P. 80060	CULIACÁN, SINALOA	713-0028 FAX 713-0928	GCA 061216 EW2 16-12-2006	AMCP 0123 VIGENCIA 31-12-2014	1855656	12585 01-12-1995
075/2012		CANCELADO								
076/2012 14/11/2012	022/2015	KPMG CARDENAS DOSAL S.C vhvega@kpmg.com.mx	C.P.C VICTOR HUGO VEGA PEREZ	C. MANUEL AVILA CAMACHO # 176 1ER.PISO, COL.REFORMA SOCIAL C.P.11650	MEXICO, D.F DELEGACIÓN MIGUEL HIDALGO	(01-555) 52468300 CULIACAN 261-66-00	KCD920903G48 09-02-1988	IMCP 14669 VIGENCIA 02-05-2016	3982731	18202 11-06-2013
077/2013 09/01/2013	009/2015	MEDRANO FERREIRO Y ASOCIADOS, S.C Clemente.medrano@crowehorwath.com.mx	C.P.C. CLEMENTE MEDRANO FERREIRO	JOSÉ MA. MORELOS NUM. 155 PTE. CENTRO C.P. 81200	LOS MOCHIS, SINALOA	TEL/FAX (668) 812-1196 812-2617 815-8980	MFA 940316 4J1 03-05-1989	IMCP 348 VIGENCIA 30-04-2018	252071	3468 01-02-1977
078/2013 17/12/2013	032/2015	LUIS ALBERTO CASTRO MIRANDA acastro@crcontadores.com	C.P.C. LUIS ALBERTO CASTRO MIRANDA	RUPERTO L. PALIZA NUM. 383-5, COLONIA JORGE ALMADA, C.P. 80200	CULIACÁN, SINALOA	712-9612	CAML 720915 8V5 25-10-1999	IMCP 15093 VIGENCIA 19-08-2017	5327963	18275 08-11-2013
079/2014 06/01/2014	026/2015	CONTADORES Y ASESORES GLA, S.C. despachogla@hotmail.com glacpc@hotmail.com	C.P.C. MIGUEL ANGEL GONZALEZ LOPEZ	EUSTAQUIO BUELNA NUM. 2073, COLONIA TIERRA BLANCA, C.P. 80030	CULIACÁN, SINALOA	752-0510	CAG 060605 4I9	AMCP 155 VIGENCIA 31-12-2015	1720498	16191 05-07-2004


PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS
ENERO 2016

OFICIO NUM. ASE/J.F.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TELÉFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP RFC	CERTIFICADO IDONEIDAD	CÉDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.F.F.
080/2014 26/03/2014	027/2015	JOAQUIN URISABEL LUQUE joaquinurisabel@hotmail.com	C.P.C. JOAQUIN URISABEL LUQUE	BAHIA DE AGIABAMPO NUM. 1612, COLONIA PRADERA DORADA, C.P. 80058	CULIACAN, SINALOA	713-5147	UILJ 681203 UTO	IMCP 12896 VIGENCIA 30-04-2015	2130934	16040 19-12-2003
081/2014		CANCELADO								
082/2014 10/10/2014	018/2015	MARIO IBARRA Y ASOCIADOS, S.C. Mario_ibarra_y_asociados@hotmail.com	C.P.C. MARIO IBARRA DORADO	AV. JUAN B. SEPULVEDA NO. 716-6, COLONIA CENTRO, C.P. 80000	CULIACAN, SINALOA	716-2429 716-2430	MIA 990525 SX8 25-05-1999	AMCP 0153 VIGENCIA 31-12-2015	1302814	10118 16-02-1993
083/2015 19/02/2015		FRANCO CABANILLAS CONSULTORES, S.C. blizarraga@francocabanillas.com.mx	C.P.C. JAVIER MIGUEL FRANCO ORTEGA	JUAN CARRASCO # 144-B SHIMIZU, C.P. 82036.	MAZATLAN, SINALOA	(669)9158330	FCC 080410 C38 10-05-2008	IMCP 13116 VIGENCIA 30-04-2016	4119089	17406 25-02-2014
084/2015 06/05/2015		VALDEZ GASTELUM, S.C. valdezgastelum@prodigy.net.mx	C.P.C. JESUS JORGE VALDEZ BRETADO	FRAY SERVANDO TERESA DE MIER No. 2067-A, COL. CENTRO C.P. 80129	CULIACAN, SINALOA	7-14-8800 7-14-8852	VGA 1002137G0 13-02-2010	AMCP SEP/DG/CP0 141/11 VIGENCIA 30-04-2016	1751764	11217 04-03-1994
085/2015 27/10/2015		VEGA VALDEZ Y COMPANIA, S.C. vegaj@prodigy.net.mx	C.P.C. JOAQUIN VEGA VALADEZ	RIO SAN LORENZO N. 335 NTE. COL. SCALLY, C.P. 81240	AHOME, SINALOA	(668)8127412 (668)8171187	VVS9706026D6 02-06-1997	IMCP 10161 VIGENCIA 31-12-2016	2521293	14190 19-02-1998
086/2015 02/12/2015		MEZA, LUGO Y ASOCIADOS, S.C.	C.P.C. FRANCISCO HUMBERTO LUGO SANCHEZ	BLVD. ENRIQUE SANCHEZ ALONSO N° 1750 INTERIOR 22, COL. DESARROLLO URBANO TRES RÍOS, C.P. 80020	CULIACAN, SINALOA	(667) 7127995	GSA051101U1A 01-11-2005	IMCP 14903 VIGENCIA 17-01-2017	5868069	18419 14-08-2014
087/2015 15/12/2015		CASTRO & REBOLLAR, S.C.	C.P.C. LUIS ALBERTO CASTRO MIRANDA	RUPERTO L. PALIZA #383 COLONIA JORGE ALMADA C.P. 80200	CULIACAN, SINALOA	(667) 712 96 12	CAR131210J29	IMCP 15093 VIGENCIA 19-08-2017	5327963	18275 08-11-2013



PADRÓN DE DESPACHOS EXTERNOS

ENERO 2016

OFICIO NÚM. ASE/A.E.	VALIDACION DE DATOS	NOMBRE DEL DESPACHO Y CORREO ELECTRÓNICO	REPRESENTANTE LEGAL	DOMICILIO	CIUDAD Y ESTADO	TELÉFONO	FECHA DE ALTA ANTE SH Y CP REC.	CERTIFICADO IDONEIDAD	CEDULA PROFESIONAL	REGISTRO ANTE LA D.G.A.E.F.
088/2016		RAFAEL QUINTERO AVENDAÑO	C.P.C. RAFAEL QUINTERO AVENDAÑO	ESTADO DE SONORA #1411 COLONIA LAS QUINTAS C.P. 80060	CULIACAN, SINALOA	(667) 1720179	QUAR781208JD9 01-11-1998	IMCP 12750 VIGENCIA 30-04-2018	3917280	17123 14-03-2008
089/2016		JESÚS OTILIO FIGUEROA CURIEL	C.P.C. JESUS OTILIO FIGUEROA CURIEL	CATEDRÁTICOS #129 OTE. COLONIA TIERRA BLANCA C.P. 80030	CULIACAN, SINALOA	(667) 7136243 667 3000697	FICJ5005246G7 16-02-1972	AMCP 0184 VIGENCIA 31-12-2016	606374	28465 18-09-1991

Fuente: Archivo localizado en página de internet de la ASE Sinaloa

<http://www.ase-sinaloa.gob.mx/images/documentos/Padron%20de%20Despachos%20Externos%20a%20Oct%202015.pdf>

Fecha de consulta (17 diciembre 2015)

Anexo 12) Abreviaturas, siglas y acrónimos

ACG; Armonización Contable Gubernamental

BM; Banco Mundial

CAIP MC; Coordinación de Acceso a la Información Pública del Municipio de Culiacán

CE; Comisión Europea

CEAC; Comité Estatal de Armonización Contable

CINIF; Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera

CONAC; Consejo Nacional de Armonización Contable

CPEUM; Constitución de los Estados Unidos Mexicanos

DOF; Diario Oficial de la Federación

EFS; Entidades Fiscalizadoras Superiores

FMI; Fondo Monetario Internacional

INTOSAI; International Organization of Supreme Audit Institutions

ISSAI; International Standards of Supreme Audit Institutions

LAIPEES; Ley de Acceso a la Información Pública del Estado de Sinaloa

LCF; Ley de Coordinación Fiscal

LFPRH; Ley Federal de Presupuestos y Responsabilidad Hacendaria

LGCG; Ley General de Contabilidad Gubernamental

LGTAIPG; Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública

MFP; Marco Financiero Plurianual

MCG; Manual de Contabilidad Gubernamental

MIR; Matriz de Indicadores de Resultados

MML; Metodología del Marco Lógico

NGP; Nueva Gestión Pública

NICSP; Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

OCDE; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OLACEFS; Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores

ONG; Organizaciones no gubernamentales

ONU; Organización de las Naciones Unidas

PBC; Presupuesto Base Cero

PbR; Presupuesto Basado en Resultados

PIB; Producto Interno Bruto

PND; Plan Nacional de Desarrollo

SAGYP; Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca

SED; Sistema de Evaluación al Desempeño

SHCP; Secretaría de Hacienda y Crédito Público

SIAF; Sistemas Integrados de Administración Financieras

SNCF; Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

TIC; Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

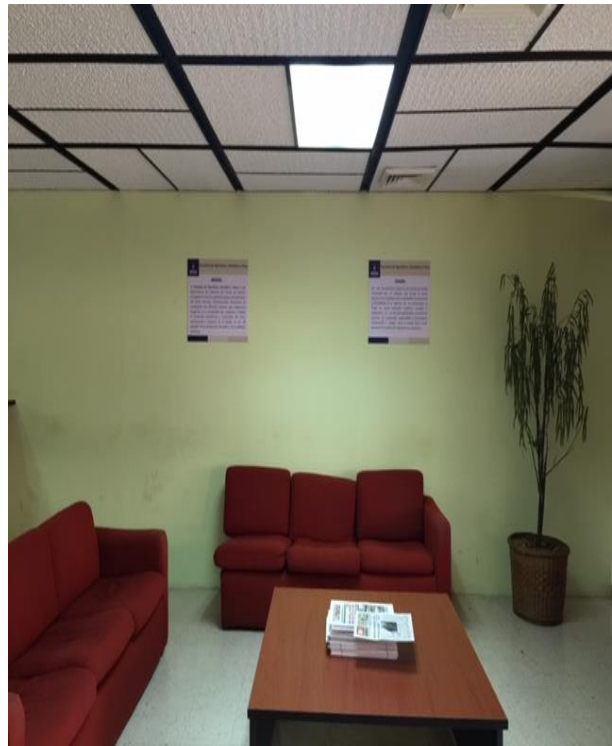
UE; Unión Europea

STRC; Secretaría de Transparencia y Rendición de Cuentas

Anexo 13) Acopio fotográfico de la investigación de campo



Pasillo exterior de SAGYP Sinaloa



Instalaciones de SAGYP recepción



Titular de Finanzas de SAGYP e investigador



Contador de SAGYP e investigador



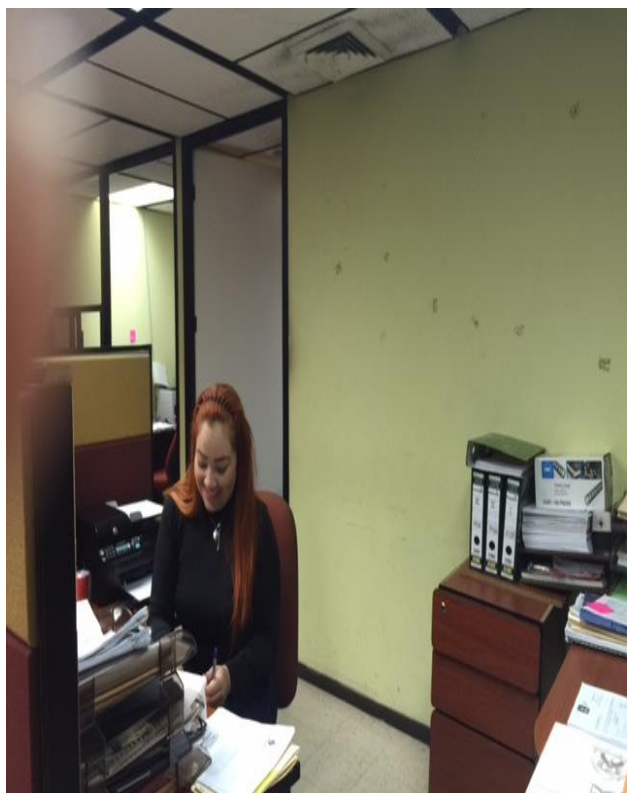
Entrada principal a instalaciones del CEAC



Enlace del CEAC e investigador



Despacho contable externo (Padrón ASE)



Instalaciones de SAGYP



Contador Público (Padrón de despachos ASE Sin.)



Enlaces de la STRC Sinaloa



Enlace de CEAIP Sinaloa



Diputado Secretario de la Comisión Permanente de Fiscalización del H. Congreso de Sinaloa



Diputado Presidente de la Comisión Permanente de Hacienda y Administración del H. Congreso del estado de Sinaloa



Diputado Ex Presidente de la Comisión Permanente de Fiscalización del H. Congreso del estado de Sinaloa