

ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN MÉXICO: EL PROCESO HACIA UNA IMPLEMENTACIÓN EXITOSA.

Mtra. Xochitl Tamez Martínez
xochitl@uaslp.mx

Dra. Blanca Torres Espinosa
blancate@uaslp.mx

Mtra. Sara Berenice Orta Flores¹
berenice@uaslp.mx

RESUMEN

Debido a la creciente pérdida de confiabilidad en las instituciones de gobierno, a los escándalos financieros de las últimas décadas, a la misma globalización, al aumento de las demandas por parte de la sociedad mexicana para saber cómo se manejan sus recursos; y a la influencia de otros factores sociales, económicos y políticos que atañen a la administración pública en México; se motivó la expedición de la Ley General de Contabilidad Gubernamental. Esta Ley pretende, mediante un proceso de armonización, lograr que la información generada por los entes públicos pueda ser consolidada, armonizada y fiscalizada, en consonancia con un sistema de transparencia de las cuentas públicas y un mejor manejo de los recursos públicos. 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 pendiente.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad gubernamental, armonización contable, transparencia financiera.

INTRODUCCIÓN

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.

Debido a la creciente pérdida de confiabilidad en las instituciones de gobierno, a los escándalos financieros de las últimas décadas, a la misma globalización, al aumento de las demandas por parte de la sociedad mexicana para saber cómo se manejan sus recursos; y a la influencia de otros factores sociales, económicos y políticos que atañen a la administración pública en México; se motivó, el 7 de mayo de 2008 a la modificación del artículo 73 de la Carta Magna en la cual se hace inclusión de la facultad del Poder Legislativo para expedir leyes que regulen

¹ Las autoras son Profesoras Investigadoras de Tiempo Completo de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí en su Unidad Académica Multidisciplinaria Zona Huasteca. México.

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.

Es así como el 31 de Diciembre de 2008 es publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley General de Contabilidad Gubernamental con la finalidad de armonizar la contabilidad gubernamental en los tres niveles: Federal, Estatal y Municipal. Esta Ley pretende mediante un proceso de armonización lograr que la información generada por los entes públicos pueda ser consolidada, armonizada y fiscalizada en consonancia con un sistema de transparencia de las cuentas públicas y un mejor manejo de los recursos públicos.

La Ley General de Contabilidad Gubernamental plantea los criterios generales para la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los tres órdenes de gobierno enfocando los esfuerzos a tener una contabilidad patrimonial, un sistema armonizado de registro y elementos para una evaluación del desempeño de los entes de gobierno.²

Si bien la Ley General de Contabilidad Gubernamental nos permite conocer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental, serán las normas, procedimientos y reglamentos emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) los que realmente delimiten y definan el marco normativo que deberán acatar todos los entes públicos del país.

El reto más importante dentro de este contexto, es el proceso 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 cada nivel de gobierno creó su propio marco normativo. 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.

Es en este punto donde se encuentra la parte crucial de la implementación exitosa de la armonización, pues surge la interrogante de qué si todos los entes públicos están en condiciones de adoptar de la mejor manera este cambio en su administración.

La importancia que reviste la implementación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental en nuestro país, hace necesaria la investigación profunda del proceso que tendrá que llevarse a cabo para lograr la armonización contable de los entes públicos, con la que se pretende, a través de normas y procedimientos,

² La Ley General de Contabilidad Gubernamental: Su impacto y Trascendencia para la Administración Pública Mexicana. <http://www.deloitte.com.mx/agrc/images/armonizacion.pdf>

facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos, para producir sistemáticamente información financiera y de igual forma contribuir a la administración integral de los recursos públicos y a la toma de decisiones.

Se ha detectado entonces, que dentro del proceso antes mencionado, la interrelación entre los elementos que lo conforman (análisis, procedimientos, normatividad, recursos humanos, estrategias y tecnologías) será el punto clave para que se logre la armonización contable de los tres niveles de gobierno. Dicha importancia justifica la investigación exhaustiva de cada elemento básico en este trabajo, analizando cada uno de los aspectos que lo hacen relevante dentro del proceso.

Esta investigación no pretende manifestar soluciones, ni tratar la ambigüedad prevaleciente, lo que busca es ampliar y analizar la información existente y en base a ello emitir una opinión personal acerca del tema, con la finalidad de que nuestro trabajo represente no solo un beneficio propio, sino que además sea un beneficio para toda la comunidad al funcionar como fuente de consulta e información.

De igual forma se espera que este trabajo sirva como base para el surgimiento de nuevas interrogantes que permitan ampliar aún más la información acerca de la Ley General de Contabilidad Gubernamental y la Armonización Contable, que representan sin lugar a dudas, un parte aguas de la Administración Pública en México.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

La historia de la administración pública en México se remonta desde los inicios de la vida independiente del país; sin embargo, el punto crucial en la evolución de la contabilidad gubernamental y en general de la administración pública se da en la época post-revolucionaria. Históricamente, ambas se encuentran determinadas con la promulgación de la Constitución de 1917 debido a que en ella se cimentaron las leyes específicas que rigen el sistema político hasta la actualidad.

Con el paso de los años, el sistema de contabilidad del gobierno federal ha venido presentando diversos cambios hasta llegar a hoy en día, cuando el gobierno busca armonizar contablemente los tres niveles existentes: Federal, Estatal y Municipal.

Para la mejor comprensión de este proceso de evolución se detallará en base a 3 etapas:

- I. La época Post-revolucionaria
- II. La época Contemporánea
- III. La época Actual

- ÉPOCA POST-REVOLUCIONARIA

Desde 1910 el departamento que se encontraba funcionando a la par de otros más, era el Departamento de Contabilidad y Glosa. Sin embargo, una vez que Francisco I. Madero llegó al poder, tuvo como prioridad organizar al Estado Mexicano para lo cual decretó organizar la Administración Pública en 8 secretarías.

Posteriormente, Venustiano Carranza en su carácter de Presidente Constitucional trata de regresarle la institucionalidad al Estado Mexicano, expidiendo el 25 de Diciembre de 1917, una Ley de Secretarías de Estado en la cual se establecieron siete secretarías y cinco departamentos. Dichas secretarías fueron: Gobernación; Relaciones Exteriores; Hacienda y Crédito Público; Guerra y Marina; Agricultura y Fomento; Comunicaciones y Obras Públicas; Industria, Comercio y Trabajo. Entre los departamentos destaca la creación en del Departamento de Contraloría.³

En enero de 1918 se dictan las leyes orgánicas de los departamentos de Aprovechamientos Generales y de Contraloría. A este último departamento se le asignó llevar las cuentas generales de la nación, así como el establecer los métodos de contabilidad y procedimientos para la rendición de cuentas.

También contaba con atribuciones para realizar estudios sobre la organización interior, procedimientos y gastos de las dependencias de gobierno, con el objeto de obtener mayor economía en los gastos y eficiencia en los servicios.⁴

Durante el período de gobierno de Plutarco Elías Calles, el 26 de agosto de 1926, se expide un decreto en el que autoriza el establecimiento de comisiones especiales que realizarían estudios para reorganizar de forma técnica de los servicios públicos, así como buscar la modernización de los sistemas de tramitación, de contabilidad y archivo; a su vez dichas comisiones se encargarían de verificar que los servidores públicos se encontraban capacitados adecuadamente para ejercer sus cargos. De igual manera, el 26 de febrero de 1926 Elías Calles realizó una modificación a la Ley de Secretarías de Estado establecida en 1917, con la finalidad de fijar las funciones específicas del departamento de Contraloría.

- ÉPOCA CONTEMPORÁNEA

En diciembre de 1932, durante el mandato presidencial de Abelardo Rodríguez, se suprime el departamento de Contraloría, cuyas funciones pasan a ser responsabilidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

³ MORENO Rodríguez, Rodrigo. *La Administración Pública Federal en México*. Archivo PDF. Localizado en <http://www.bibliojuridica.org/libros/2/714/8.pdf>

⁴ Ibídem

El 10 de enero de 1935 se expide una ley que rige el funcionamiento de la Contaduría de la Federación, su contabilidad, el presupuesto, el manejo de los fondos públicos y la inspección fiscal.⁵

La contabilidad funcionaba a base de un Sistema Contable Centralizado formado por 4 subsistemas: de egresos, ingresos, deuda pública y fondos. Todas las secretarías de Estado trabajaban en base a este sistema.

Durante el sexenio de José López Portillo, se expidió la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y con ella también se creó la Secretaría de Programación y Presupuesto. Esta Ley ha tenido numerosas reformas pero aun así continua vigente hasta nuestros días.⁶

Miguel de la Madrid también hizo importantes reformas a la Ley Orgánica, por mencionar un decreto la creación de nuevas secretarías, como la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

En el período comprendido de 1977 a 1992 se producen cambios importantes en el ámbito de la contabilidad gubernamental pues a consecuencia de la Reforma Administrativa y con el propósito de otorgar mayor agilidad, eficiencia y eficacia al proceso presupuestario, la contabilidad se descentraliza, de manera que las funciones que antes eran responsabilidad de la Contaduría de la Federación pasan a ser de la Secretaria de Programación y Presupuesto creada en el sexenio de López Portillo. En esta secretaría se crea a su vez la Dirección de Contabilidad Gubernamental promulgándose a la par la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.⁷

Como consecuencia lógica de la descentralización, se estableció el Sistema Descentralizado de Contabilidad, el cual operó durante el período comprendido de 1977 a 1985 conformándose por cuatro subsistemas: Ingresos, Egresos, Deuda Pública y Fondos Federales. Con este sistema se responsabilizaba a cada dependencia de llevar su propia contabilidad y ampararla con su debida documentación. A pesar de significar un gran avance, la independencia de registro que cada dependencia tenía dificultaba seriamente la conciliación de los recursos.⁸

Es por esta razón que se hizo necesario que todos los subsistemas estuvieran vinculados entre sí, creándose para ello en 1985 el Sistema Integral de

⁵ CASTRO Vázquez, Raúl. *Contabilidad Gubernamental Federal, Estatal, Municipal*. IMCP, julio 1997. P-8

⁶ Información obtenida en la página web:

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lri/flores_g_al/capitulo1.pdf

⁷ CASTRO Vázquez, Raúl. *Contabilidad Gubernamental Federal, Estatal, Municipal*. IMCP, julio 1997. pág.21.

⁸ Boletín técnico de Contabilidad. Información obtenida de la página web:

<http://robles.mayo.uson.mx/PaqueteBasicoTAO/Bolet%C3%ADn%20T%C3%A9cnico%20de%20Contabilidad%20Gubernamental-Sistema%20integr.htm>

Contabilidad, el cual se clasifica en seis subsistemas:

- Subsistema de Recaudación
- Subsistema de Egresos
- Subsistema de Deuda Pública.
- Subsistema de Fondos Federales.
- Subsistema de Egresos para los programas Legislativo y Judicial
- Subsistema del Sector Paraestatal.

Dichos Subsistemas le permitieron al Gobierno Federal tener un mayor control al clasificar los Registros de acuerdo a su naturaleza. Así mismo, el Gobierno tuvo que analizar la necesidad de contar con Principios de Contabilidad que fueran de acorde a las necesidades del sector público, pues los emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, no siempre lo estaban. Es así como surgen los doce Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental para el uso del sector Público.⁹

- ÉPOCA ACTUAL

Para 1992 en el periodo presidencial de Carlos Salinas de Gortari, se reorganizan las Secretarías de Estado y se suprime la Secretaría de Programación y Presupuesto y sus funciones se le otorgan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a la Secretaria de Desarrollo Social.¹⁰ Contrario a esto, la Dirección General de Contabilidad Gubernamental siguió con sus funciones. Dicha dependencia tiene a su cargo dos direcciones importantes la de Cuenta Pública y Normatividad. La primera encargada de lo relativo a los Estados Financieros y Presupuestarios, y de los informes de cada una de las Dependencias de la Administración Pública. La segunda facultada para fijar las normas mediante manuales de operación y autorizada para brindar asesoría.

A partir de los años noventa, México comienza a ver la necesidad de reformar nuevamente el sistema, al adentrarse a un mundo globalizado. Aunado a esto con la crisis de los años de 1994 y 1995, en donde muchas entidades federativas y municipios enfrentaron deficiencias presupuestales, surgió la necesidad de evaluar y conocer el comportamiento financiero de cada entidad de gobierno.

Partiendo de estos hechos, surge la idea de la armonización contable de los tres niveles de gobierno, y es en 1996 cuando se plantea por primera vez a la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF) la necesidad de contar con información uniforme y comparable de las finanzas locales. De esta fecha en

⁹ TAMEZ Martínez, Xóchitl; Torres Espinoza, Blanca. Diversos temas de municipalidad. La contabilidad y la cuenta pública de los municipios del estado de San Luis Potosí. Editorial Tauro. 2007.

¹⁰ *Boletín técnico de Contabilidad. Información obtenida de la página web:*

<http://robles.mayo.uson.mx/PaqueteBasicoTAO/Bolet%20C3%ADn%20T%20C3%A9cnico%20de%20Contabilidad%20Gubernamental-Sistema%20integr.htm>

adelante se desprenden una serie de acontecimientos encauzados a la búsqueda de una armonización exitosa.

En el año de 1997, el Instituto para el Desarrollo Tecnológico de las Haciendas Públicas (INDETEC) pone en marcha un programa para mejorar las prácticas presupuestarias y de control de egresos, y es en este mismo año cuando se convoca a los funcionarios estatales de Hacienda en la Primera Reunión de Trabajo de Armonización contable.

En 1998, por iniciativa del mismo INDETEC se forma el Grupo de Trabajo de Presupuesto de Programas a fin de fortalecer la autonomía financiera de las entidades federativas y establecer las condiciones para que la información emitida sea comprable.¹¹

Siguiendo esta línea del proceso, el Grupo de Trabajo de Información Financiera se fusiona en 2002 con la Comisión Permanente de Funcionarios Públicos, creándose el “Grupo de Trabajo de Sistemas de Información Financiera, Contable y Presupuestal”.

El Grupo de Trabajo para la Armonización Presupuestal y Contable 2 (GTAPC2) realiza su primera reunión en 2002, estableciendo como objetivo el establecer las bases y criterios generales que permitan la armonización presupuestal y contable de todas las entidades federativas.

Durante la Primera Convención Nacional Hacendaria (CNH) efectuada en 2004, se definió por primera vez la propuesta de una Armonización Contable así como un Nuevo Modelo de Gestión del Gasto Público.

Para lograr el objetivo de armonización se propone adicionar, en 2007, al artículo 73 de la Constitución el otorgar la facultad al Congreso de la Unión de expedir Leyes que normen la Contabilidad Gubernamental, armonizándolos sistemas contables públicos y la presentación de la información en los tres niveles de gobierno.

El 31 de Diciembre de 2008 después de una serie de inconvenientes y trabas, así como de un largo proceso para consolidar el proyecto, se aprueba la Ley General de Contabilidad Gubernamental, y junto con ello se crea en 2009 el CONAC cuyo objetivo es la emisión de las normas y lineamientos que regirán el nuevo sistema aplicable a los tres órdenes de Gobierno.

Al día de hoy se han publicado ya una gran parte de la normatividad y procedimientos, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley General de Contabilidad Gubernamental, y en algunas entidades federativas ya se comienza a trabajar en

¹¹La Ley General de Contabilidad Gubernamental: Su impacto y Trascendencia para la Administración Pública Mexicana. <http://www.deloitte.com.mx/agrc/images/armonizacion.pdf>

apego a las nuevas disposiciones contenidas en dicha Ley.

CONCEPTOS GENERALES

-Armonización Contable.

La revisión, reestructuración y compatibilización de los modelos contables vigentes a nivel nacional, a partir de la adecuación y fortalecimiento de las disposiciones jurídicas que las rigen, de los procedimientos para el registro de las operaciones, de la información que deben generar los sistemas de contabilidad gubernamental, y de las características y contenido de los principales informes de rendición de cuentas.¹²

-Contabilidad gubernamental.

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.¹³

-CONAC.

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.¹⁴

-Consejo de Armonización Contable de San Luis Potosí (CACESLP)

El consejo de Armonización contable del Estado de San Luis Potosí es un órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Organismos Autónomos, Organismos Descentralizados y Municipios del Estado de San Luis Potosí, 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 pública.

El Consejo de Armonización contable del Estado de San Luis Potosí se identificará

¹² Ley General de Contabilidad Gubernamental Título I Capítulo I art. 4 publicada en el DOF el 31 de diciembre de 2008.

¹³ Ibídem

¹⁴ Ley General de Contabilidad Gubernamental Título segundo Capítulo I ARTÍCULO 6. Pág. 24

en adelante mediante las siglas CACESLP.¹⁵

-Cuenta Pública.

La Cuenta de la Hacienda Pública Federal es un documento de carácter evaluatorio que contiene información contable, financiera, presupuestaria, programática y económica relativa a la gestión anual del Gobierno, que reporta la captación de los ingresos y el ejercicio del gasto público, con base en las partidas autorizadas en el Presupuesto Público correspondiente al ejercicio inmediato anterior. La Ley de Fiscalización Superior de la Federación para sus efectos en la fracción VIII de su artículo 2° define a la cuenta pública como: “El informe de los Poderes de la Unión y los entes públicos federales de manera consolidada a través del Ejecutivo Federal, a la cámara sobre su gestión financiera, a efecto de comprobar que la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales durante un ejercicio fiscal comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año, se ejercieron en los términos de las disposiciones legales y administrativas aplicables conforme a los criterios y con base a los programas programados.”

El ejecutivo Federal entrega dicho documento para su revisión a la H. Cámara de Diputados a través de la Comisión Permanente.¹⁶

-Administración Pública.

Conjunto de funciones desempeñadas por órganos de la Federación, de los estados y municipios, cuya finalidad es satisfacer las necesidades generales de la población en cuanto a servicios públicos. Es el conjunto ordenado y sistematizado de instituciones gubernamentales que aplican políticas, normas, técnicas, sistemas y procedimientos a través de los cuales se nacionalizan los recursos para producir bienes y servicios que demanda la sociedad en cumplimiento a las atribuciones que las constituciones federales y estatales confiere al gobierno Federal, Estatal y Municipal.¹⁷

-Información contable.

La información en contabilidad debe permitirles a los administradores del negocio identificar, medir, clasificar, registrar, analizar y evaluar todas las operaciones y actividades de la organización. La información contable debe tener cierto tipo de cualidades que satisfagan las necesidades de los usuarios, esta debe ser comprensible, útil, clara, pertinente, confiable, oportuna, neutral, verificable,

¹⁵ Periódico Oficial del Estado Libre y Soberano de San Luis Potosí, 27 de abril de 2010 Capítulo I artículo 1°.

¹⁵ VALERA, Benito José Luis. *Auditoría a las cuentas públicas*. IMCP

¹⁷ CASTRO Vázquez, Raúl. *Contabilidad Gubernamental Federal, Estatal, Municipal*. IMCP, julio 1997. pág.415.

comparable y debe representar fielmente los hechos económicos de la empresa.¹⁸

-Gasto Público.

El gasto público es la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el gobierno emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad. Así mismo el gasto público es un instrumento importante de la política económica de cualquier país pues por medio de este, el gobierno influye en los niveles de consumo, inversión, empleo, etc. Así, el gasto público es considerado la devolución a la sociedad de algunos recursos económicos que el gobierno captó vía ingresos públicos, por medio de su sistema tributario principalmente.¹⁹

-Ingreso

Conjunto de recursos que el sector público obtiene del sistema económico para dar cobertura financiera a sus intervenciones en el mismo, dicho conjunto está conformado como un todo o agregado de instituciones jurídico-económicas (como impuestos).²⁰

-Manual de Contabilidad.

Los documentos conceptuales, metodológicos y operativos que contienen, como mínimo, su finalidad, el marco jurídico, lineamientos técnicos y catálogo de de cuentas, y la estructura básica de los principales estados financieros a generarse en el sistema.²¹

-Tecnologías de la información.

Son aquellas herramientas y métodos empleados para recabar, retener, manipular o distribuir información. La tecnología de la información se encuentra generalmente asociada con las computadoras y las tecnologías afines aplicadas a la toma de decisiones.²²

LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. APARTADOS MÁS IMPORTANTES Y ASPECTOS RELEVANTES.

La Ley General de Contabilidad Gubernamental se conforma de cincuenta y siete Artículos distribuidos en cinco Títulos, más diez Artículos Transitorios de los cuales a continuación se hará una extracción de los aspectos más significativos.

ASPECTOS RELEVANTES DEL TÍTULO PRIMERO: OBJETO Y DEFINICIONES

¹⁸ <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/no%208/infocontable.htm>

¹⁹ “Introducción a las Finanzas Públicas” de Alberto Ibarra Mares en <http://www.eumed.net/libros/2010a/665/index.htm> el 18 de octubre de 2011.

²⁰ <http://www.forexeco.com/economia/haciendapublica/16-ingresos-publicos-concepto-y-clases.html> el 18 de octubre de 2011.

²¹ Ley General de Contabilidad Gubernamental Título primero Capítulo único ARTÍCULO 4 fracción XXII. P. 27.

²² http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/040702105342-__191_Qu.html

DE LA LEY.

Conformado por un Capítulo Único que expone como objeto de la Ley “establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de la información financiera de los entes públicos con el fin de lograr su adecuada armonización”.

Establece que su observancia será 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-administrativo 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.

También la Ley hace mención que los gobiernos estatales tienen la obligación de coordinarse con los municipales para que éstos armonicen su contabilidad en base a las disposiciones de esta Ley. Los municipios con población indígena deberán ser respetados en sus formas internas de convivencia política y el derecho a elegir conforme a sus normas o costumbres, a las autoridades para el ejercicio de sus propias formas de gobierno interno.

Además preceptúa que la contabilidad gubernamental determinará la valuación del Patrimonio del Estado y su expresión en los estados financieros.

Finalmente define los conceptos necesarios para aplicar la Ley: Armonización; Catálogo de cuentas; Comité; Contabilidad gubernamental, Consejo; Costo financiero de la deuda, Cuentas contables; Cuentas presupuestarias; Cuenta pública; Deuda pública; Endeudamiento neto; Entes públicos, Entidades federativas; Gasto comprometido; Gasto devengado; Gasto ejercido; Gasto pagado; Información financiera; Ingreso devengado; Inventario; Lista de cuentas; Manuales de contabilidad; Normas contables; Órganos autónomos; Plan de cuentas; Planeación del desarrollo; Postulados básicos; Secretaría de Hacienda; y Sistema.

ASPECTOS RELEVANTES DEL TÍTULO SEGUNDO: DE LA RECTORÍA DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE.

Conformado por cuatro Capítulos que abarcan del Artículo 6 al Artículo 15, este apartado de Ley establece los órganos a través de los cuales deberá conducirse la armonización de la contabilidad gubernamental, así como el procedimiento para la emisión de disposiciones y para el seguimiento de su cumplimiento.

En cuanto a los órganos de armonización en primer término se define al CONAC como el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental, y que tiene por objeto la emisión de las normas contables y

lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos. Dicho consejo se integrará por: el Secretario de Hacienda y Crédito Público; los subsecretarios de Egresos, Ingresos y de Hacienda y Crédito Público, de la Secretaría de Hacienda; el Tesorero de la Federación; el titular de la unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda; un representante de la Secretaría de Función Pública; cuatro gobernadores de las entidades federativas de los grupos a que se refiere el artículo 20, fracción III, de la Ley de Coordinación Fiscal; dos representantes de los ayuntamientos de los municipios o de los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y un secretario técnico.

Las facultades más importantes del consejo serán:

- Emitir el marco conceptual, los postulados básicos, el plan de cuentas, los elementos mínimos que deben contener los manuales de contabilidad gubernamental, junto con los reclasificadores de catálogos de cuentas para el caso de los correspondientes al sector paraestatal; así como las normas contables y de emisión de información financiera, generales y específicas, que hayan sido formuladas y propuestas por el secretario técnico.
- Emitir 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.
- Determinar las características de los sistemas que se aplicarán de forma simplificada por los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.
- Realizar ajustes a los plazos para la armonización progresiva del sistema.

El consejo sesionará cuando menos, tres veces por año y las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los miembros presentes en la reunión.

Respecto al secretario técnico del consejo fungirá como tal el titular de la unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental de la Secretaría de Hacienda. Entre sus facultades más importantes están:

- Elaborar el marco conceptual, los postulados básicos, el plan de cuentas, las normas contables y de emisión de información financiera y las relativas al registro y valuación del patrimonio del Estado.
- Precisar los elementos mínimos que deben contener los manuales de contabilidad.
- Programar los estudios que se consideren indispensables en apoyo del desarrollo normativo y la modernización de la gestión pública, en materia de contabilidad gubernamental.
- Asesorar y capacitar a los entes públicos en lo relacionado con la instrumentación e interpretación de las normas contables emitidas.

Otro órgano creado por la Ley, es el Comité Consultivo el cual se integra por: los miembros de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, con excepción del Secretario de Hacienda y Crédito Público; un representante de los municipios por cada grupo de las entidades federativas a que se refiere el artículo 20, fracción III, de la Ley de Coordinación Fiscal; un representante de la Auditoría Superior de la Federación; un representante de las entidades estatales de fiscalización; el Director General del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC); un representante de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos; un representante del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y los representantes de otras organizaciones de profesionales expertos en materia contable que sean invitados por el consejo.

Las facultades del Comité Consultivo consisten en proponer al secretario técnico la creación o modificación de normas contables y de emisión de información financiera; emitir opinión sobre aquellas normas que formule el secretario técnico, así como proponer y apoyar las acciones necesarias para la capacitación de los usuarios de la contabilidad gubernamental.

Por último la Ley hace mención del Capítulo IV: Del Procedimiento para la Emisión de Disposiciones y para el Seguimiento de su Cumplimiento, en el cual se realiza el hecho de que la Secretaría de Hacienda no podrá inscribir en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios a que se refiere en artículo 9 de la Ley de Coordinación Fiscal, las obligaciones de entidades federativas y municipios que no se encuentren al corriente con las obligaciones contenidas en esta Ley.

ASPECTOS RELEVANTES DEL TÍTULO TERCERO: DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.

Conformado por tres capítulos, y abarcando desde el artículo 16 al 43, en este título de Ley se establecen los elementos que conforman el sistema al que deberán sujetarse los entes públicos, en el cual se registrará de manera armónica, delimitada y específica las operaciones presupuestarias y contables que se derivan de la gestión pública, así como otros flujos económicos. De igual forma, generará estados financieros, confiables, oportunos, comprensibles, periódicos y comparables.

El Sistema de Contabilidad Gubernamental estará conformado por el conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes, estructurados sobre la base de principios técnicos comunes destinados a captar, valorar, 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.

El sistema deberá: reflejar la aplicación de los principios, normas contables

generales y específicas e instrumentos que establezca el CONAC; facilitar el reconocimiento de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos; integrar en forma automática el ejercicio presupuestario con la operación contable, a partir de la utilización del gasto devengado; permitir que los registros se efectúen considerando la base acumulativa para la integración de la información presupuestaria y contable; generar en tiempo real, 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, y facilitar el registro y control de los inventarios de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.

Con respecto al registro patrimonial la Ley establece que los entes públicos deberán registrar en su contabilidad y levantar un inventario físico en cuentas específicas de activo los bienes inmuebles destinados a un servicio público conforme a la normatividad aplicable, excepto los monumentos arqueológicos, artísticos o históricos; el mobiliario y equipo, incluyendo el de cómputo, vehículos y demás bienes muebles al servicio de los entes públicos, así como otros bienes muebles e inmuebles que el consejo determine que deban registrarse. La misma Ley, a su vez establece que para los bienes inmuebles no podrá establecerse un valor inferior al catastral que le corresponda.

En relación a las disposiciones en materia del registro contable de las operaciones, la Ley enuncia que dicho registro será en base acumulativa; la contabilización de las transacciones de gasto se hará conforme a la fecha de su realización e independientemente de la de su pago, y del ingreso cuando exista jurídicamente el derecho de cobro.

Para el registro de las operaciones presupuestarias y contables, los entes públicos deberán ajustarse a sus respectivos catálogos de cuentas, que deberán estar alineados al plan de cuentas que emita el CONAC.

Los procedimientos administrativos que impliquen transacciones presupuestarias y contables generarán el registro automático y por única vez de las mismas en los momentos contables correspondientes.

El registro de las etapas de presupuesto se efectuará en las cuentas contables, las cuales deberán reflejar en lo relativo al gasto, el aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado; en lo relativo al ingreso, el estimado, modificado, devengado y recaudado.

ASPECTOS RELEVANTES DEL TÍTULO CUARTO: DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL Y LA CUENTA PÚBLICA.

En este título, la Ley hace mención a que todos los entes públicos deberán

expresar de forma destacada en sus estados financieros los esquemas de pasivos, incluyendo los que sean considerados deuda pública en los términos de la normatividad aplicable.

Los sistemas contables, permitirán la generación periódica de los estados y la información financiera correspondiente. Para facilitar la comprensión de quienes tendrán que formular cada tipo de estados financieros, se hace un resumen en la tabla 2.1

La información financiera generada por los entes públicos deberá ser difundida por éstos, al menos, trimestralmente en sus respectivas páginas de internet, a más tardar 30 días después del cierre del período que corresponda.

La cuenta pública anual tendrá como base para su formulación los estados financieros y demás información presupuestaria, programática y contable que provengan de los entes públicos.

La cuenta pública del Gobierno Federal y las de las entidades federativas tendrán como mínimo: información contable, información presupuestaria, información programática organizada por dependencia y entidad, conforme a lo dispuesto en el artículo 46 fracciones I, II, III de esta Ley respectivamente así como Análisis de los indicadores de la postura fiscal.

ASPECTOS RELEVANTES DEL TÍTULO QUINTO: DE LAS SANCIONES.

En este título la Ley hace mención de los actos u omisiones cuya realización implique un incumplimiento a la Ley. Dichos supuestos son los siguientes:

- Omitir o alterar registros, actos o partes de la contabilidad de los recursos públicos.
- Alterar los documentos que integran la contabilidad de la información financiera.
- No realizar los registros presupuestarios y contables en tiempo y forma.
- Cuando por razones de la naturaleza de las funciones tengan conocimiento de que puede resultar dañada la hacienda pública o el patrimonio de cualquier ente público y, cuando dentro de las atribuciones, no lo eviten o no lo informen a su superior jerárquico,
- No tener o no conservar, en los términos de la normatividad, la documentación comprobatoria del patrimonio, así como de ingresos y gastos de los entes públicos.

Figura 1. Relación de Estados obligatorios por ente público

ESTADOS E INFORMACIÓN FINANCIERA	ENTES PUBLICOS		
	FEDERAL	ESTATAL	MUNICIPAL
INFORMACIÓN CONTABLE			
Estado de Situación Financiera.	X	X	X
Estado de Variación en la Hacienda Pública	X	X	X
Estado de Cambios en la situación financiera	X	X	X
Informe sobre Pasivos Contingentes.	X	X	
Notas a los Estados Financieros	X	X	X
Estado Analítico del Activo	X	X	X
Estado analítico de la deuda y otros pasivos	X		
Corto y largo plazo, así como por su origen en interna y externa	X		
Fuentes de Financiamiento.	X		
Por moneda de contratación	X		
Por país acreedor.	X		
Estado Analítico de la deuda:		X	
Corto y largo plazo.		X	
Fuentes de financiamiento.		X	
Endeudamiento neto, financiamiento menos amortización		X	
Intereses de la deuda.		X	
INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA			
Estado Analítico de Ingresos, del que se derivará la presentación en clasificación económica por fuente de financiamiento y concepto.	X	X	X
Estado Analítico del ejercicio del presupuesto de egresos del que se derivarán las siguientes clasificaciones:	X	X	X
Administrativa	X	X	
Económica y por objeto del gasto	X	X	
Funcional-Programática	X	X	
Endeudamiento neto, financiamiento menor amortización, del que se derivará la clasificación por su origen interno y externo.	X	X	
Intereses de la deuda.	X	X	
Flujo de fondos que resuma todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal	X	X	
INFORMACIÓN PROGRAMÁTICA			
Gasto por categoría programática.	X	X	
Programas y proyectos de inversión.	X	X	
Indicadores de resultados.	X		
La información complementaria para generar las cuentas nacionales y atender otros requerimientos provenientes de organismos internacionales de los que México es miembro.	X	X	

NORMATIVIDAD Y PROCEDIMIENTOS DERIVADOS DE LA LGCG: LOS CIMIENTOS DEL PROCESO.

El éxito de un proceso de magnitudes tan grandes como lo es la armonización contable gubernamental, depende en gran medida de las bases que se establezcan para lograr dicho proceso. Incluso la ruta de armonización establecida

en la Ley General de Contabilidad Gubernamental establece que la primera etapa consistente en la emisión de normas que fueron aprobadas por el CONAC durante 2009 y 2010. La segunda etapa se trata del 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. Esta segunda etapa actualmente se encuentra en proceso de desarrollo y durante el mismo, las diferentes entidades de gobierno obligadas a cumplir con ella, se han enfrentado a muchos obstáculos de carácter práctico, debido principalmente a lo complejo de la información requerida, ya que hasta este momento, muchas de esas entidades no cuentan con la información necesaria para poder cumplir con las normas de contabilidad gubernamental vigentes. Una tercera etapa, es el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

En el entendido de la importancia que representa la normatividad emitida por el CONAC, es que se presenta, a fin de analizar los aspectos de mayor relevancia de cada uno de los documentos emitidos por el citado Consejo, y que sin duda son los cimientos que darán el soporte necesario al proyecto de lograr la armonización.

Según el artículo 6° de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, el Consejo Nacional de Armonización Contable es el órgano encargado de la emisión de normas contables y lineamientos para la generación de la información financiera de los entes públicos. En el marco de la mencionada la Ley, específicamente en su artículo tercero transitorio, el CONAC está obligado a emitir durante el año 2009 el plan de cuentas, los clasificadores presupuestarios armonizados, las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos y los egresos, y para la emisión de información financiera, la estructura de los estados financieros básicos y las características de sus notas, lineamientos sobre los indicadores para medir los avances físico-financieros relacionados con los recursos federales mismos que se debieron publicar el Diario Oficial de la Federación y en los medios oficiales de emisión de las entidades federativas, de los municipios y demarcaciones del Distrito Federal. Durante el ejercicio 2010, se emitieron 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. Toda la normatividad antes mencionada ha sido ya publicada en el Diario Oficial de la Federación.

A continuación se enlistan de manera cronológica los documentos que han sido emitidos por el CONAC, así como la fecha en la cual se publicaron. Se pretende de esta forma evidenciar el cumplimiento en tiempo y forma de las disposiciones de Ley al respecto.

- ❖ Marco Conceptual del Sistema de Contabilidad Gubernamental.
- ❖ Postulados Básicos.
- ❖ Norma y Metodología para el registro de los momentos contables de los ingresos y de los egresos.
- ❖ Clasificador por rubros de ingresos.
- ❖ Clasificador por objeto del gasto.
- ❖ Clasificador por tipo de gasto.
- ❖ Plan de Cuentas.
- ❖ Estructura de los Estados Financieros Básicos y características de sus notas.
- ❖ Clasificación Funcional del Gasto. (A nivel función pendiente la conclusión del tercer nivel subfunción)
- ❖ Lineamientos para medir los avances físico y financieros.
- ❖ Manual de Contabilidad Gubernamental.

Figura 2. Documentos emitidos por el CONAC y su fecha de publicación en DOF

20 de agosto de 2009
1- Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental
2- Postulados Básicos
3- Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Egresos
09 de diciembre de 2009
4- Clasificador por Objeto del Gasto
5- Clasificador por rubros de Ingreso.
6- Plan de Cuentas
7- Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos
8- Normas y Metodología para la Emisión de Información Financiera y Estructura de los Estados Financieros Básicos del Ente Público y Características de sus Notas
9- Lineamientos sobre los Indicadores para Medir los Avances Físicos y Financieros relacionados con los Recursos Públicos Federales
Mayo de 2010

10- Clasificador por Objeto del Gasto a Nivel de Partida

11- Clasificador por Tipo de Gasto

12- Clasificador por Fuente de Financiamiento

Noviembre de 2010

13- Manual de Contabilidad

15 de diciembre de 2010

14- Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio

15- Clasificador Funcional del Gasto (finalidad, función y subfunción)

MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. (MCCG)

a) Objetivos.

El MCCG fue creado con el propósito de establecer los atributos que deberán tomarse en cuenta para el desarrollo de las normas contables, así también para presentar el fundamento del registro de operaciones y transacciones que puedan ser valoradas y cuantificadas. Proporciona los conceptos que rigen la contabilidad gubernamental identificando las bases que la sustentarán, y por último, el armonizar la generación y presentación de la información financiera emitida por cada ente público.

a) Ámbito de aplicación

El MCCG es aplicable a los distintos entes de gobierno, ya antes mencionados, en ámbitos legal e institucional.

El *ámbito legal* contempla la aplicación del MCCG a todos los entes de gobierno que funcionan dentro de un marco jurídico, es decir que su naturaleza, objetivos y operación desde su creación y hasta su extinción, está sujeto a los principios de la legalidad.

La contabilidad gubernamental en su valoración, registros e información resultante, y en cualquier aspecto relacionado con el sistema, debe ser congruente y mostrar que se han observado las disposiciones legales que le sean aplicables en toda transacción

realizada por el ente público, exponiendo plenamente el efecto de dichas transacciones o modificaciones internas en su posición financiera y en los resultados.

Queda claro, que todo ente público debe registrar sus operaciones bajo el fundamento legal correspondiente, para este caso, lo dispuesto en la LGCG.

El *ámbito institucional* contempla la interrelación de las diversas instituciones del propio gobierno, las cuales a fin de alcanzar los objetivos trazados, interactúan entre si operando bajo los fundamentos de transparencia y la legalidad.

Considera desde quien emite la norma y hasta quien revisa la razonabilidad de la información generada.

La propia LGCG da la atribución al CONAC de ser el órgano coordinador de la armonización contable, quien por su parte, se encarga de emitir las normas contables y lineamientos que deberán adoptar los diversos entes de gobierno. Por lo anterior es de entenderse que el MCCG está bajo el sustento de la misma ley.

En los casos que se presenten situaciones no contemplados dentro del mismo MCCG o bien la normatividad generada a partir de este, se tomará como eje legal a:

1. La normatividad emitida por las unidades administrativas o instancias competentes en materia de Contabilidad Gubernamental.
2. Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).
3. Las Normas de Información Financiera del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)

El ente público tiene la obligación de enterar, antes de aplicar dicha normatividad, al secretario técnico del CONAC, para efecto de analizar, proponer y en oportunidad, se emita la normatividad correspondiente.

SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (SCG)

A) CONSIDERACIONES GENERALES.

El SCG estará conformado por el conjunto de registros, criterios e informes, estructurados sobre la base de principios técnicos comunes destinados a captar, valuar, registrar, clasificar, extinguir, informar e interpretar, las transacciones, transformaciones y eventos que, derivados de la actividad económica, modifican la

situación económica financiera y patrimonial del ente público.²³

La contabilidad gubernamental, anteriormente definida, es la técnica que sustenta a los sistemas de contabilidad gubernamental. Estos a su vez pertenecen a un microsistema contable, conocido como Sistema de Cuentas Nacionales o Sistema de Contabilidad Nacional. Éste último consolida las operaciones financieras realizadas por la totalidad de los entes económicos residentes del país, en un período determinado y expone los resultados de las principales variables macroeconómicas.

El mismo SCG cuenta con una interacción entre sus entidades, entre:

- a) El CONAC;
- b) El Comité Consultivo, quien se encarga de proponer al Secretario técnico modificaciones o nuevas aportaciones de normas contables y de emisión financiera;
- c) Las unidades administrativas en materia de contabilidad gubernamental.
- d) Los entes públicos y los responsables del registro de las operaciones de dicho ente y de la preparación, emisión y presentación de la respectiva información.

B) OBJETIVOS DEL SCG.

A nuestro juicio, el principal objetivo del SCG, y el cual es también el objetivo de esta reforma de la contabilidad gubernamental, es el lograr con su implementación la emisión de información veraz, oportuna y confiable de las finanzas públicas, a partir de la integración homogénea y simultánea de toda la información generada por los entes públicos del país, y que a su vez permita mejorar el manejo de los recursos y su aprovechamiento.

A partir del logro de ese objetivo, permitirá atender de una forma más completa los requerimientos de información de las finanzas públicas.

Así mismo con su implementación le facilitará a los responsables de área de contabilidad de las operaciones de los entes públicos su reconocimiento, registro, seguimiento, evaluación y fiscalización de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales.

C) CARACTERÍSTICAS DEL SCG

Siendo las características principales las siguientes:

- Único, uniforme e integrador.

²³ Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental, en www.conac.com.mx

- Integrar automáticamente las operaciones contables del ejercicio presupuestario.
- Registra en base al devengo de las transacciones.
- Registro automático y único en los momentos contables correspondientes, evitando la duplicidad de registro.
- La interrelación entre los clasificadores presupuestarios, las cuentas y el catálogo de bienes.
- El registro por etapas del presupuesto en las cuentas contables según lo siguiente:
 - Momentos contables del gasto: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado.
 - Momentos contables del ingreso: estimado, modificado, devengado y recaudado.
- Facilita el registro y control de los inventarios de bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.
- La generación en tiempo real, de los estados financieros y la información necesaria para la toma de decisiones.
- Permitir su compatibilización con la información sobre producción física que generan las áreas que producen la información contable y presupuestaria, permitiendo la aplicación de indicadores de evaluación del desempeño y determinación de costos de producción pública.
- Permitir el procesamiento y generación de estados financieros mediante el uso de tecnologías de la información.

POSTULADOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Son los elementos fundamentales que configuran el SGC, teniendo incidencia en la identificación, el análisis, la interpretación, la capacitación, el procesamiento y el reconocimiento de las transformaciones, transacciones y otros eventos que afecten el ente público y sustentan de manera técnica el registro de las operaciones, la elaboración y presentación de estados financieros; basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo en la legislación especializada y aplicación de la Ley de Contabilidad, con la finalidad de uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.²⁴

Estos principios son: sustancia económica, entes públicos, existencia permanente, revelación suficiente, importancia relativa, registro e integración presupuestaria, consolidación de la información financiera, devengo contable, valuación, dualidad económica y consistencia.

A continuación se presentan los PBCG exponiendo la definición de acuerdo al

²⁴ Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental en <http://www.conac.gob.mx/documentos/consejo/mccg.pdf>

MCCG y el punto de vista personal de los autores de este trabajo.

1. SUSTANCIA ECONÓMICA.

Definición: Es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente público y delimitan la operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG).

Definición de los autores: Es aceptar la existencia de situaciones y partidas contables dentro de los organismos públicos las cuales deben de estar en apego a la normatividad y que manifiestan un impacto en el patrimonio así como en el presupuesto la que guarda dicho organismo.

2. ENTES PÚBLICOS.

Definición: 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.

Definición de los autores: Este postulado hace referencia a la totalidad de las organizaciones que se consideran como entes públicos, es decir, que forman parte de la estructura del gobierno y que dependen de la cuenta pública. Dichos entes cuentan y administran sus recursos humanos, materiales y financieros, delimitado en sus operaciones por las leyes y la normatividad emitida por el órgano rector.

3. EXISTENCIA PERMANENTE

Definición del Grupo: La actividad del ente público se establece por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario.

Definición de los autores: Presupone que el ente público tendrá una existencia indefinida, salvo que se presente algún evento cuyo respaldo jurídico obligue a la extinción del mismo.

4. REVELACIÓN SUFICIENTE.

Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público.

Definición de los autores: Muestra que tanto los estados financieros como presupuestales deben contener la información representativa de la situación económica y financiera que guarda el ente público a una fecha determinada, con

la finalidad de lograr una transparencia en la rendición de cuentas.

5. IMPORTANCIA RELATIVA.

Definición: La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente.

Definición de los autores: Este postulado es bastante claro, y hace alusión a que la información contenida dentro de los estados financieros a producir debe ser solo aquella que represente realmente la situación financiera del ente público, ya que de incluir otra información podría distorsionar la situación real y provocar una mala toma de decisión.

6. REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA.

Definición: 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.

Definición de los autores: Enuncia que la información presupuestaria debe consolidarse o integrarse en la contabilidad de una misma forma para todo los entes públicos en consonancia con lo que se establece en la Ley de Ingresos o en el Decreto del Presupuesto de Egresos, según corresponda. Este postulado se crea con la idea de unificar en un solo informe dicha información eliminando las operaciones de ingresos y egresos que se hayan realizado entre las distintas dependencias u organismos comprendidos en la integración y que dupliquen su efecto en los estados financieros.

Así mismo enuncia que toda partida presupuestaria deberá quedar registrada en la contabilidad a fin de que pueda reflejar la afectación que tendrá en el patrimonio del ente, lo cual implica que las cuentas de orden presupuestales deberán estar vinculadas con las cuentas de balance o resultados.

7. CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA.

Definición: Los estados financieros de los entes públicos deberán consolidarse presentando la situación financiera, los resultados de operación, los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública, como si se tratara de un solo ente público, considerando los efectos de eliminación de aquellas operaciones que dupliquen su efecto entre los entes.

Definición de los autores: este postulado busca enunciar que toda la información

financiera y operativa generada y presentada a través de los estados financieros, deberá conjuntarse con la de los demás entes que integren una orden de gobierno para constituir un solo informe, para de esta manera, conocer claramente la situación patrimonial que guarda. De la misma manera busca evitar la duplicidad de movimientos cuando se realizan operaciones entre los mismos entes.

8. DEVENGO CONTABLE.

Definición: 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.

Definición de los autores: Reconoce que debe contabilizarse todas las transacciones y operaciones, las cuales deberán ser en base acumulativa. De igual forma enuncia que para que cualquier concepto de ingreso establecido en la ley fiscal se considere devengado deberá existir jurídicamente el derecho de su cobro y deberá registrarse contablemente en las fechas previstas en las leyes respectivas. En lo respectivo al gasto establece que es el momento en que se reconoce el tener una obligación de pago a favor de un tercero, ya sea por recibir de éste bienes, servicios u obra pública, o bien, que esa obligación provenga de resolución oficial emitida, tratado expreso o bien de leyes o decretos.

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.

Definición de los autores: Tanto las operaciones del ente público como su patrimonio, deben registrarse en libros de acuerdo a su valor y 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.

Definición de los autores: Consiste en la aplicación del principio de registro

contable de la partida doble. Alude a que todo ente público debe registrar las operaciones que realice a fin de lograr la comprobación del uso de recursos públicos.

11. CONSISTENCIA

Definición: 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.

Definición de los autores: El ente público debe manejar un mismo sistema de contabilidad y debe manifestar un mismo criterio para el registro de operaciones similares y equivalentes de manera histórica para un periodo o ejercicio determinado.

NECESIDADES DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LOS USUARIOS.

Dado la importancia que reviste la información emitida por el sector gobierno, son varios los agentes interesados en conocerla tales como:

- a) El H. Congreso de la Unión y las legislaturas de las Entidades Federativas de los Estados, quienes requieren dicha información para poder conocer, revisar y aprobar el presupuesto público y la cuenta pública.
- b) La Auditoría Superior de la Federación (ASF), entidades estatales de fiscalización y órganos internos de control, quienes en lo personal podemos decir, son de los más interesados en conocer la información generada, pues son ellos los encargados de la revisión y fiscalización de dicha información.
- c) Los mismos entes públicos, pues a través del conocimiento de la información pueden evaluar y controlar sus mismas operaciones. Esta información les facilita llevar un control interno que les permita la optimización del uso de los recursos. De la misma forma, la información le permite la elaboración de los estados e informes que tenga que presentar ante el ente fiscalizador.
- d) Las entidades crediticias, que brindan financiamiento a los entes, ya que al conocer esa información, pueden evaluar la calidad crediticia de dicho ente.
- e) El público en general, que en nuestro punto de vista, debe ser el más interesado en dicha información, ya que le permitiría conocer de qué manera están siendo utilizados los recursos que a través de sus impuestos aporta a la federación.

CUALIDADES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA A PRODUCIR.

Deben entenderse por cualidades, los atributos y requisitos que la información contable y presupuestaria emitida por cualquier ente público debe contener. Con el conocimiento de dichas cualidades, se puede determinar qué métodos contables son los más apropiados y que información se debe revelar en los estados a producir.

Todo informe y estado financiero, como se sabe, debe elaborarse bajo el sustento de las prácticas, métodos, procedimientos, reglas particulares o bajo las mismas disposiciones legales vigentes. Lo anterior es con la finalidad de que la información producida sea válida, confiable y comparable, y que a su vez pueda responder a los requisitos que el ente fiscalizador requiere para evaluar el desempeño financiero del mismo.

Es por eso que todo informe y estado financiero emitido por cualquier ente público, debe incluir la información necesaria para la adecuada interpretación de la situación económica y financiera que guarda, y poder de esa manera, evaluar si efectivamente está cumpliendo con los objetivos fijados y con el desarrollo de las atribuciones otorgadas jurídicamente al mencionado ente.

En el MGCG se cita las características y atributos que debe contener dicha información; dichas características son: utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidad; los atributos asociados son: oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, información suficiente, posibilidad de predicción e importancia relativa.

→ UTILIDAD.

Entendiéndose que el término de utilidad hace referencia a el provecho o fruto que se obtiene de algo, para que la información emitida pueda tener esta característica debe cubrir los requerimientos que solicita el ente fiscalizador para su fiscalización así también para la oportuna toma de decisiones. Debe proveer los datos que sean necesarios y que sean útiles para los propósitos de todos aquellos que hagan uso de ella.

→ CONFIABILIDAD

Esta característica se basa en la validez y aceptación que produce dicha información en los usuarios. Debe ser imparcial, libre de errores, representativa y fiel imagen de los eventos realmente ocurridos.

La confiabilidad da un grado de seguridad al usuario de que la información emitida es en un alto porcentaje correcta. Para que la información produzca este grado de confiabilidad debe reflejar con certeza y fidelidad la situación financiera y la gestión que guarda el ente. Deberá expresar de manera correcta, válida y veraz, el registro de cada una de las operaciones y transacciones tanto contables,

presupuestarias como administrativas, con la finalidad de facilitar la fiscalización de estas.

CARACTERÍSTICAS ASOCIADAS DE LA CONFIABILIDAD.

1. VERACIDAD

Hace referencia a la inclusión de las operaciones realmente efectuadas, es decir el registro de operaciones y transacciones no ficticias, y a su vez que estas sean correctamente medidas, gracias a los postulados, normas, métodos y procedimientos que el CONAC ha emitido para su correcta valuación.

La veracidad de la información contable y presupuestaria hace referencia a la presentación de los eventos realmente sucedidos pero a su vez correctamente registrados, valuados y respaldados por lo documentos correspondientes que puedan validar del uso de los recursos de los programas de gobierno durante cada ejercicio fiscal.

2. REPRESENTATIVIDAD

Para cumplir con esta característica, la información deberá ser acorde con lo realmente efectuado y ser razonable en su contenido, sustancia económica y las transacciones que afectan al ente público.

3. OBJETIVIDAD.

Esta característica puede definirse como la imparcialidad, pues la información no deberá ser por ninguna circunstancia manipulada o distorsionada. La información presentada en los estados financieros deberá contener fielmente la situación que guarda el ente público, y ser formulados en conformidad con las normas y técnicas del SCG.

En caso de que no se cumpla con esta característica, los estados financieros pierden su representatividad y confiabilidad.

4. VERIFICABILIDAD

Toda información financiera deberá ser generada en base a lo establecido en las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad, con la finalidad de permitir su comprobación en cualquier momento; es decir deberá generar información en tiempo real.

Cumpliendo dicha característica, la información generada permitirle al órgano

fiscalizador su evaluación y fiscalización.

5. INFORMACIÓN SUFICIENTE.

Toda la información generada deberá incluir los elementos suficientes y necesarios que permitan mostrar los aspectos más significativos y de importancia del ente público y sus operaciones, mediante un proceso de selección de los conceptos incluidos.

Hace referencia a su vez, a la incorporación en los estados financieros y sus notas de información únicamente la información necesaria y suficiente que permita su interpretación, cuidando que el exceso de información vaya en detrimento de su utilidad.

→ RELEVANCIA.

Es la cualidad de mostrar los aspectos relevantes que pueden afectar directamente a la situación financiera del ente público y por ende a las decisiones de los usuarios.

CARACTERÍSTICAS ASOCIADAS DE LA RELEVANCIA.

1. POSIBILIDAD DE PREDICCIÓN Y CONFIRMACIÓN.

Hace referencia a que la información financiera debe contener elementos que permitan con su inclusión la posibilidad de realizar predicciones o proyecciones a fin de confirmar o modificar las expectativas o pronósticos permitiendo la evaluación con certeza y precisión la información.

→ COMPRESIBILIDAD.

Enuncia que la información financiera debe ser comprensible, clara y concisa de tal forma que facilite su comprensión; sin dejar de incluir aquella que no sea de tan fácil comprensión y que sea de importancia.

Es importante que los usuarios tengan el conocimiento y la capacidad suficiente para analizar la información financiera generada y de las actividades económicas.

→ COMPARABILIDAD.

Es la cualidad de comparación. Para lograrlo la información debe de formularse con criterios afines de identificación, valuación, registro y presentación y en base a la normatividad general con lo cual pueda homogeneizarse y permita si comparación posterior. El objetivo de la comparabilidad es comparar la situación financiera los resultados alcanzados y el cumplimiento de las disposiciones legales

del ente público en diferentes periodos o con otros entes similares; facilitando su fiscalización, análisis y evaluación mediante los órganos facultados.

RESTRICCIONES A LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS.

Son las limitaciones que condicionan la obtención de niveles máximos de las características cualitativas de la información financiera contenida en los estados financieros, así como las asociadas a ellas, o, que incluso, pueden hacerle perder su congruencia.

a) Oportunidad.

Hace referencia a la disponibilidad de la información, es decir, la información debe generarse en tiempo real con el propósito de que puedan tomarse decisiones a tiempo. Si esta condición no se cumple la información pierde total o parcialmente su relevancia.

b) Provisionalidad.

Dentro de la información financiera se presentan hechos que no siempre están totalmente terminados, lo cual limita la precisión de la información. Por ello la necesidad de hacer cortes convencionales en la vida del ente público que puedan reflejar los eventos cuyos efectos no se incluyen a la fecha de integración de los estados financieros.

c) Equilibrio entre características cualitativas.

Es el encontrar el punto óptimo más que la consecución de niveles máximos de todas las características cualitativas, e implica la aplicación adecuada del juicio profesional de cada caso.

ESTADOS PRESUPUESTARIOS, FINANCIEROS Y ECONÓMICOS A PRODUCIR Y SUS OBJETIVOS.

El sistema contable del ente público permitirá la generación periódica de los estados y la información financiera siguiente:

a) Información contable.

i. Estado de situación financiera.

Es aquel cuyo propósito es reflejar la posición financiera del ente público a una fecha determinada; incluye la información en tres grandes rubros: activo, pasivo, capital o hacienda pública. Se elabora en base a un formato y criterio estándar que permita su comparabilidad.

ii. Estado de Variación en la Hacienda Pública.

Muestra la actividad financiera que mantiene el ente público, y a su vez refleja el flujo de los recursos, su origen y aplicación durante el ejercicio.

iii. Estado de Cambios en la Situación Financiera.

Presenta los principales cambios ocurridos en la estructura de los resultados financieros del ente público durante un periodo determinado y a su vez representa los recursos que se originaron o bien que se utilizaron en su operación, cuidando que esto se refleje en el efectivo o en su defecto en las inversiones.

iv. Informe sobre Pasivos Contingentes.

Deber revelar la información sobre las posibles obligaciones que puedan derivarse de la ocurrencia de uno o más eventos inciertos que no están bajo el control del ente público.

v. Notas a los Estados Financieros.

Reflejan la información complementaria de los rubros y saldos que se presentan en los estados financieros con el propósito de brindar información suficiente para que los usuarios tomen decisiones con una base objetiva. Es obligatoria su presentación, y formaran parte integral de los estados financieros.

Deben presentar como elementos mínimos las bases que sirvieron en la preparación de los estados financieros, las principales políticas de carácter normativo contable, y la explicación de las variaciones más significativas o representativas.

vi. Estado Analítico del Activo.

Muestran el comportamiento del activo que posee el ente público (fondos, valores, derechos y bienes) cuantificados en términos monetarios, así como su saldo inicial, sus movimientos de incremento o decremento durante el ejercicio y su saldo final.

vii. Estado Analítico de Deuda y Otros Pasivos.

Revelan las obligaciones no cubiertas del sector público, derivadas de los empréstitos internos y externos, y de otros pasivos. Se consideran las siguientes clasificaciones: por plazo, por origen, fuente de financiamiento, por tipo de moneda, por país acreedor, entre otras.

Los siguientes estados no son considerados en la LGCG; sin embargo el Estado

de Resultados es elaborado por las entidades del Sector Paraestatal y Paramunicipal, y el Estado de Actividades pudiera ser aplicado por las entidades no lucrativas.

viii. Estado de Resultados.

Muestra el resultado de las operaciones en un periodo contable; incluye los ingresos, costos y gastos, determinando la utilidad o pérdida neta del ejercicio.

ix. Estado de Actividades.

Tiene como fin informar la variación que tuvo el patrimonio durante un periodo, proporcionando los datos de aquellas transacciones que afectaron o modificaron el patrimonio de la entidad.

b) Información presupuestaria.

i. Estado Analítico de Ingresos.

Permite la comparación total de los ingresos estimados y los que realmente se obtuvieron durante su ejercicio, en conformidad a su clasificación en la Ley de ingresos y al clasificador de Ingresos.

ii. Estado Analítico del Ejercicio del Presupuesto de Egresos.

Muestra el comportamiento del presupuesto original autorizado por la H. Cámara de Diputados Federal o los congresos locales y la asamblea legislativa del Distrito Federal, las modificaciones autorizadas durante el ejercicio, y el ejercicio del presupuesto pagado y pendiente de pago por cada uno de los entes públicos.

De este estado se desprende las siguientes clasificaciones:

- Administrativa.
- Económica y por objeto del gasto.
- Funcional-programática.

iii. Endeudamiento

Es la diferencia entre el monto de la colocación y la amortización de la deuda pública.

iv. Intereses de la Deuda.

Son los recursos destinados a cubrir el pago de los intereses que se derivan de los diversos créditos o financiamientos autorizados o bien ratificados por el H.

Congreso de la Unión o congresos locales y asamblea legislativa del Distrito Federal colocados en instituciones nacionales o extranjeras, privadas y mixtas de crédito, pagaderos en el interior o exterior del país, tanto en moneda nacional como extranjera.

- v. Flujo de fondos que resuma todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal.

c) Información programática.

- Gasto por categoría programática.

Muestra el destino y la finalidad de los recursos públicos destinados a programas, proyectos de inversión y actividades específicas. Se define el campo de acción gubernamental por medio de sub-funciones, programas sectoriales, programas especiales, actividades institucionales, proyectos institucionales y de inversión. Todas requieren cuantificarse en términos monetarios.

- Programas y proyectos de inversión.

En este apartado se especifican cuáles son las acciones que implican erogaciones de gasto de capital destinadas tanto a obra pública en infraestructura como a la adquisición y modificación de inmuebles, adquisiciones de bienes muebles asociados a estos programas y rehabilitaciones que impliquen un aumento en la capacidad o vida útil de los activos.

Muestra la integración de la asignación de recursos destinados a los programas y proyectos de inversión concluidos y en proceso en un ejercicio, especificando las erogaciones de gasto de capital de cada rubro.

- Indicadores de resultados.

Los indicadores pueden entenderse como un índice, medida, cociente o fórmula que permite establecer un parámetro de medición de lo que se pretende lograr, expresado en términos de cobertura, eficiencia, impacto económico, social, calidad y equidad, en las actividades desempeñadas por las dependencias y entidades de la administración pública.

d) La información complementaria para generar las cuentas nacionales y atender otros requerimientos provenientes de organismos internacionales de los que México forma parte.

Consolida las operaciones económicas financieras que realizar todos los agentes económicos residentes de un país (gobierno general, empresas y hogares) en un periodo determinado y expone los resultados de las principales variables

macroeconómicas.

La Contabilidad Gubernamental debe contribuir con las Cuentas Nacionales elaborando la información que requiere entre sistemas para mostrar las cuentas del Gobierno general y del sector público.

DEFINICIÓN DE LA ESTRUCTURA BÁSICA Y PRINCIPALES ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS A ELABORAR.

La estructura de la información financiera deberá ser acorde a la normatividad emitida por el CONAC y por la instancia normativa correspondiente.

La estructura básica de los estados presupuestarios deberá coincidir con la forma en que se aprueban los presupuestos públicos en México.

Por consiguiente la estructura básica de los estados financieros debe contener como mínimo los siguientes elementos:

a) En los estados contables reflejar:

Los activos, pasivos y el patrimonio o hacienda pública y las originadas por modificaciones patrimoniales. Deberán de distinguirse los derechos y obligaciones considerando su realización de corto y largo plazo.

A través de las notas a los estados financieros se deberá revelar los activos y pasivos cuya cuantía sea incierta o esté sujeta una condición futura que se deba confirmar por un acto jurídico posterior o por un tercero.

Se presentarán ingresos y gastos derivados del ejercicio y ejecución de los presupuestos públicos.

b) En los estados presupuestarios reflejar:

Los ingresos que se deriven de la aplicación de la Ley de Ingresos considerando principalmente las cifras que muestren el estimado, modificado, devengado y recaudado, su diferencia y apartados de las distintas fracciones señaladas en dicha ley.

Los egresos derivados del ejercicio del Presupuesto de Egresos presentado las diferentes etapas como son: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado. Dicha información permitirá su presentación por diferentes niveles de agregación.

NORMAS Y METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS MOMENTOS CONTABLES DE LOS EGRESOS

Con fecha 20 de agosto de 2009, fue publicado el DOF el documento llamado “Normas y Metodología para la determinación de los Momentos Contables de los Egresos “. Dicho documento viene a complementar la serie de documentos emitidos por el CONAC para el correcto registro de las operaciones del ente público.

Para lo anterior, se ha establecido que la contabilización de las transacciones relativas a gastos deberá realizarse conforme a su fecha de realización, independientemente de la fecha de pago. En lo relativo al gasto deberá reconocerse en los siguientes momentos contables:



Figura 3. Momentos contables del gasto.

Fuente: Elaboración propia con datos tomados de la CONAC

El gasto aprobado representa las asignaciones presupuestarias que se hacen anualmente en el Presupuesto de Egresos.

El gasto modificado se refiere a aquel que refleja la asignación presupuestaria, toda vez que se agrega al presupuesto aprobado las modificaciones presupuestarias.

El gasto comprometido es el momento contable que debe reflejar el momento en el que nazca una obligación con terceros por la adquisición de bienes o servicios o ejecución de alguna obra, es decir, cuando dicho gastos sea aprobado por la autoridad administrativa o se formalice por medio de algún instrumento jurídico. En el caso de la ejecución de obras, se aclara que si la obra se ejecutará por varios ejercicios, solo la parte que se ejecute durante el ejercicio será la que se registre como compromiso.

El gasto devengado hace referencia al reconocimiento por parte del ente de que tiene una obligación de pago a terceros por haber recibido de estos algún bien, servicio o ejecución de obra, oportunamente realizados y de conformidad con lo pactado. De igual manera, es el reconocimiento de las obligaciones derivadas de tratados, leyes, decretos, resoluciones o sentencias definitivas.

El gasto ejercido refleja el momento contable que se produce cuando el ente emite una cuenta por liquidar debidamente certificada o bien, cualquier documento equivalente que sea aprobado por la autoridad correspondiente.

El gasto pagado es la extinción total o parcial de la obligación adquirida con terceros, mediante el pago en efectivo o de cualquier otro medio de pago.

Dentro de este documento se hace la aclaración que si por alguna razón no es posible el registro consecutivo de los momentos contables como en él se presentan, se registrarán de acuerdo a los lineamientos que para ello emitan las autoridades competentes en materia de contabilidad gubernamental. A continuación se presentan los criterios generales para el tratamiento del gasto comprometido y devengado.

Figura 4. Criterios generales para el tratamiento del gasto comprometido y devengado

TIPO	COMPROMETIDO	DEVENGADO
Servicios personales por nómina y repercusiones	Al inicio del ejercicio por el monto anual, revisable mensualmente con la plantilla autorizada.	En la fecha de término del periodo pactado.
Otros servicios personales fuera de nómina	Al acordarse el beneficio por la autoridad competente.	En la fecha en que se autoriza el pago por haber cumplido los requisitos en término de las disposiciones aplicables.
Bienes	Al formalizarse el contrato o pedido por autoridad competente.	En la fecha en que se reciben de conformidad los bienes.
Servicios	Al formalizarse el contrato, pedido o estimación por autoridad competente.	En la fecha de la recepción de conformidad, para el periodo o avance pactado de conformidad con las condiciones del contrato.
Comisiones financieras	En el momento en el que se conoce su aplicación por parte de las instituciones financieras.	
Gastos de viaje y viáticos	Al formalizarse mediante oficio de comisión o equivalente.	En la fecha de la autorización de la documentación comprobatoria presentada por el servidor público.
Inmuebles	Al formalizarse el contrato de promesa de compra venta o su equivalente.	Cuando se traslade la propiedad del bien.
TIPO	COMPROMETIDO	DEVENGADO
Obra pública y servicios relacionados con la misma	Al formalizarse el contrato por autoridad competente.	En la fecha de aceptación de las estimaciones de avance de obra (contrato de obra a precios unitarios), o en la fecha de recepción de conformidad de la obra (contrato a precio alzado).
Recursos por convenio	A la formalización de los convenios respectivos.	En la fecha de cumplimiento de los requisitos establecidos en los convenios respectivos.
Recursos por aportaciones	Al inicio del ejercicio, por el monto total de las aportaciones previstas en el Presupuesto de Egresos o cuando se conoce.	De conformidad con los calendarios de pago y cumplimiento de las reglas de operación.
Recursos por participaciones	Al momento de liquidar las participaciones.	
Donativos o apoyos	A la firma del convenio de donación o acuerdo de autoridad competente por el cual se dispone la asignación de recursos.	En el momento en que se hace exigible el pago de conformidad con el convenio o acuerdo firmado o a la fecha en que se autoriza el pago por haber cumplido los requisitos en término de las disposiciones aplicables.
Subsidios	Al autorizarse la solicitud o acto requerido. Al inicio del ejercicio por el monto anual, del padrón de beneficiarios elegibles, revisable mensualmente.	En la fecha en que se hace exigible el pago de conformidad con reglas de operación y/o demás disposiciones aplicables.

CLASIFICADOR POR OBJETO DEL GASTO.

Con fecha del 09 de diciembre de 2009, fue publicado en el DOF el “Clasificador por Objeto del Gasto”, con fundamento en el artículo tercero transitorio, fracción III de la LGCG.

Como el nuevo sistema lo marca, los registros contables deberán llevarse en base acumulativa, y en lo que respecta a los gastos, estas transacciones se harán conforme a su fecha de realización, muy independiente de la fecha de su pago.

El clasificador por Objeto del Gasto les permitirá a los entes públicos la clasificación de sus erogaciones en consonancia con criterios internacionales y criterios contables, de una manera clara precisa, integral y útil, que permita su registro adecuado y facilite la interrelación con las cuentas patrimoniales.

Su principal propósito es el registro de los gastos que se realizan en el proceso presupuestario pues resume, ordena y presenta los gastos programados en el presupuesto en relación a la naturaleza de los bienes, servicios, activos y pasivos financieros.

La clasificación por objeto del gasto reúne en forma sistemática y homogénea todos los conceptos de gastos descritos. En ese orden, se constituye en un elemento fundamental del sistema general de cuentas donde cada componente destaca aspectos concretos del presupuesto y suministra información que atiende a necesidades diferentes pero enlazadas, permitiendo el vínculo con la contabilidad.

Es necesario a su vez, para la mejor comprensión del este clasificador, enunciar los objetivos que debe cumplir.

ESTRUCTURA DE CODIFICACIÓN

Su estructura se basada en dos niveles: capítulo y concepto respectivamente, que permite el registro único de las transacciones con incidencia-económico-financiera.

CODIFICACIÓN			
Capítulo	Concepto	Partida	
		Genérica	Específica
X000	XX00	XXX0	XXXX

Dicha estructura es como a continuación se indica en la figura 3.2.

Figura 5. Estructura de codificación por objeto del gasto.

El nivel “Capítulo”, es el mayor nivel de agregación que permite la identificación del conjunto homogéneo y ordenado de los bienes y servicios que cada ente público requiere. El nivel “Concepto”, son subconjuntos que representan la desagregación de los bienes y servicios de cada capítulo de una forma más específica. La “partida” es un nivel de agregación más específico, que detalla las partidas de los bienes y servicios que se adquieren. Esta se subdivide en:

-Partida Genérica: se trata del tercer dígito y con el cual se logrará la armonización de todos los niveles de gobierno.

-Partida Específica: se trata del cuarto dígito, el cual permitirá que las autoridades competentes realicen las adecuaciones competentes en son a sus necesidades.

RELACIÓN DE CAPÍTULOS, CONCEPTOS Y PARTIDAS GENÉRICAS

1000 SERVICIOS PERSONALES

1100 REMUNERACIONES AL PERSONAL DE CARÁCTER PERMANENTE

1200 REMUNERACIONES AL PERSONAL DE CARÁCTER TRANSITORIO

1300 REMUNERACIONES ADICIONALES Y ESPECIALES

1400 SEGURIDAD SOCIAL

1500 OTRAS PRESTACIONES SOCIALES Y ECONÓMICAS

1600 PREVISIONES

1700 PAGO DE ESTÍMULOS A SERVIDORES PÚBLICOS

1800 IMPUESTO SOBRE NÓMINAS Y OTROS QUE SE DERIVEN DE UNA RELACIÓN LABORAL

2000 MATERIALES Y SUMINISTROS

2100 MATERIALES DE ADMINISTRACIÓN, EMISIÓN DE DOCUMENTOS Y ARTÍCULOS

OFICIALES

2200 ALIMENTOS Y UTENSILIOS

2300 MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN

2400 MATERIALES Y ARTÍCULOS DE CONSTRUCCIÓN Y DE REPARACIÓN

2500 PRODUCTOS QUÍMICOS, FARMACÉUTICOS Y DE LABORATORIO

2600 COMBUSTIBLES, LUBRICANTES Y ADITIVOS

2700 VESTUARIO, BLANCOS, PRENDAS DE PROTECCIÓN Y ARTÍCULOS DEPORTIVOS

2800 MATERIALES Y SUMINISTROS PARA SEGURIDAD

2900 HERRAMIENTAS, REFACCIONES Y ACCESORIOS MENORES

3000 SERVICIOS GENERALES

3100 SERVICIOS BÁSICOS

3200 SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO

3300 SERVICIOS PROFESIONALES, CIENTÍFICOS, TÉCNICOS Y OTROS SERVICIOS

3400 SERVICIOS FINANCIEROS, BANCARIOS Y COMERCIALES

3500 SERVICIOS DE INSTALACIÓN, REPARACIÓN, MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN

3600 SERVICIOS DE COMUNICACIÓN SOCIAL Y PUBLICIDAD

3700 SERVICIOS DE TRASLADO Y VIÁTICOS

3800 SERVICIOS OFICIALES

3900 OTROS SERVICIOS GENERALES

4000 TRANSFERENCIAS, ASIGNACIONES, SUBSIDIOS Y OTRAS AYUDAS

4100 TRANSFERENCIAS INTERNAS Y ASIGNACIONES AL SECTOR PÚBLICO

4200 TRANSFERENCIAS AL RESTO DEL SECTOR PÚBLICO

4300 SUBSIDIOS Y SUBVENCIONES

4400 AYUDAS SOCIALES

4500 PENSIONES Y JUBILACIONES

4600 TRANSFERENCIAS A FIDEICOMISOS, MANDATOS Y OTROS ANÁLOGOS

4900 TRANSFERENCIAS AL EXTERIOR

5000 BIENES MUEBLES, INMUEBLES E INTANGIBLES

5100 MOBILIARIO Y EQUIPO DE ADMINISTRACIÓN

5200 MOBILIARIO Y EQUIPO EDUCACIONAL Y RECREATIVO

5300 EQUIPO E INSTRUMENTAL MÉDICO Y DE LABORATORIO

5400 VEHÍCULOS Y EQUIPO DE TRANSPORTE

5500 EQUIPO DE DEFENSA Y SEGURIDAD

5600 MAQUINARIA, OTROS EQUIPOS Y HERRAMIENTAS

5700 ACTIVOS BIOLÓGICOS

5800 BIENES INMUEBLES

5900 ACTIVOS INTANGIBLES

6000 INVERSIÓN PÚBLICA

6100 OBRA PÚBLICA EN BIENES DE DOMINIO PÚBLICO

6200 OBRA PÚBLICA EN BIENES PROPIOS

6300 PROYECTOS PRODUCTIVOS Y ACCIONES DE FOMENTO

7000 INVERSIONES FINANCIERAS Y OTRAS PROVISIONES

7100 INVERSIONES PARA EL FOMENTO DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS

7200 ACCIONES Y PARTICIPACIONES DE CAPITAL

7300 COMPRA DE TÍTULOS Y VALORES

7400 CONCESIÓN DE PRÉSTAMOS

7500 INVERSIONES EN FIDEICOMISOS, MANDATOS Y OTROS ANÁLOGOS

7600 OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS

7900 PROVISIONES PARA CONTINGENCIAS Y OTRAS EROGACIONES ESPECIALES

8000 PARTICIPACIONES Y APORTACIONES

8100 PARTICIPACIONES

8300 APORTACIONES

8500 CONVENIOS

9000 DEUDA PÚBLICA

9100 AMORTIZACIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA

9200 INTERESES DE LA DEUDA PÚBLICA

9300 COMISIONES DE LA DEUDA PÚBLICA

9400 GASTOS DE LA DEUDA PÚBLICA

9500 COSTO POR COBERTURAS

9600 APOYOS FINANCIEROS

9900 ADEUDOS DE EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES (ADEFAS)

CLASIFICADOR POR RUBRO DE INGRESOS.

Con fecha del 09 de diciembre de 2009, fue publicado en el DOF el presente Clasificador por Rubro de Ingresos (CRI), el cual permitirá una clasificación de los ingresos presupuestarios, en concordancia con criterios legales y contables, y que al igual que el Clasificador por Objeto del Gasto, permita la interrelación de las operaciones con las cuentas patrimoniales.

La importancia de armonizar el registro de los ingresos está basada en la importancia que estos tienen para el ente público, ya que de su captación y disposición no solo depende el ente público sino que aparte es necesario conocer los efectos que tienen en la economía del ente las diferentes formas existentes de captación, es decir, es necesario conocer cuál es su origen, su naturaleza y cuál es la transacción que permite su obtención.

Hecha la observación anterior es que se puede comprender el propósito de este CRI, ya que al agrupar los ingresos en categorías homogéneas se puede interpretar correctamente los hechos que les dieron origen así como sus repercusiones.

Así mismo el CRI tiene por finalidad cumplir lo siguiente:

- Identificar los ingresos que los entes públicos captan en función de la actividad que realizan.
- Realizar el análisis económico-financiero y facilitar la toma de decisiones del ente público.
- Contribuir a la definición de la política presupuestaria de un periodo determinado.
- Procurar la medición del efecto de la recaudación de los entes públicos en los distintos sectores de la actividad económica.
- Determinará la elasticidad de los ingresos tributarios con relación a variables que constituyen su base imponible.
- Establecer la característica e importancia de los recursos en la economía del sector público.
- Identificar los medios de financiamiento originados en la variación de saldos de cuentas del activo y pasivo.

ESTRUCTURA DE CODIFICACIÓN.

El CRI está estructurado en función a la naturaleza de los ingresos públicos y al carácter de las transacciones que les dan origen. Dicho lo anterior se distinguen los ingresos provenientes de fuentes tradicionales dígase impuestos, aprovechamientos, derechos y productos, las transferencias; los que proceden del patrimonio público como la venta de activos, títulos y rentas de propiedad; y por último los que provienen de la disminución de activos y financiamiento.

Después de las consideraciones anteriores se deriva su codificación la cual consta de dos dígitos: Rubro y Tipo. El "Rubro" es el mayor nivel de agregación que el CRI representa y ordena los ingresos en función a la naturaleza y las transacciones que los originan. El "Tipo" se encarga de determinar los ingresos que integran el rubro. Su nivel de agregación, debe mencionarse, es intermedio.

De la misma forma que los otros clasificadores, serán las autoridades

competentes en contabilidad gubernamental de cada orden de gobierno, quienes determinen de acuerdo a sus necesidades los siguientes niveles: clase (tercer nivel) y concepto (cuarto nivel), conservando siempre la armonía con el Plan de Cuentas.

RELACION DE RUBROS Y TIPOS.

1 Impuestos. Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

11 Impuestos sobre los ingresos

12 Impuestos sobre el patrimonio

13 Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones

14 Impuestos al comercio exterior

15 Impuestos sobre Nóminas y Asimilables

16 Impuestos Ecológicos

17 Accesorios

18 Otros Impuestos

19 Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago

2 Cuotas y Aportaciones de seguridad social. Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

21 Aportaciones para Fondos de Vivienda

22 Cuotas para el Seguro Social

23 Cuotas de Ahorro para el Retiro

24 Otras Cuotas y Aportaciones para la seguridad social

25 Accesorios

3 Contribuciones de mejoras. Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

31 Contribución de mejoras por obras públicas

39 Contribuciones de Mejoras no comprendidas en las fracciones de la Ley de Ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago

4 Derechos. Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en las Leyes Fiscales respectivas. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

41 Derechos por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público

42 Derechos a los hidrocarburos

43 Derechos por prestación de servicios

44 Otros Derechos

45 Accesorios

49 Derechos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago

5 Productos. Son contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

51 Productos de tipo corriente

52 Productos de capital

59 Productos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago

6 Aprovechamientos. Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

61 Aprovechamientos de tipo corriente

62 Aprovechamientos de capital

69 Aprovechamientos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago

7 Ingresos por ventas de bienes y servicios. Son recursos propios que obtienen las diversas entidades que conforman el sector paraestatal y gobierno central por sus actividades de producción y/o comercialización.

71 Ingresos por ventas de bienes y servicios de organismos descentralizados

72 Ingresos de operación de entidades paraestatales empresariales

73 Ingresos por ventas de bienes y servicios producidos en establecimientos del

Gobierno Central

8 Participaciones y Aportaciones. Recursos destinados a cubrir las participaciones y aportaciones para las entidades federativas y los municipios. Incluye los recursos destinados a la ejecución de programas federales a través de las entidades federativas mediante la reasignación de responsabilidades y recursos presupuestarios, en los términos de los convenios que celebre el Gobierno Federal con éstas.

81 Participaciones

82 Aportaciones

83 Convenios

9 Transferencias, Asignaciones, Subsidios y Otras Ayudas. Recursos destinados en forma directa o indirecta a los sectores público, privado y externo, organismos y empresas paraestatales y apoyos como parte de su política económica y social, de acuerdo a las estrategias y prioridades de desarrollo para el sostenimiento y desempeño de sus actividades.

91 Transferencias Internas y Asignaciones al Sector Público

92 Transferencias al Resto del Sector Público

93 Subsidios y Subvenciones

94 Ayudas sociales

95 Pensiones y Jubilaciones

96 Transferencias a Fideicomisos, mandatos y análogos

0 Ingresos derivados de Financiamientos. Son los ingresos obtenidos por la celebración de empréstitos internos y externos, autorizados o ratificados por el H. Congreso de la Unión y Congresos de los Estados y Asamblea Legislativa del Distrito Federal. Siendo principalmente los créditos por instrumento de emisiones en los mercados nacionales e internacionales de capital, organismos financieros internacionales, créditos bilaterales y otras fuentes. Asimismo, incluye los financiamientos derivados del rescate y/o aplicación de activos financieros.

01 Endeudamiento interno

02 Endeudamiento externo

PLAN DE CUENTAS

Con fundamento en los artículos 6, primer párrafo y 9, fracción I de la LGCG, el CONAC en su carácter órgano responsable de la emisión de normas emitió el Plan de cuentas publicado en el DOF el día 09 de diciembre 2009.

Este plan de cuentas, al que hace referencia el artículo tercer transitorio fracción III de la LGCG, comprende los dos primeros agregados a los que deberán alinearse las listas de cuentas que usarán los entes públicos.

Para su diseño se tomaron en cuenta los siguientes aspectos:

- 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 estos 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.

De acorde con el documento de Plan de Cuenta, para el registro de las

operaciones contables y presupuestarias, cada ente público debe ajustar sus respectivos Clasificadores por Rubros de Ingresos y Objeto del Gasto al Plan de Cuentas.

La Lista de cuentas alineada al Plan de cuentas para cada ente público, debe de ser aprobada por las autoridades competentes en materia de contabilidad gubernamental del orden de gobierno según sea el caso, quienes evaluarán y aprobarán dichas lista. En el caso de las entidades paraestatales y paramunicipales, serán éstas mismas autoridades, quienes definirán dada la naturaleza de sus operaciones, de qué manera se ajustarán al mismo.

BASE DE CODIFICACION.

El documento emitido por el CONAC presenta una estructura básica conformada por 4 niveles de clasificación y de 4 dígitos, permitiendo ir de lo general a lo particular. Ver figura

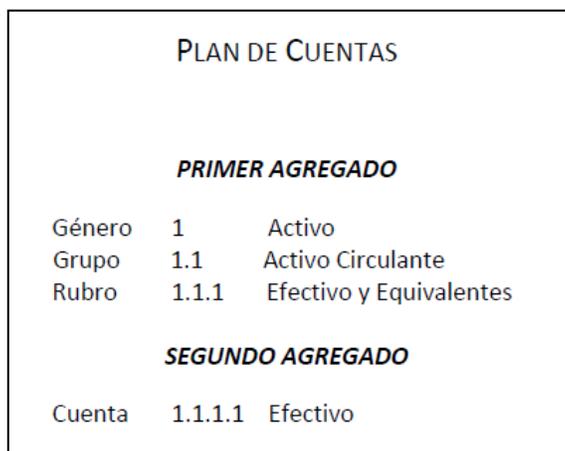


Figura 6. Niveles de clasificación del Plan de cuentas.

El término “genero” hace referencia al universo de la clasificación, entiéndase activo, pasivo, patrimonio etc. El término “grupo” determina el ámbito del universo en rubros compatibles con el género en forma estratificada, lo que permite conocer a niveles agregados su composición, es decir, permite conocer dentro del universo, a que grupo de cunetas pertenece: activo circulante, activo diferido etc. El término “rubro” permite que las operaciones del ente público se clasifiquen de forma particular, y por último, el término “cuenta” establece el registro de las operaciones a nivel libro mayor.

A continuación se enlistan las cuentas de este plan en el primer y segundo nivel,

en el entendido que el tercer y cuarto nivel queda a disposición de las necesidades de cada ente.

ESTRUCTURA DEL PLAN DE CUENTAS

1. ACTIVO

1.1 Activo circulante.

1.2 Activo no circulante.

2. PASIVO

2.1 Pasivo circulante

2.2 Pasivo no circulante

3. HACIENDA PUBLICA/ PATRIMONIO

3.1 Patrimonio contribuido.

3.2 Patrimonio generado.

3.3 Exceso o insuficiencia en la actualización del patrimonio.

4. INGRESOS.

4.1 Ingresos de gestión.

4.2 Participaciones, aportaciones, transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas.

4.3 Otros ingresos.

5. GASTOS Y OTRAS PÉRDIDAS.

5.1 Gastos de funcionamiento.

5.2 Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas.

5.3 Participaciones y aportaciones.

5.4 Intereses, comisiones y otros gastos de deuda pública.

5.5 Otros gastos y pérdidas extraordinarias.

6. CUENTAS DE CIERRE O CORTE CONTABLE.

6.1 Resumen de ingresos y gastos.

6.2 Ahorro de la gestión.

6.3 Desahorro de la gestión.

7. CUENTAS DE ORDEN CONTABLES.

7.1. Valores.

7.2 Emisión de obligaciones.

7.3 Avals y garantías.

7.4 Juicios.

7.5 Inversión Pública.

8. CUENTAS DE ORDEN PRESUPUESTARIAS.

8.1 Ley de ingresos.

8.2 Presupuestos de egresos.

9. CUENTAS DE LIQUIDACIÓN Y CIERRE PRESUPUESTARIO.

9.1 Superávit Financiero.

9.2 Déficit Financiero.

NORMAS Y METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS MOMENTOS CONTABLES DE LOS INGRESOS.

El 09 de diciembre de 2009 fue publicado en el DOF el documento llamado "Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos".

Como se ha mencionado anteriormente, los registros contables de los entes públicos deben llevarse en forma acumulativa, y respecto a los ingresos, estos deberán ser contabilizados en el momento de existir jurídicamente el derecho de cobro.

Según lo dispuesto en este documento, los momentos contables del ingreso son:

- Estimado. Que es aquel que se aprueba cada año en la Ley de Ingresos; incluye los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social etc.
- Modificado. Refleja la asignación presupuestaria en lo relativo a la Ley de Ingresos e incluye las modificaciones al ingreso estimado previsto en la Ley.
- Devengado. Se da cuando existe jurídicamente el derecho de su cobro, sea impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, aprovechamientos etc.,
- Recaudado. Refleja el cobro en efectivo o en cualquier otro medio de pago, de aquellos derechos que tiene el ente de recibir, es decir, impuestos, aprovechamientos, contribuciones, mejoras etc.,

Cuando no sea posible establecer el orden anterior por la naturaleza de las operaciones realizadas, serán las autoridades competentes en materia de contabilidad gubernamental quienes definirán los lineamientos a seguir para su

Figura 7. CRITERIOS DE REGISTRO GENERALES PARA EL TRATAMIENTO DE LOS MOMENTOS CONTABLES DE LOS INGRESOS DEVENGADO Y RECAUDADO

ANEXO I

INGRESOS		DEVENGADO	RECAUDADO
Impuestos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Devolución		Al momento de efectuar la devolución.	
Compensación		Al momento de efectuar la compensación.	
Cuotas y aportaciones de seguridad social	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Contribuciones de mejoras	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Derechos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	

INGRESOS		DEVENGADO	RECAUDADO
Productos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Aprovechamientos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Ingresos por venta de bienes y servicios		A la emisión de la factura o de conformidad con las condiciones pactadas en los contratos correspondientes.	Al momento de percepción del recurso por la venta de bienes y servicios.

registro.

INGRESOS	DEVENGADO	RECAUDADO
Participaciones	Al momento de percepción del recurso de las participaciones.	
Aportaciones	De conformidad con los calendarios de pago y cumplimiento de las reglas de operación.	Al momento de percepción del recurso.
Recursos por convenios	En la fecha establecida en los convenios y al cumplimiento de los requisitos.	Al momento de percepción del recurso
Financiamientos	Al momento que se reciben los recursos.	

NORMAS Y METODOLOGÍA PARA LA EMISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y ESTRUCTURA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS DEL ENTE PÚBLICO Y CARACTERÍSTICAS DE SUS NOTAS.

Como anteriormente fue mencionado, el 20 de agosto de 2009 se publicó en el DOF, el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG), en el cual en sus apartados VI y VII se describen los Estados Presupuestarios, Financieros, Económicos a producir y sus estructuras básicas, respectivamente.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las notas a los estados financieros son de gran importancia para el mejor entendimiento de la información presentada en los estados financieros y para una correcta toma de decisiones. Deben de respetar los postulados de revelación suficiente e importancia relativa en su elaboración. En marco a lo anterior dicho y a fin de cumplir con lo dispuesto en los artículos 43 y 46 de la LGCG sobre la inclusión de notas a los estados financieros se han definido 3 tipos de notas. Estos tres tipos son:

- De desglose. Amplia la información de las cuentas, especificando cuentas que forman un rubro.
- De memoria (cuentas de orden). Presenta aquellas operaciones que aún no se han realizado, pero que en un futuro pudieran suceder, así como si el ente cuenta en su poder con derechos u obligaciones de terceros.
- De gestión administrativa.

Notas de desglose.

Son aquellas notas que amplían de alguna forma la información que las cuentas dan por sí mismas. Pretenden dar al usuario de la información un panorama más amplio de la información que de por sí misma representa la cuenta. Estas notas varían de acuerdo a la información, presentada ya sea contable o presupuestaria. En el siguiente cuadro se presentan las notas según el tipo de información y el estado al cual acompañen.

Notas de memoria (Cuentas de orden).

Estas notas se utilizan para reflejar aquellas operaciones que no afectan a la empresa en el balance contable, puesto que aún no se realizan pero que en un futuro pudieran hacerlo. Cumplen una función de recordatorio contable, de control o bien administrativo. Así mismo se incluyen cuando el ente tiene en su poder derechos u obligaciones de terceros (contingentes).

Las cuentas de orden pueden ser contables o presupuestarias. Las cuentas de orden contables son:

- Valores.
- Emisión de obligaciones.
- Avaes y garantías.
- Juicios.
- Contratos firmados de construcciones.

Las cuentas de orden presupuestarias son:

- Cuentas de ingresos.
- Cuentas de egresos.

Notas de gestión administrativa.

Estas notas revelan el panorama general económico en el que se encuentra el ente público. Muestran el contexto en el cuales se desarrollaron las actividades y transacciones, y que de una u otra forma, pueden explicar las condiciones financieras de cada periodo. Estas notas deberán incluir:

1. Panorama Económico y Financiero
2. Autorización e Historia,
3. Organización y Objeto social
4. Bases de preparación de los Estados Financieros
5. Características del SCG
6. Políticas de Contabilidad significativas.
7. Posición en Moneda Extranjera y Protección por Riesgo Cambiario.
8. Reporte Analítico del Activo.

9. Fideicomisos, Mandatos y Análogos
10. Reporte de Recaudación
11. Información sobre la deuda y el Reporte analítico de la Deuda
12. Calificaciones otorgadas
13. Proceso de mejora
14. Información por segmentos
15. Eventos posteriores al cierre
16. Información adicional
17. Partes Relacionadas
18. Responsabilidad sobre la Presentación Razonable de los Estados Financieros.

Figura 8. Notas a los Estados Financieros

NOTAS POR INFORMACION CONTABLE		
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	<i>ACTIVO</i>	Efectivo y equivalentes.
		Derechos a recibir efectivo y equivalentes y bienes y servicios a recibir.
		Bienes disponibles para su transformación o consumo.(inventarios)
		Inversiones Financieras.
		Bienes inmuebles, muebles e intangibles.
		Estimaciones y deterioros.
	Otros Activos.	
	<i>PASIVO</i>	
NOTAS AL ESTADO DE VARIACIONES EN LA HACIENDA PUBLICA		
NOTAS A LOS ESTADOS DE ACTIVIDADES.		Ingresos de la gestion.
		Gastos y otras pérdidas
NOTAS A LOS ESTADOS DE FLUJO DE EFECTIVO.		Efectivo y equivalentes.
NOTAS POR INFORMACION PRESUPUESTAL		
NOTAS A LOS ESTADOS DEL EJERCICIO DEL PRESUPUESTO		
NOTAS A EL ESTADO ANALITICO DE INGRESOS PRESUPUESTALES.		

CLASIFICADOR POR TIPO DE GASTO.

Con fecha 09 de mayo de 2010, se publicó en el DOF el Clasificador por Tipo de Gasto, y trata de relacionar las operaciones que generan gastos en su ejecución con los grandes agregados de la clasificación económica.

El Clasificador presenta las siguientes clasificaciones:

- Gasto corriente.
- Gasto de capital.
- Amortización de la deuda y disminución de pasivos.

Al igual que los documentos anteriormente emitidos, cuando por la naturaleza de las operaciones no pueda registrarse en consonancia a lo aquí descrito, serán las autoridades competentes en contabilidad gubernamental quienes fijen los lineamientos a seguir.

MANUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.

El 11 de octubre de 2010 el Comité Consultivo hizo llegar al Secretario Técnico la opinión sobre el proyecto de Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental, para dar cumplimiento a lo dispuesto en la LGCG en sus artículos 6° y 9° fracción I.

Cumpliendo simultáneamente con lo dispuesto en el artículo tercero transitorio fracción IV de la LGCG, el manual fue publicado el lunes 22 de noviembre del 2010 en el Diario Oficial de la Federación y el cual está integrado 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 Normas y Metodología para la Emisión de Información Financiera y Estructura de los Estados Financieros Básicos del Ente Público y Características de sus Notas;

Anexo I Matrices de Conversión.

La importancia de este documento radica en que constituye la base normativa mínima del nuevo modelo de contabilidad gubernamental, mostrando en su contenido los conceptos básicos, los elementos que lo integran, las técnicas y la metodología en la cual debe sustentarse.

Bajo esta lógica, el manual de contabilidad gubernamental constituye una pieza clave en el proceso de la armonización contable gubernamental.

Los métodos de registro contable que se incluyen en este manual, abarcan todas las transacciones del tipo financiero que pudieran realizar los entes públicos, ya sean de operaciones presupuestarias o bien de cualquier otra fuente. El manual no contiene la descripción específica de los procesos administrativos/financieros ni de los eventos concretos que éstos generan en los registros contables.

A continuación se hace una breve descripción del contenido de cada capítulo que constituye el manual, en el entendido que si se desea más información esta puede encontrarse en la fuente original.

Resumen del capítulo I. Aspectos Generales de la Contabilidad Gubernamental.

Como su mismo nombre lo enuncia, este capítulo está enfocado primordialmente a considerar aquellos aspectos generales de la contabilidad gubernamental, desarrollando en el los aspectos normativos y técnicos que enmarcan al SCG, y que obedecen a lo dispuesto en la LGCG, a las resoluciones emitidas por el CONAC y las demás normas supletorias.

Dentro del contenido de este capítulo podemos encontrar que se desarrollan los aspectos mencionados anteriormente en este documento en el subtema marcado con el nombre de “Marco conceptual de Contabilidad Gubernamental”, por lo que si el lector desea puede consultar dicho apartado.

A continuación se enlistan los aspectos desarrollados en el primer capítulo del manual:

- A. ANTECEDENTES SOBRE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
- B. FUNDAMENTO LEGAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN MÉXICO
- C. EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
- D. LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y LOS ENTES PÚBLICOS
- E. LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, LA CUENTA PÚBLICA Y LA INFORMACIÓN ECONÓMICA
- F. OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
- G. PRINCIPALES USUARIOS DE LA INFORMACIÓN PRODUCIDA POR EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

- H. MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
- I. POSTULADOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
- J. CARACTERÍSTICA TÉCNICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
- K. PRINCIPALES ELEMENTOS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
- L. ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS A GENERAR POR EL SISTEMA Y ESTRUCTURA DE LOS MISMOS
- M. CUENTA PÚBLICA

Resumen del capítulo II. Fundamentos Metodológicos de la Integración y Producción de Información Financiera.

Destinado a enunciar las bases conceptuales y criterios generales que deben aplicarse para el diseño del SICG, este capítulo constituye el soporte para la creación de un sistema que sea funcional e informático a su vez. Este sistema contará como base con una herramienta modular automatizada que facilitará el registro único de las operaciones presupuestarias y contables, evitando la duplicidad de operaciones, registrándolas en tiempo real de tal forma que con ello se logre la obtención en tiempo de la información de los Estados presupuestarios, contables y económicos.

El SCG debe de estar diseñado de conformidad con criterios y métodos que sean comunes entre sí, propios de los sistemas integrados de información financiera. De tal suerte que su operación debe estar debidamente soportada por una herramienta tecnológica que tenga la capacidad necesaria y suficiente para cubrir con los requerimientos que como tal exige.

Bajo tal razonamiento, este capítulo trata de explicar el camino que deben de seguir los responsables que tienen a su cargo los desarrollos funcionales e informáticos de este nuevo sistema.

Para conocimiento del lector el mencionado capítulo se encuentra estructurado de la siguiente forma:

- A. INTRODUCCIÓN
- B. LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL COMO SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA
- C. ELEMENTOS BÁSICOS DE UN SICG TRANSACCIONAL

- D. REQUISITOS TÉCNICOS PARA EL DISEÑO DE UN SICG
- E. MATRIZ DE CONVERSIÓN
- F. REGISTROS CONTABLES QUE NO SURGEN DE LA MATRIZ DE CONVERSIÓN
- G. ESQUEMA METODOLÓGICO GENERAL DE REGISTRO DE OPERACIONES DE EGRESOS DE ORIGEN PRESUPUESTARIO Y LA PRODUCCIÓN AUTOMÁTICA DE ESTADOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA
- H. COMENTARIO FINAL

Resumen del capítulo III. Plan de cuentas.

A partir de la estructura y contenido que ha sido aprobado por el CONAC, este capítulo desarrolla una versión actualizada de del plan de cuentas adicionándole una descripción hasta el cuarto nivel de apertura. El plan de cuentas se creó de conformidad con las bases legales y técnicas que se establecen en la propia LGCG, en el Marco Conceptual y en los mismos Postulados Básicos que rigen a la contabilidad gubernamental.

El plan de cuentas fue desarrollado para proveer a los entes públicos los elementos que les permitan contabilizar sus operaciones de manera correcta, y que esto coadyuve a la generación de información en tiempo real indispensable para la toma de decisiones, garantizar el control de patrimonio y medir los resultados de la gestión pública.

En este sentido, el plan de cuentas es una herramienta fundamental en el logro de la armonización contable gubernamental, pues permite consolidar las operaciones realizadas por todos los entes públicos bajo el mismo criterio armonizado.

El mencionado capítulo se encuentra estructurado de la siguiente manera:

- A. ASPECTOS GENERALES
- B. BASE DE CODIFICACIÓN
- C. ESTRUCTURA DEL PLAN DE CUENTAS
- D. CONTENIDO DEL PLAN DE CUENTAS
- E. DEFINICIÓN DE LAS CUENTAS
- F. RELACIÓN CONTABLE/PRESUPUESTARIA.

Resumen del capítulo IV. Instrumento de Manejo de Cuentas.

El contenido de este capítulo está enfocado a describir las causas por las cuales se carga o en su defecto, se abona una cuenta, o bien si la operación que se va a registrar está automáticamente relacionada con los registros de ejercicio del

presupuesto o no, el listado de subcuentas con su respectiva codificación y la forma en que deben de interpretarse los saldos. Se puede concluir pues, que este capítulo se orienta a ser precisamente un instructivo que facilita el uso e interpretación de cada una de las cuentas que de conformidad con el CONAC, integran los estados contables.

La estructura de este capítulo es como sigue:

- A. CUENTAS DE ACTIVO
- B. CUENTAS DE PASIVO
- C. CUENTAS DE PATRIMONIO
- D. CUENTAS DE INGRESO
- E. CUENTAS DE GASTO
- F. CUENTAS DE CIERRE CONTABLE
- G. CUENTAS DE ORDEN CONTABLES
- H. CUENTAS DE ORDEN PRESUPUESTARIO
- I. CUENTAS DE CIERRE PRESUPUESTARIO

Resumen del capítulo V. Modelo de asientos para el registro contable.

De manera descriptiva, este capítulo muestra los tipos de asientos contables que pueden generar las operaciones financieras realizadas por los entes públicos, relacionadas con ingresos, gastos y financiamiento público, sean las operaciones presupuestarias o no presupuestarias. Los modelos de asientos presentados se crean con la finalidad de disponer una guía orientadora sobre cómo se debe registrar cada hecho económico que se presente y que tenga un impacto en el patrimonio del ente.

Inicialmente presenta los asientos que están relacionados con el ejercicio de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos, los cuales son generados automáticamente mediante la matriz de conversión; seguido de los asientos relacionados con las operaciones no presupuestarias, y propios de las operaciones de financiamiento; y finalmente presenta aquellos asientos por partida doble de las operaciones presupuestarias.

Toda transacción u operación realizada por los entes públicos deben ser objeto del registro contable por partida doble, utilizando las nuevas cuentas que para fines de armonización se han decretado.

Este capítulo pretende mostrar al usuario una guía orientadora sobre cómo debe de registrarse cada hecho u operación económico-financiero que efectúe el ente de manera habitual y recurrente.

Cargo		Abono	
2.1.9.1	Ingresos por Clasificar		
		4.1.1.1	Impuestos Sobre los Ingresos
		4.1.1.2	Impuestos Sobre el Patrimonio
		4.1.1.3	Impuestos Sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones
		4.1.1.4	Impuestos al Comercio Exterior
		4.1.1.5	Impuestos Sobre Nóminas y Asimilables
		4.1.1.6	Impuestos Ecológicos
		4.1.1.7	Accesorios de Impuestos
		4.1.1.9	Otros Impuestos
		4.1.9.1	Impuestos no Comprendidos en las Fracciones de la Ley de Ingresos Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago

Figura 9. Modelo de Asiento de Ingresos por Impuestos.

Para su elaboración se tomó en cuenta las disposiciones establecidas tanto en la LGCG como en los cuerdos emitidos por el CONAC, atendiendo a su vez en respetar las normas contables e internacionales de contabilidad gubernamental.

El capítulo está estructurado de la siguiente manera:

- A. Asiento de apertura.
- B. Operaciones relacionadas con el ejercicio de la Ley de Ingresos.
- C. Operaciones relacionadas con el ejercicio del decreto de Presupuesto de Egresos.
- D. Operaciones extrapresupuestarias no relacionadas con la Ley de Ingresos y el ejercicio de Presupuesto de Egresos.
- E. Operaciones de Financiamiento.
- F. Cuentas de Orden.
- G. Operaciones del cierre del ejercicio patrimoniales y presupuestarias.

Resumen del capítulo VI. Guías Contabilizadoras.

La finalidad de este capítulo es de orientar a los responsables del registro de las operaciones contables de los entes públicos en el registro de éstas. Las guías presentan los registros ordenados por proceso administrativo/financiero y se muestra en forma progresiva los asientos contables que se deben realizar en sus principales etapas.

Es de importancia hacer mención que el manual se mantendrá permanentemente actualizado con la aprobación de nuevas guías contabilizadoras, creadas a partir del surgimiento de otras operaciones administrativo/financieras, o bien por cambios posteriores en la normatividad.

Resumen del capítulo VII. Normas y metodología para la emisión de información financiera y estructura de los estados financieros básicos del ente público y características de sus notas.

Capítulo destinado a enunciar la normatividad y la metodología que debe de acatarse para la elaboración de los estados financieros de los entes públicos y sus notas; debe de hacerse mención de que la versión que se maneja en este capítulo está ajustada y actualizada.

El 9 de diciembre del 2009 en el DOF se publicó el documento “Normas y Metodología para la Emisión de Información Financiera y Estructura de los Estados Financieros Básicos del Ente Público y Características de sus Notas”. Dados los Avances registrados a la fecha en el diseño del Sistema de Contabilidad Gubernamental que se presentan en este Manual de contabilidad Gubernamental, se requieren de algunos cambios formales en el documento citado, con el fin de darle mayor precisión a las definiciones de los estados financieros, realizar modificaciones menores en las cuentas que los mismos contienen, y en general para mejorar la estructura y el contenido del documento, con el propósito de coadyuvar a su mejor aplicación. Por este Capítulo del Manual de Contabilidad, se reemplaza a la norma sobre el mismo tema emitida por el CONAC con fecha 1 de diciembre de 2009.

El capítulo está estructurado de la siguiente manera:

- A. Objetivos.
- B. Tipos de Estados e Informes Financieros.
- C. Estados e Información Presupuestarios y Programáticos.
- D. Estados e Información Económica.

Contenido del Anexo I. Matrices de Conversión.

La matriz de conversión es una tabla de relaciones entre Plan de Cuentas y los Clasificadores por Objeto del 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.²⁵

Contiene la aplicación de la metodología para la integración de los elementos que dan origen a la conversión de los registros presupuestarios en contables. Ejemplificando la operación de la matriz para las principales transacciones presupuestarias de ingresos y egresos. El resultado de aplicar esta matriz es la generación de asientos o registros en libros de contabilidad y de movimientos en los estados financieros, en forma automática y en tiempo real.

²⁵ Anexo I Matrices de Conversión encontrado en: [www. Conac.com](http://www.Conac.com)

Este capítulo se estructura de la siguiente manera:

- A. Aspectos Generales.
- B. Descripción y Estructura de Datos de las Matrices.
- C. Matriz devengado de gastos.
- D. Matriz pagado de gastos.
- E. Matriz ingresos devengados.
- F. Matriz ingresos recaudados.

CONCLUSIÓN

No cabe duda que la importancia y obligatoriedad de la homologación contable en todos los entes públicos es un hecho se suma importancia en el desarrollo de la contabilidad gubernamental en México, así como también para la transparencia en el ejercicio de los recursos económicos y en la rendición de cuentas. Sin embargo, para algunos estados y municipios la aplicación de este proceso se ha presentado sumamente complejo.

De los casi 2,500 municipios del país, un gran número tiene menos de mil habitantes. Sus ayuntamientos no cuentan con los recursos financieros, materiales ni humanos necesarios para la implementación de la armonización contable tal como lo establece la LGCC. En sus presidencias municipales difícilmente cuentan con algún sistema de cómputo, si es que lo hay, ya que la mayoría todavía registra sus operaciones en papel y en forma muy rudimentaria; rara vez cuentan con una planeación presupuestal, controles contables o cuando menos un flujo financiero anual. Aunado a que, por lo general, su personal no se encuentra profesionalmente habilitado para la implementación del sistema de contabilidad gubernamental

La idea de introducir la armonización contable en México, en los tres niveles de gobierno, es ideal para hacer más transparente y eficiente la gestión pública. Además, trae consigo sinergias propias de una transformación completa e integral de los sistemas contables, una mejor y mayor fiscalización de los recursos públicos y una completa evaluación mediante indicadores comparables entre una entidad y otra, para consolidar la información financiera existente.

La implementación de este sistema de contabilidad gubernamental, que eliminará la discrecionalidad en el registro de las operaciones en las diferentes entidades, definitivamente no es tarea fácil; ya que para ello se requiere de un cambio drástico en la forma como se han venido trabajando tradicionalmente durante muchos años, un cambio de normas, de paradigmas, de sistemas y, en general, de una cultura de transparencia y rendición de cuentas públicas.

Desde que la LGCC se promulgó el 31 de diciembre de 2008, ya han pasado más de cinco años y la implementación a nivel de los municipios no ha podido

consolidarse y, desde nuestra perspectiva, todavía falta mucho por hacer. El tiempo invariablemente sigue su curso. Las fechas transcurren y los compromisos a cumplir cada vez están más cercanos. Hay que dar al tema la importancia que se merece incluida desde luego la implementación de un proceso que otorgará gran beneficio a las finanzas públicas de México.

BIBLIOGRAFÍA

Boletín técnico de Contabilidad. Información obtenida de la página web:
<http://robles.mayo.uson.mx/PaqueteBasicoTAO/Bolet%C3%ADn%20T%C3%A9cnico%20de%20Contabilidad%20Gubernamental-Sistema%20integr.htm>

CASTRO Vázquez, Raúl. *Contabilidad Gubernamental Federal, Estatal, Municipal*. IMCP, julio 1997. P-8

Obtenida en la página web:
http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lri/flores_g_al/capitulo1.pdf

IBARRA, Mares Alberto. “Introducción a las Finanzas Públicas” de Alberto Ibarra Mares en <http://www.eumed.net/libros/2010a/665/index.htm>

La Ley General de Contabilidad Gubernamental: Su impacto y Trascendencia para la Administración Pública Mexicana.
<http://www.deloitte.com.mx/agrc/images/armonizacion.pdf>

MORENO Rodríguez, Rodrigo. *La Administración Pública Federal en México*. Archivo PDF. Localizado en <http://www.bibliojuridica.org/libros/2/714/8.pdf>

Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental, en www.conac.com.mx

TAMEZ Martínez, Xóchitl; Torres Espinoza, Blanca. Diversos temas de municipalidad. La contabilidad y la cuenta pública de los municipios del estado de San Luis Potosí. Editorial Tauro. 2007.

Periódico Oficial del Estado Libre y Soberano de San Luis Potosí, 27 de abril de 2010 Capítulo I artículo 1°.

VALERA, Benito José Luis. *Auditoría a las cuentas públicas*. IMCP