

Aplicación de la NICSP 19 en el Sistema Contable Mexicano

Ma. Enriqueta Mancilla Rendón
Universidad La Salle México

Tania Nadiezhda Plascencia Cuevas
Universidad Autónoma de Nayarit

Comunicación breve

Recibido: 24 de septiembre de 2019

Aceptado: 5 de febrero de 2020

Disponible en línea: 14 de febrero de 2020

Resumen

El gobierno federal, estatal y municipal, así como las otras entidades gubernamentales han incrementado sustancialmente el monto de la deuda. El Fondo Monetario Internacional ha revelado la necesidad de preparar normas de información financiera para el sector público de manera que se identifique el beneficio social de dichos recursos y para que las administraciones de gobierno gestionen su riesgo fiscal. El objetivo de este trabajo es mostrar la obligación que existe de articular las obligaciones acumuladas (devengadas) de los gobiernos y entidades gubernamentales con la NICSP 19. Es un estudio exploratorio-descriptivo-transversal realizado con técnicas jurídicas de gabinete. El estudio revela que los reportes de las finanzas públicas que emite el gobierno federal no están preparados con base en la NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y no se identifica la aplicación de los recursos para el beneficio social.

Palabras claves: Contabilidad Pública; Deuda Pública; NICSP 19; Transparencia y rendición de cuentas.

Application of IPSAS 19 in the Accounting System Mexican

Abstract

The federal, state and municipal government, as well as other government entities, have substantially increased the amount of debt. The International Monetary Fund has revealed the need to prepare financial reporting standards for the public sector in a way that identifies the social benefit of these resources and for government administrations to manage their fiscal risk. The objective of this work is to show the obligation that exists to articulate the accumulated (accrued) obligations of governments and government entities with IPSAS 19. It is an exploratory-descriptive-transversal study carried out with legal cabinet techniques. The study reveals that the reports of public finances issued by the federal government are not prepared based on IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and the application of resources for social benefit is not identified.

Key words: Public Accounting; Public Debt; NICSP 19; Transparency and accountability.

1 Introducción

Las crisis económicas y financieras que vivieron las administraciones públicas de algunos países como México, Argentina, China, en décadas pasadas mostraron la necesidad de la presentar información financiera transparente (FMI, 2012), de forma que la escasa información financiera que se generó y mostró, dejó ver que no fue preparada con el rigor normativo contable. El Fondo Monetario Internacional (FMI) está cierto que las normas contables y estadísticas internacionales coadyuvan a preparar información financiera que muestre a una posición fiscal y contable de las finanzas públicas, y al mismo tiempo, revelen un estatus más claro para los Estados sobre la posición financiera. Subsecuentemente, se reconoció un esfuerzo internacional, nacional y regional por conformar normas de transparencia fiscal a partir del Código de buenas prácticas de transparencia fiscal del FMI (2007a), del Manual de estadísticas de las finanzas públicas del FMI (2007b), de los Informes estadísticos (2014), y de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS, por sus siglas en inglés) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2008).

Preparar informes financieros y presupuestarios a la luz de normas financieras (IPSAS), puede ayudar a eliminar inconsistencias en su aplicación, y a su vez, un informe de auditoría según las normas de aceptación internacional, puede revelar puntos débiles en el control financiero o prácticas contables del gobierno. El Manual de estadísticas de las finanzas públicas y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) exigen que los estados financieros públicos incluyan balances de carácter integral, en los que se indique el valor de los activos y pasivos financieros y no financieros del gobierno. Según el Fondo Monetario los gobiernos están más expuestos al riesgo crediticio, y las normas contables coadyuvan a revelar la posición fiscal del gobierno de manera veraz y justa, reconociendo partidas como las que están asociadas a las deudas incobrables amortizadas, las provisiones para deuda dudosa, o las provisiones para pasivos contingentes.

La contabilidad pública se prepara con normas, reglas y sistemas generando con ello informes fiscales que contendrán el resultado de las finanzas públicas, y al mismo tiempo, describen la forma ideal para la gestión de los recursos y la rendición de cuentas; dichos informes divulgan el estado de las finanzas públicas entre los ciudadanos en forma de estadísticas, o cuentas o estados financieros.

La Encuesta de Presupuesto Abierto 2010 (Open Budget Index, OBI, por sus siglas en inglés) ha referido sobre la conducta del gobierno con respecto a la transparencia. En esta calificación, México se encuentra en la posición número 52 de noventa y dos países encuestados, destacando que el gobierno sí provee, aunque sumamente limitada, información presupuestaria, subrayando además que “el tipo de información que los documentos presupuestarios del gobierno no proporcionan suele ser importante” (pág. 24), es decir, que la información que se presenta al ciudadano no es fundamental. Existen los fondos extrapresupuestarios (pensiones, empresas paraestatales, fondos discrecionales o secretos, ayuda de los donantes, fondos de la privatización, y las modalidades de asociaciones público-privadas), que no están gestionadas en el proceso presupuestario anual y no están sujetas al mismo nivel de información; tampoco a una regulación, ni auditoría que en otras transacciones públicas si se aplica. Estos fondos “representan casi el 40 por ciento del gasto del gobierno central”. Estas actividades son

llamadas cuasi-fiscales y son descritas como aquellas “emprendidas por las empresas de propiedad estatal, y en ocasiones por empresas del sector privado con la dirección del gobierno, en las que los precios son menores de lo normal o de la “tasa de mercado” (préstamos bancarios subsidiados)”, actividades que de acuerdo a OBI 2010 ocultan la verdadera posición fiscal de las finanzas públicas.

Para Mancilla y Plascencia (2015a), las entidades federativas y los municipios enfrentan un riesgo fiscal ya que la principal fuente de ingreso es por las participaciones federales, o llevan a cabo la captación de recursos mediante sus propios ingresos apegados a la legislación vigente. Este recurso fiscal es garantía de algún tipo de financiamiento, sin embargo, la cantidad de dinero recaudada, en la mayoría de los casos, es necesaria más no siempre suficiente, con lo que estados y municipios se afanan en buscar otras fuentes de financiamiento para llevar a cabo sus obras y proyectos con fines sociales en busca del desarrollo económico, y siempre con el respaldo del gobierno federal.

En este orden de ideas, se debe hacer hincapié en que en México se emplean procedimientos y/o mecanismos legales para la captación de recursos financieros, los cuales están asentados en la Ley de Deuda Pública (CEFP, 2016b), Ley de Ingresos de la Federación, Presupuesto de Egresos de la Federación, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios (CEFP, 2016a) sin que necesariamente haya una norma contable aplicable en materia presupuestaria. Es allí donde se deben establecer los montos y límites permitidos legalmente para revelar el endeudamiento, tanto interno y externo para los tres niveles de gobierno, en otras palabras, es en la norma contable donde se definen las reglas específicas para mostrar el nivel del endeudamiento/financiamiento del país, eventos fiscales que deberían de aplicarse bajo las normas contables del sector público. Se considera indispensable que los presupuestos de ingresos y egresos sean cuantificables, publicados con anticipación, periódicos y transparentes, aplicando las normas contables correspondientes para la preparación de los informes contables y su asequibilidad.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta a los gobiernos para “celebrar los empréstitos solo para la ejecución de obras que produzcan directamente un incremento en los ingresos públicos o que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de refinanciamiento o reestructura que deberán realizarse bajo las mejores condiciones del mercado; así como los que se contraten por alguna emergencia directamente declarada por el Presidente de la República” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2016). La encargada de contraer y gestionar la deuda pública es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) regida por la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. La obligación de otorgar los beneficios sociales surge como un mandato al gobierno de emprender determinadas actividades (Artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) para mantener en marcha una política social a largo plazo a fin de proporcionar determinados bienes y servicios a la comunidad como la seguridad social, educación, salud, en el marco de la Estadística Financiera Gubernamental del Fondo Monetario Internacional, y en términos generales, suelen requerir una valoración actuarial para determinar el volumen de pasivo que puede surgir con respecto a ellos.

Entonces, en el marco legal mexicano queda claramente establecido que el endeudamiento interno y externo tiene que ser utilizado en proyectos que tengan efectos positivos en el crecimiento y el

desarrollo del país, principalmente para otorgar un beneficio social. Siendo así, en sus conclusiones Mancilla y Plascencia (2015b), señalan como imprescindible que las tres órdenes de gobierno concanten con las entidades de gobierno para hacer homogéneo un sistema contable que sea funcional para transparencia y rendición de cuentas, para que no haya dudas ni especulaciones acerca de la correcta utilización de los recursos.

2 Desarrollo

2.1 El ambiente teórico y legislativo de la norma contable y el endeudamiento

El proceso de armonización contable involucra la revisión, reestructuración y homogeneidad de los modelos contables a nivel nacional e internacional (IMCP, 2015), y de los procedimientos para el registro de las operaciones y sobre la información que deben generar los sistemas de contabilidad gubernamental, con las características y contenido de los principales informes de rendición de cuentas (Olais, 2013). La información financiera que preparan las entidades gubernamentales para los usuarios de dicha información, y en este sentido corresponde a los ciudadanos conocer el origen y aplicación de los recursos fiscales. Para Mejía (1981), la diversidad de las funciones de gobierno lo lleva a utilizar la teoría de fondos para contabilizar las actividades, las cuales deben vincularse con independencia. Por otro lado la teoría de la contabilidad sugiere el enfoque basado razonamiento deductivo y los enfoques axiomáticos, esto incluye “la formulación de los objetivos generales sobre la presentación de informes financieros; una declaración de los postulados de contabilidad concernientes al medio económico, político y sociológico en el que tiene que operar la contabilidad [...] y finalmente, la aplicación de los principios a situaciones específicas y la institución de métodos y reglas de procedimiento” (Hendriksen, 1970).

En este orden de ideas, desde la Norma de Información Financiera Gubernamental mexicana, la contabilidad gubernamental está utilizando modelos internacionales, “empleando la contabilidad con base acumulativa, contabilidad armonizada y órganos emisores” (Zárate, 2013). La norma ha gestionado el proceso de la armonización contable a nivel nacional (Esquivel, 2013), cuyo fundamento parte del principio constitucional, el cual concede facultad para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental. De acuerdo a López (2013) la información financiera gubernamental deberá presentarse de forma homogénea, a fin de garantizar su armonización en el marco de la legislación. Para el, y Domínguez (2013), las órdenes de gobierno deben de preparar información financiera y no financiera y los indicadores de la postura fiscal; programas y proyectos de inversión (Art. 45, Ley General de contabilidad Gubernamental). Es responsabilidad de los entes públicos publicar de manera organizada y sistematizada, la información que generen, misma que deberá difundirse y reportarlo por lo menos trimestralmente en sus respectivas páginas electrónicas.

El sistema contable debe asegurar que refleja la aplicación de las normas contables, facilitando el reconocimiento de las operaciones, incluye los pasivos, y la información presupuestaria y contable para la transparencia, y la rendición de cuentas, de acuerdo con la Ley, en un marco normativo y jurídico para la presentación de la información financiera, confiable y comparable para satisfacer las

necesidades de los usuarios, entre ellos los ciudadanos, y a su vez, permitir que esta sea reconocida e interpretada por especialistas e interesados en la finanzas públicas.

El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) nace por facultad expresa de la Ley General de 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. Entre sus facultades tiene que emitir las normas contables y de emisión de información financiera, generales y específicas; el marco metodológico para llevar a cabo la integración y análisis de los componentes de las finanzas públicas a partir de los registros contables y el proceso presupuestario, considerando los principales indicadores sobre la postura fiscal y los elementos de las clasificaciones de los ingresos y gastos.

Por otro lado, la deuda pública es un componente de los ingresos fiscales. Es un recurso fiscal que se tiene considerado para la aplicación del gasto social. Luego entonces la deuda pública es un acto de confianza que se da entre el gobierno que requiere efectivo para realizar sus proyectos y el financiador de estos recursos para servicio de los gobernados. Según Cuamatzin Bonilla (2006), la relación que existe entre el gobierno y quienes poseen los valores públicos se mantiene a lo largo del tiempo y eso hace que las generaciones futuras tengan que liquidar la deuda cuando los plazos vencen, es por ello, que los créditos al gobierno sirven para promover el desarrollo socioeconómico y beneficiar a través de ellos a la comunidad. Así la deuda pública está ligada al beneficio social, según el techo del endeudamiento que establece la Ley de Ingresos concatenado con la Ley de Deuda Pública, para definir necesidades financieras locales o regionales, y analizar programas económicos, sus requerimientos de financiamiento y el beneficio social para los ciudadanos, según el principio constitucional.

Desde la norma legal y el Consejo emisor de Normas de Información Financiera Gubernamental que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información financiera gubernamental se deberá regir por los principios de transparencia y rendición de cuentas. El endeudamiento que contraigan las entidades federativas deberá estar inscritas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, a favor de la Federación y de las Instituciones de Crédito y deberá identificarse el destino de los instrumentos que formalizan la obligación. Una vez contraída la deuda, las entidades y municipios efectuarán los pagos de las obligaciones a través de fideicomisos o vehículos de fuente de pago o garantía, y deberán publicar en forma periódica la información sobre las obligaciones garantizadas.

2.2 La Norma Financiera Internacional del Sector Público

La norma emitida por el Governmental Accounting Standards Board (GASB, 1994, párrafo 9) en declaración No. 14 The Financial Reporting Entity establece la forma como deberán integrarse al gobierno gubernamental primario los demás componentes del aparato gubernamental. A este deberá adicionarse las empresas gubernamentales, componentes gubernamentales y sistemas de gobierno con trabajadores públicos, así como otras entidades gubernamentales, como hospitales, escuelas y universidades. El International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) reconoce el derecho de los gobiernos a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) por parte de los gobiernos mejora la calidad de la información financiera, mediante sus reglas de

valuación, presentación y revelación, así como la comparabilidad de la información financiera. Se debe señalar que los estados financieros cumplen con las NICSP solo si cumplen con todos los requerimientos de cada norma que les sea aplicable. Las NICSP abarcan, entre otros temas, los flujos de caja, instrumentos financieros, presentación de información financiera presupuestal, acuerdos de concesión de servicios con asociaciones público-privadas, intangibles, y el tópico de estudio, en general los pasivos.

La NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes está diseñadas para aplicarse a los estados financieros con propósito general de todas las entidades del sector público. Las entidades del sector público incluyen los gobiernos nacionales, regionales (estatal), gobiernos locales (ciudad, población) y sus entidades dependientes (departamentos, agencias, consejos, secretarías).

El objetivo de la NICSP 19 es establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes para los gobiernos federales, estatales, municipales y entidades públicas e identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben valorarse y la información que debe revelarse sobre los pasivos y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender el tipo de deuda, el vencimiento y el importe.

La Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, con la excepción de las Empresas Públicas. También se aplica a instrumentos financieros (incluyendo garantías), a las provisiones, pasivos y activos contingentes de las entidades de seguros (excepto los que provengan de contratos con los asegurados); a las provisiones de deuda de una reestructuración; entre otras.

Para los efectos de la norma Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, el término “beneficios sociales” se refiere a los bienes, servicios y otros beneficios que se proporcionan en cumplimiento de los objetivos de política social de un gobierno. Estos beneficios pueden incluir a) la prestación a la comunidad, de servicios de sanidad, educación, vivienda, transporte y otros servicios de carácter social. b) El pago de pensiones o ayudas a las familias, ancianos, discapacitados, desempleados, veteranos y otros, es decir, los gobiernos de todos los niveles pueden prestar asistencia financiera a los individuos y grupos de la comunidad, para que puedan acceder a los servicios que les permitan cubrir sus necesidades particulares, o para suplementar sus ingresos.

III Método de estudio

Se trata de un estudio exploratorio-descriptivo-transversal, pues se realiza en un solo momento de la investigación, realizado con técnicas propias de las ciencias jurídicas hermenéutica-documental, eminentemente de gabinete. Se realizó una revisión de la literatura para la identificar los aspectos teóricos, normativos y contextuales de las normas que emiten los emisores de Normas como International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) del Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Consejo de Armonización Contable (CONAC), recuperando información contenida en la Ley General de Contabilidad Gubernamental y la asociada con el tema de los pasivos financieros y el gasto social, como la Deuda Pública y el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Sector Público que han desarrollado desde el enfoque jurídico, económico y social; a partir del análisis hermenéutico

de dichos documentos se hace referencia al contexto y problemáticas del endeudamiento en las finanzas públicas a nivel federal y la entidad federativa. Se revisó información que publica el Banco de México para la subasta de Bonos de Regulación Monetaria Reportables (BREMS R) del año 2016, y los Requerimientos Financieros del Sector Público, la ley de Ingresos de la Federación y los límites de endeudamiento subnacional de las cinco entidades federativas más endeudadas (Ciudad de México, Nuevo León, Veracruz, Chihuahua, y Estado de México) a la misma fecha.

El objetivo de este trabajo es mostrar la obligación que existe de articular las obligaciones acumuladas (devengadas) de los gobiernos y entidades gubernamentales con la NICSP 19 que son cuentas por pagar por el suministro de recursos que no han sido pagados, acordados formalmente con los acreedores financieros. Es por ello que surge la pregunta si ¿los reportes financieros de las finanzas públicas que publica el gobierno en materia de endeudamiento describen los elementos que describe la NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes que emite el IFAC?

La investigación tuvo por objeto identificar la obligatoriedad que existe para las entidades públicas de gobierno presentar en la información financiera sobre el endeudamiento público, desde la lógica económica-normativa-jurídica, cuya premisa principal es que el gobierno no presenta información financiera a la luz de la NICSP 19.

IV Resultado del análisis

Según el análisis de la información se tiene que el gobierno federal no vincula los reportes de las finanzas públicas a la NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes con la aplicación de los recursos obtenidos en préstamos y el beneficio social. Probablemente sea a que la obligatoriedad que existe para las entidades públicas de gobierno de presentar la información financiera detallada y precisa sobre el endeudamiento público, porque en muchas ocasiones, ésta no se presenta clara y de fácil lectura, dejando huecos en la información y quedando desvinculada de su aplicación y comprensión para la sociedad. Partiendo de esto, se hace una revisión de los mecanismos y características que, en estricta teoría, deben ser públicos, explícitos y apegados a las normativas nacionales e internacionales.

En este sentido, el Fondo Monetario Internacional (2016) propuso mecanismos actualizados para la obtención de préstamos; los cuales deben ser formalmente descritos en una carta de intención, en la cual debe explicarse la política monetaria, económica y financiera del país susceptible de préstamo, además se tiene que determinar un programa de financiamiento dependiendo de quién solicite asistencia financiera y el tipo de apoyo que se solicitó, esto para ayudar a resolver problemas de la balanza de pagos y a su vez, con la finalidad de que se garantice al FMI que el reembolso de los recursos se efectuará en tiempo y forma.

Los mecanismos de financiamiento que ofrece el Fondo Monetario Internacional son: Instrumento de financiamiento rápido, Servicio de crédito rápido, Línea de precaución y liquidez y Línea de crédito flexible. La Línea de crédito flexible fue desarrollada y diseñada con el objetivo de prevenir crisis, estableciendo un sistema flexible de endeudamiento, el cual se pudiera ejercer en cualquier momento

y, dicho endeudamiento no está basado en la política económica del país apoyado, ni en sus objetivos monetarios futuros.

El día 27 de mayo del año 2016, a través del comunicado de prensa No. 16/250, el Fondo Monetario Internacional, publica que, a partir de ese día, México cuenta con un nuevo acuerdo de dos años más de Línea de crédito flexible por un monto aproximado de \$88,000 millones de dólares, quedando cancelado el acuerdo anterior que era por un monto de alrededor de \$67,000 millones de dólares. Dentro de sus argumentos para la aprobación del nuevo acuerdo está que:

“Las autoridades permanecen comprometidas a mejorar la resistencia de México a choques externos a través de la implementación de los planes de consolidación fiscal, un anclaje continuo de las expectativas de inflación, la reconstitución gradual de reservas y una rigurosa supervisión del sistema financiero doméstico. Las autoridades no tienen la intención de hacer un uso permanente de la línea de crédito. Las autoridades planean reducir el monto de acceso en el futuro, bajo la condición de que disminuyan los riesgos globales actuales que enfrentan los mercados emergentes, con miras a reducir gradualmente el uso del instrumento por parte de México.” (FMI, 2016).

Lo anterior tiene gran relevancia, ya que en la actualidad al interior del país la reforma fiscal no ha tenido los resultados esperados, las expectativas inflacionarias no se han cumplido aún con todos los esfuerzos por detener su incremento, las reservas internacionales cada vez son menores y además, el crecimiento económico nacional en predicción está lejos del realizado, éste se encuentra contraído; con lo que se puede advertir que este préstamo estaría colocando a México en una situación comprometida y adversa para poder cumplir con el reembolso del mismo, sobre todo si continúa aumentando paulatinamente sus montos de endeudamiento.

Al respecto, Banco de México en su comunicado denominado “Anuncio de la Comisión de Cambios”, señala que dicho préstamo es “en reconocimiento a la fortaleza del marco macroeconómico del país” y que es para prevenir la economía interna frente a los riesgos provenientes del exterior, debido a la desaceleración económica mundial y, en concreto, del comercio; es decir, el crédito “servirá para incrementar la solidez de la economía mexicana y la confianza ante un entorno volátil e incierto”. Sin embargo, no se especifica en qué rubros se aplicará dicho recurso, ni para qué proyectos en concreto se erogará tal cantidad.

Lo anterior llama mucho la atención porque el 13 de mayo de 2016, Banco de México saca la convocatoria para subastar Bonos de Regulación Monetaria Reportables (BREMS R), la subasta fue el 18 y la colocación el 19 del mismo mes de mayo (Figura 1). Generalmente, la emisión de títulos de deuda por parte del Gobierno Federal se establece para hacer frente a los pasivos, los recursos obtenidos usualmente son para cubrir necesidades de capital de trabajo, proveedores e infraestructura, una vez más, no se especifica la utilización que se le dará a los recursos provenientes de dicha colocación, lo que induce a pensar que, o bien es para cubrir los pasivos o, en su defecto, es una estrategia de cobertura que pudiera ser susceptible de especulación, en cualquier caso, el destino de éstos no queda claro.

A este respecto, Banco de México señala que “con fundamento en los artículos 7° fracción VI, 17 y 46 fracción VI de la Ley del Banco de México, 6°, 7° y 12° de su reglamento interior emite Bonos de Regulación Monetaria (BREMS) con el propósito de regular la liquidez en el mercado de dinero y facilitar con ello la conducción de la política monetaria”. Por lo tanto, es posible observar que la aplicación

de estos recursos va encaminada a contener la situación macroeconómica con un enfoque externo, ya que estos no están articulados de alguna manera para que repercuta en el desarrollo económico y social.

RESULTADOS DE LA SUBASTA

RESULTADOS DE LA SUBASTA DE BONOS DE REGULACIÓN MONETARIA REPORTABLES (BREMS R)

18 de mayo de 2016

El Banco de México informa los resultados de la subasta de Bonos de Regulación Monetaria Reportables (BREMS R) de conformidad con lo dispuesto en la Circular 9/2016 emitida para este efecto:

Fecha de Colocación: 19 de mayo de 2016

Título	Plazo (días)	Montos en millones de pesos	
BREMS R 10A	3,444	Solicitado	\$ 73,378.100
		Colocado	\$ 25,000.000

Figura 1. Resultados de la subasta de BREMS R (Fuente: extraída de la página de Banco de México)

Continuando con el tema del financiamiento gubernamental, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), dentro de su Plan Anual de Financiamiento 2016, tiene un objetivo específicamente para deuda pública, el cual se pretende cumplir mediante 5 líneas de acción:

1. Estructurar la deuda de tal forma que los pasivos sean negociados en moneda nacional.
2. Diversificar las fuentes de financiamiento.
3. Llevar un manejo integral de riesgos en la cartera de deuda.
4. Facilitar el acceso a financiamiento para los sectores público y privado, siendo con mejores términos y condiciones.
5. “Promover una política de comunicación transparente sobre el manejo del endeudamiento público, que le permita a los inversionistas y al público en general conocer los objetivos y estrategias del Gobierno Federal como emisor de deuda” (SHCP, Plan Anual de Financiamiento, 2016).

En su agenda para cubrir las necesidades de financiamiento, la SHCP señala que estas ascienden al 3.5% respecto al PIB, siendo este porcentaje menor que el del año 2015; donde según sus predicciones estas necesidades se estabilizarán y a partir de 2018 estiman una trayectoria decreciente.

CONCEPTO	2010	2011	2012	2013	2014	2015e	2016e
Balance Público Presupuestario LFPRH	-0.8	-0.6	-0.6	-0.3	-1.1	-1.0	-0.5
Inversión en Proyectos de Alto Impacto	-2.0	-1.8	-2.0	-2.0	-2.1	-2.5	-2.5
Requerimientos Financieros por Pidiregas	-0.1	-0.1	-0.1	0.0	0.0	-0.1	-0.1
Otros Requerimientos Financieros**	-1.0	-0.9	-1.1	-1.4	-1.5	-0.5	-0.4
RFSP	-3.9	-3.4	-3.8	-3.7	-4.6	-4.1	-3.5

* Nueva metodología para los RFSP en línea con las adecuaciones a la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria de enero 2014, ver: Balance Fiscal en México, abril 2015, página electrónica de la SHCP.

** Otros requerimientos financieros incluyen: requerimientos financieros del IPAB, adecuaciones a los registros presupuestarios, requerimientos financieros del FARAC, Programa de Deudores, banca de desarrollo y fondos de fomento

Tabla 1. Requerimientos Financieros del Sector Público (Fuente: extraída de la página de Banco de México)

Tal y como se puede observar en la Tabla 1, las necesidades financieras del sector público, se obtienen sumando el Balance Público Presupuestario, proyectos de inversión de alto impacto, requerimientos financieros por Proyecto de Inversión de Infraestructura Productiva con Registro Diferido en el Gasto Público (PIDIREGAS) y otros requerimientos financieros, una vez más, la explicación no es suficiente para determinar con exactitud la preparación de la información financiera con base en normas contables del sector público, sino eminente reportes presupuestales sin explicar el destino y aplicación del recurso.

Con referencia al endeudamiento del Gobierno Federal y conforme al artículo 2º de la ley de ingresos de la federación para el ejercicio 2016, se autorizó un OVERHEAD (gasto general) de endeudamiento interno neto de 535 mil millones de pesos y externo neto de hasta 6 mil millones de dólares para el gobierno federal y la banca de desarrollo del cual ya se ejercieron 1,500 millones de dólares sin saber cuál fue el destino de los recursos. De igual forma, la Ley de Ingresos de la Federación 2016 faculta al “Ejecutivo Federal y las entidades podrán contratar obligaciones constitutivas de deuda pública externa adicionales a lo autorizado, siempre que el endeudamiento neto interno sea menor al establecido en un monto equivalente al de dichas obligaciones adicionales.”

En el reporte publicado por la SHCP el 30 de mayo del 2016, el cual está contemplado hasta abril del mismo año, se tiene un endeudamiento total neto de \$8,183,524.00 millones de pesos, lo que indica un claro incremento del 0.28% con respecto a la cantidad total de endeudamiento neto reportado en diciembre del 2015. De dicha cantidad, la deuda interna representa un 63.0% y con un monto total neto de \$5,159,595 millones de pesos; teniendo que pagar en el periodo de enero-abril la cantidad de \$24,474.6 mdp por concepto del pago de intereses, comisiones y gastos asociados. A pesar de que se consiguió efectuar un pago por \$220,260.1 mdp en ese periodo; la deuda interna experimentó un aumento significativo, el cual alcanza el 8.63% respecto al mismo periodo de 2015, es decir, de \$409,741.7 millones de pesos.

Mientras tanto, la deuda externa en diciembre de 2015 era de \$161,609.5 millones de dólares (mdd), la deuda pública creció 32% en 2015 por la devaluación (SHCP) y para abril del 2016 aumento a

\$173,796.1 mdd. Lo que está ocasionando un pago de \$2,901.6 mdd por concepto de pago de intereses, comisiones y gastos; lo anterior sólo en el periodo comprendido entre enero-abril de 2016. Entonces, en solo cuatro meses se ha duplicado el endeudamiento externo con un monto total neto de \$12,186.6 mdd; que a pesar de que la ley de ingresos de la federación ha establecido un límite para contraer obligaciones de deuda pública externa, sin embargo, dicha Ley también se manifiesta que, siempre y cuando el endeudamiento neto interno sea menor a lo establecido, se podrá contratar empréstitos externos en un monto equivalente al monto total neto de endeudamiento interno.

En lo que se refiere al endeudamiento subnacional; el monto alcanza la cifra de \$536.3 miles de millones de pesos, lo que representa el 3.1% del producto interno bruto, cifra publicada por la SHCP al cierre del ejercicio fiscal 2015. Dentro de las entidades federativas, las cinco más endeudadas son: Ciudad de México (\$71,083.6 mdp), Nuevo León (\$63,832.0 mdp), Veracruz (\$45,879.8 mdp), Chihuahua (\$42,762.1 mdp) y Estado de México (\$41,697.9 mdp). Así mismo, el promedio nacional de deuda por Entidad Federativa es de \$16,758.4 millones de pesos, por lo tanto, que las Entidades Federativas más endeudadas duplican o, incluso triplican, esta cantidad.

Para ello, en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios (CEFP, 2016b) se tiene como objetivo promover el uso adecuado de los recursos públicos y de la deuda, mediante reglas claras y definidas, para así reducir los costos de financiamiento para los gobiernos locales responsables, a través de procesos competitivos transparentes y claros y el otorgamiento de la garantía federal. Sin embargo, cuando se revisan las páginas de finanzas públicas que publican los Estados de la República, no se hace mención del uso específico de los recursos, únicamente se señala que están siendo utilizados en proyectos de inversión productivos; tampoco se utiliza la normatividad contable, y menos aún, cuál es el destino de los recursos públicos.

V Consideraciones finales

La deuda pública es una fuente de financiamiento que puede ser necesaria para el desarrollo y crecimiento económico de una sociedad; sin embargo, a mediano y a largo plazo puede tener consecuencias importantes, principalmente, porque este mecanismo de impulso al desarrollo al ser utilizado indiscriminadamente es inherente problemas de excesivo endeudamiento y de insolvencia. El gobierno tiene la responsabilidad de prestar beneficios sociales a los ciudadanos como garante de los derechos humanos, obligación de la política social que se circunscribe, por consiguiente, cuando se crean este tipo de obligaciones por beneficios sociales, normativamente se reconocen cuando satisfacen los criterios para su reconocimiento como pasivos, por ello la importancia de asociar el monto de la deuda como un recurso fiscal con el destino de los recursos para el cumplimiento de la NICSP 19.

Es una obligación, por ordenamiento jurídico, que las entidades del sector público en las tres niveles de gobierno, preparen y presenten sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), y aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera Gubernamentales, o en su caso, aplicar la Norma Internacional del Sector Público 19 al contabilizar sus provisiones y pasivos, con excepción que sean tratados por otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, o la

norma local que en este caso emite el CONAC, y no es optativo vincular dichos pasivos con el destino de los recursos, específicamente aquellos que tienen un beneficio social, y no necesariamente deban de ser aplicados con fines de regulación monetaria.

Para que una provisión o contingencia resultante de un beneficio social quede excluida del alcance de esta Norma, la entidad del sector público prestadora del beneficio, no deberá recibir a cambio, de los receptores del mismo, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados. La exclusión de estas provisiones y pasivos del alcance de la norma refleja, además de actuar la autoridad en desacato a un emisor de normas contables gubernamentales, la necesidad imperante de conocer y dominar la norma contable para comprender el incumplimiento normativo jurídico-contable a la luz de la NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, objeto de nuestro estudio, para preparar información financiera con las reglas específicas de la norma para la gestión de los recursos y la transparencia y rendición de cuentas.

VI Referencias

CEFP (2016a). *Análisis e Implicaciones de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios*. Disponible en <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2016/abril/eecefp0012016.pdf>

CEFP (2016b). *Diagnóstico de la Deuda Pública de las Entidades*. Disponible en <http://www.DISCIP.gob.mx/publicaciones/documento/2016/abril/cefp0072016.pdf>

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, México, 5 de febrero de 1917, viernes 29 de enero de 2016, última reforma.

Cuamatzin Bonilla, F. (2006). Referentes teóricos para el análisis de la deuda pública. *Análisis económico*, 47, V. XXI.

Domínguez, N. (2013). Régimen Contable aplicable a los pasivos de las entidades federativas y municipios. *Contaduría Pública*, IMCP. 41, 491, 24-28.

Esquivel, M. (2013). Normas emitidas por el CONAC y su implementación. *Contaduría Pública*, IMCP. 41, 491, 24-28.

FMI (2016). *La condicionalidad del FMI. International Monetary Fund, factsheet*. Disponible en: <https://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/pdf/conditios.pdf>

FMI (2014). *Government Finance Statistics Manual*. International Monetary Fund.

FMI (2012). *Transparencia fiscal, rendición de cuentas y riesgo fiscal*. Departamento de Finanzas Públicas y Departamento de Estadística.

FMI (2007a). *Guide on Resource Revenue Transparency (Washington)*. International Monetary Fund.

FMI (2007b). *Manual on Fiscal Transparency (Washington)*. International Monetary Fund.

GASB (2015). *Facts About GASB 2015-2016*.

Governmental Accounting Standards Series (1991). *Statement No. 14 of the Governmental Accounting Standards Board*, The Financial Reporting Entity.

Hendriksen, E. (1970). *Teoría de la contabilidad*. UTEHA. México.

IMCP (2015). *Emisores de normatividad gubernamental y la obligatoriedad de su aplicación*. Colegio de Contadores Públicos de México.

IPSASB (2002). *IPSAS 19: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. International Public Sector Accounting Standards Board.

International Federation of Accountants (2008). *IPSAS Adoption by Government*. (IFAC). Disponible en

http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/IPSASB_Adoption_Governments.pdf

Ley de Coordinación Fiscal, *Diario Oficial de la Federación*, 27 de diciembre de 1978, México, miércoles 27 de abril de 2016, última reforma, s/pág.

Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, *Diario Oficial de la Federación*, México, 27 de abril de 2016, nueva ley.

Ley Federal de Deuda Pública, *Diario Oficial de la Federación*, México, 31 de diciembre de 1976, miércoles 27 de abril de 2016, última reforma.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, *Diario Oficial de la Federación*, México, 30 de marzo de 2006, lunes 9 de abril de 2012, última reforma.

Ley General de Contabilidad Gubernamental, *Diario Oficial de la Federación*, México, 31 de diciembre de 2008, primera sección, s/pág. Nueva Ley. Miércoles 27 de abril de 2016, última reforma.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2016, *Diario Oficial de la Federación*, México, 18 de noviembre de 2015.

López, I. (2013). Ley General de Contabilidad Gubernamental. *Contaduría Pública*, 41, 491, 30-34. IMCP.

Mancilla, E. & Plascencia, T. (2015a). *La contabilidad gubernamental y la rendición de cuentas del endeudamiento en el estado de Baja California Sur*, México. Lumina 15.

Mancilla, E. & Plascencia, T. (2015b). The presentation of government financial information with budgets of income and expenditure on debt in the state public administration local. *Nova Scientia*,

7(15), 482-498. <https://doi.org/10.21640/ns.v7i15.337>

Mejía, A. (1981). *Contabilidad gubernamental*, 1ª. Ed. México. Diana.

Olais, G. (2013). Ley General de Contabilidad Gubernamental. *Contaduría Pública*, 41, 491, 36-37.

OBI (2010). *Los Presupuestos Abiertos Transforman Vidas*. International Budget Partnership. Disponible en www.openbudgetindex.org

SHCP (2016). *Plan Anual de Financiamiento 2016. Unidad de Crédito Público*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Zárate, J. (2013). Ley General de Contabilidad Gubernamental y la responsabilidad de los servidores públicos. *Contaduría Pública*, 41(491), 52-53.