

LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

∞ COMENTADA ∞

MÉXICO

Dr. Mauro Alberto Sánchez Hernández

Exposición de Motivos

El 7 de mayo del año en curso, se publicó el decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual adiciona la fracción XXVIII al artículo 73 de nuestra carta magna para facultar al Congreso para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos políticos administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional.

De esta manera, se da respuesta a una prioridad compartida por los órdenes de gobierno que, comprometidos con la transparencia y rendición de cuentas, disponen ya de un pilar constitucional para superar la heterogeneidad conceptual, normativa y técnica prevaleciente en sus sistemas contables y de rendición de cuentas. Es claro que sólo con información comparable, no solamente los ciudadanos podrán evaluar con certeza los resultados que arroje la gestión de sus gobernantes, sino que además tendrán, en la contabilidad gubernamental, un instrumento clave para la toma de decisiones, al sustentarse en reportes compatibles y congruentes, adaptados en su base técnica y a las mejores prácticas nacionales e internacionales de administración financiera.

Bajo este marco, la contabilidad gubernamental dejará atrás la idea de que su propósito sólo es la generación de información para la integración de las cuentas públicas en los distintos niveles de gobierno. Con esta iniciativa, se propone que la contabilidad gubernamental sea un instrumento clave, permanente y recurrente en la toma de decisiones, por lo que se somete a consideración de esa soberanía un sistema de contabilidad que cuenta con las siguientes características técnicas:

- Establece los criterios y las líneas generales para el registro contable de las operaciones financieras, así como para la emisión de información contable y de Cuenta Pública para los tres órdenes de gobierno.

- Propone un marco normativo claro en su enfoque y dirección, pero flexible para incorporar reglas, instrumentos y criterios actualizados como lo exige la dinámica de la gestión pública.
- Asume como premisa básica el registro y la valuación del patrimonio del Estado.
- Implica la adopción de un modelo contable promotor de mejores prácticas nacionales e internacionales, para lo cual considera, entre otros elementos, el devengado contable como base para el registro y tratamiento valorativo de los hechos económico-financieros; el reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos públicos; el patrimonio del estado; y la aplicación de postulados básicos de contabilidad gubernamental
- En materia de Cuenta Pública establece la información mínima que debe integrar el documento, y que la información presupuestaria y programática que forme parte del mismo, deberá relacionarse en lo conducente con los objetivos y prioridades de la Planeación Nacional y Estatal.
- Prevé que las Cuentas Públicas de la federación, los estados, los municipios y el Distrito Federal incluyan los resultados de la evaluación del desempeño, de conformidad con lo estipulado en las Leyes de Coordinación Fiscal y Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Sobre esta base se busca que los entes públicos de los órdenes de gobierno dispongan de una contabilidad armónica que refleje los activos, pasivos, ingresos y gastos.

Asimismo, se precisa el contenido de la Cuenta Pública a efecto de que el Poder Legislativo de cada orden de gobierno cuente con mejores elementos para fiscalizar el gasto público y dar seguimiento a los registros contables del gasto.

1. Objeto de la ley

En la iniciativa que se presenta se establecen los criterios generales para la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los tres órdenes de gobierno, a efecto de lograr su adecuada armonización. Bajo el esquema que se propone, se facilita el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos con el fin de medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos, la administración de la deuda pública, así como las obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.

2. Sistemas contables

Se propone que el Sistema de Contabilidad Gubernamental sea la herramienta esencial de apoyo para la toma de decisiones sobre las finanzas públicas. Dicho sistema refleja la aplicación de los principios y normas contables generales y específicas bajo los estándares nacionales e internacionales vigentes, propiciando su actualización a través del marco institucional que se explica más adelante.

Por otra parte, por primera vez, se busca que la información contable mantenga estricta congruencia con la información presupuestaria. Con esta característica, los sistemas contables podrán emitir, 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.

Asimismo, se prevé que los sistemas contables permitan los registros con base acumulativa para la integración de la información financiera, así como un registro y control de los inventarios de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.

Adicionalmente, la iniciativa incluye disposiciones que establecen los parámetros bajo los cuales deberá llevarse la contabilidad gubernamental. Se precisa que ésta tomará como base un marco conceptual que constituye la referencia para el registro, valuación, presentación y revelación de la información financiera, el cual contendrá postulados

básicos. Dichos postulados serán el sustento técnico de la contabilidad gubernamental para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables, así como para organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información clara, concisa, oportuna y veraz.

3. Registro patrimonial

Además de contener disposiciones respecto al registro de la información contable, financiera y presupuestaria, el proyecto incluye otro elemento fundamental: un registro patrimonial que apoye la toma de decisiones. Se establece un esquema bajo el cual se registrarán únicamente los bienes que tienen impacto en la toma de decisiones sobre el haber del gobierno, sin que por ello se deje fuera el control de algunos bienes de carácter arqueológico, cultural o histórico bajo el resguardo de los entes públicos.

Por ello, se prevé que existan registros contables, en cuentas específicas del activo, de los bienes muebles e inmuebles destinados a un servicio público, incluyendo equipo de cómputo y vehículos. Para mayor certeza, los registros contables deberán reflejar la alta y baja de bienes en el inventario de los entes públicos. Con independencia de esos registros, se llevará un registro auxiliar de los bienes que, por su naturaleza, sean inalienables e imprescriptibles, como lo son los monumentos arqueológicos, artísticos e históricos.

Tanto el registro contable de los bienes destinados a un servicio público, como el auxiliar deberán ser consistentes con el inventario físico de los mismos. Así, la iniciativa impone la obligación de levantar los inventarios correspondientes a efecto de que se transparenten los bienes muebles e inmuebles con los que cuenta el gobierno. Inclusive, se prevé un mecanismo para el caso de los bienes que, por la fecha de su adquisición, no han sido registrados al momento que una administración saliente debe entregarle a la entrante.

4. Información financiera periódica y Cuenta Pública

Sin duda, contar con información para la toma de decisiones es pieza clave para que las administraciones de los tres órdenes de gobierno actúen con eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos. Por ello, no sólo se prevé que los sistemas contables tengan la capacidad de generar información en tiempo real, sino que la iniciativa también es explícita en cuanto a la calidad de la misma. En este sentido, se contempla el nivel de desagregación que los sistemas contables deben producir de forma periódica en cuanto a la información contable, presupuestaria y programática, tomando en cuenta las diferencias que exige cada nivel de gobierno.

Tomando en cuenta el nuevo propósito central de la información contable; servir a la toma de decisiones sobre las finanzas públicas, se consideró que el nivel de desagregación requerido para los reportes periódicos del sistema sería el punto de partida para la integración de la Cuenta Pública. En congruencia con ello, la iniciativa establece que los estados financieros y demás información presupuestaria, programática y contable que emanen de los registros de los entes públicos, serán la base para la emisión de informes periódicos y para la formulación de la Cuenta Pública anual.

5. Resultados

Recientemente, se han realizado diversas reformas, incluyendo la constitucional de mayo de 2008, en las que se ha dado relevancia a la administración de los recursos públicos hacia resultados. En congruencia con dichas reformas, se considera que la Cuenta Pública no sólo debe reflejar los registros y cifras correspondientes a los ingresos y gastos del sector público, sino también relacionarla con los objetivos y prioridades de la planeación del desarrollo.

Asimismo, se considera que la Cuenta Pública informa no sólo al Congreso de la Unión, y a las legislaturas de los estados, sino también a la sociedad en general. Por tal motivo y, al ser el reporte definitivo de ingresos y gastos del gobierno, la iniciativa prevé que

las cuentas públicas incluyan, con base en indicadores, los resultados de la evaluación del desempeño de los programas federales, estatales y municipales.

6. Marco institucional

La contabilidad gubernamental está en constante desarrollo, por lo que fue necesario que la iniciativa contemplara un mecanismo lo suficientemente dinámico para que México se ajuste a las nuevas tendencias en la materia. Al realizar los estudios correspondientes, se advirtió que, al ser de carácter general, las disposiciones que complementen la ley de contabilidad gubernamental deberían adquirir fuerza legal en los tres órdenes de gobierno.

Así, se diseñó un esquema flexible, pero contundente, con dos elementos esenciales: (i) un marco institucional incluyente y (ii) la obligación de adoptar e implementar las disposiciones que deriven de ese marco. En cuanto al marco institucional, se prevé la creación del Consejo Nacional de Armonización Contable, el cual contará con un Secretario Técnico que será la instancia que formulará los proyectos de los diversos instrumentos que emita el Consejo. Adicionalmente, se contempla la existencia de un Comité Consultivo que tenga la facultad de opinar los proyectos que se someterán a aprobación del Consejo.

El Consejo, como instancia final de aprobación, se integra por representantes de la federación, las entidades federativas y los municipios, es decir, refleja las perspectivas de los tres órdenes de gobierno. El Secretario Técnico es el encargado de la investigación y estudio que, en el marco de la ley, elaborará los proyectos recogiendo las necesidades de los tres órdenes de gobierno, las mejores prácticas nacionales e internacionales y buscando la claridad y transparencia de los sistemas contables y las cuentas públicas. Por su parte, el Comité Consultivo, representa la visión de los actores relevantes en la aplicación de las decisiones que emita el Consejo, por lo que se integra por representantes estatales, municipales y profesionales expertos.

En lo relativo a la obligación de adoptar e implementar las disposiciones que emita el Consejo, se considera oportuno hacer notar que éstas no gozan de aplicación directa, pues la naturaleza del Consejo lo impide. Por ello, la iniciativa prevé que tanto la federación, las entidades federativas y municipios adopten e implementen las decisiones del Consejo de forma tal que éstas cuenten con obligatoriedad en sus respectivos niveles de gobierno.

Por ejemplo, el Consejo tiene facultades para emitir el plan de cuentas; sin embargo, dicho plan no será obligatorio, hasta en tanto la Federación, las entidades federativas y los municipios no emitan, en el ámbito de sus respectivas atribuciones, el acto que le dé valor legal. Lo anterior podría significar que, una vez que el Consejo emita una decisión, el gobernador del estado, el secretario de finanzas, la legislatura o la entidad que corresponda, deberán hacer lo propio para reflejar el contenido de dicha decisión en un instrumento legal de carácter obligatorio para los sujetos de la norma.

Cabe señalar que la implementación de las decisiones del Consejo es esencial para mantener vigente y actualizar la contabilidad en los tres órdenes de gobierno, por lo que la iniciativa prevé que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no inscriba las obligaciones de entidades federativas y municipios en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios a que se refiere el artículo 9 de la Ley de Coordinación Fiscal.

7. Información y transparencia

Con independencia de que la información en materia contable y presupuestaria se encuentra sujeta a las disposiciones aplicables en materia de transparencia, la iniciativa prevé que los entes públicos de los tres órdenes de gobierno organicen, sistematicen y difundan la información que generen, al menos, trimestralmente en sus respectivas páginas electrónicas de Internet. Asimismo, se prevé que esta obligación se cumpla con

independencia de las obligaciones que los Ejecutivos federal, locales y municipales tengan de reportar a sus respectivos poderes legislativos.

8. Sanciones

La iniciativa que se somete a consideración de esa soberanía incluye disposiciones sobre las sanciones que se impondrán en caso de que se incumpla con lo dispuesto en la ley.

Particularmente y con independencia de las faltas administrativas o delitos que se pudieran configurar en el marco de otras disposiciones aplicables, se establece un catálogo de conductas sancionables.

9. Transitoriedad

Como se ha expresado anteriormente, la iniciativa contiene múltiples disposiciones que representan un cambio sustantivo en la forma que actualmente se lleva la contabilidad gubernamental. Por ello, se establece una implementación progresiva de las obligaciones que adquieren los entes públicos en el marco de la ley que se propone. Dicha progresividad se ve reflejada en las disposiciones transitorias del decreto por el que se expide la ley.

Vale aclarar que, para lograr una adecuada contabilidad gubernamental, es necesario coordinar los momentos en los que el Consejo expide las normas complementarias de la ley, los pasos que tienen que seguir los entes públicos y el desarrollo de la herramienta tecnológica a través de la cual se aplicarán los nuevos sistemas contables para la generación de reportes en tiempo real. Para lograr dicha coordinación, el artículo tercero transitorio establece los plazos que tiene el Consejo para emitir las disposiciones necesarias para lograr la total aplicación de la ley. En sincronía con esos

plazos, el artículo cuarto establece la progresividad a la que se sujeta la aplicación de los nuevos sistemas contables, los cuales podrán generar reportes en tiempo real en las fechas señaladas en el artículo quinto transitorio.

En este sentido, se considera que la iniciativa que se somete a consideración de esa soberanía incorpora los estándares más avanzados en la contabilidad gubernamental; contribuye a un mejor control de los recursos financieros y el patrimonio de los entes públicos; y transparenta el ejercicio de los recursos públicos. Con ello, los poderes de los tres órdenes de gobierno deberán registrar puntualmente sus operaciones presupuestarias; contar con un sistema contable que sirva para la mejor toma de decisiones en las finanzas públicas en beneficio de la sociedad; y transparentar los movimientos que se realizan con los recursos y el patrimonio públicos.

Por lo anteriormente expuesto, y con fundamento en la fracción II del artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sometemos a consideración de esta soberanía la siguiente iniciativa de **LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**.

ESTRUCTURA DE LA LEY

TITULO PRIMERO

Objeto y Definición de la Ley

CAPÍTULO ÚNICO

Disposiciones Generales

TITULO SEGUNDO

De la Rectoría de la Armonización Contable

CAPÍTULO I

Del Consejo Nacional de Armonización Contable

CAPÍTULO II

Del Secretario Técnico

CAPÍTULO III

Del Comité Consultivo

CAPÍTULO IV

Del Procedimiento para la Emisión de Disposiciones y para el Seguimiento de su Cumplimiento

TÍTULO TERCERO

De la Contabilidad Gubernamental

CAPÍTULO I

Del Sistema de Contabilidad Gubernamental

CAPÍTULO II

Del Registro Patrimonial

CAPÍTULO III

Del Registro Contable de las Operaciones

TÍTULO CUARTO

De la Información Financiera Gubernamental y la Cuenta Pública

CAPÍTULO I

De la Información Financiera Gubernamental

CAPÍTULO II

Del Contenido de la Cuenta Pública

TÍTULO QUINTO

De las Sanciones

CAPÍTULO ÚNICO

Transitorios

LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**TEXTO VIGENTE**

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2008

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

SE EXPIDE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y SE DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA.

Artículo Primero.- Se expide la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Ley General de Contabilidad Gubernamental

TÍTULO PRIMERO Objeto y Definiciones de la Ley

CAPÍTULO ÚNICO Disposiciones Generales

Artículo 1.- La presente Ley es de orden público y tiene como objeto establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización.

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

Los gobiernos estatales deberán coordinarse con los municipales para que éstos armonicen su contabilidad con base en las disposiciones de esta Ley. El Gobierno del Distrito Federal deberá coordinarse con los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales. Las entidades federativas deberán respetar los derechos de los municipios con población indígena, entre los cuales se encuentran el derecho a decidir las formas internas de convivencia política y el derecho a elegir, conforme a sus normas y, en su caso, costumbres, a las autoridades o representantes para el ejercicio de sus propias formas de gobierno interno.

COMENTARIO

Los dictámenes de la Ley General de Contabilidad Gubernamental fueron aprobados y publicados:

- 1. El 25 de Noviembre de 2008 por la Cámara de Diputados; y el**
- 2. El 11 de Diciembre de 2008 por la Cámara de Senadores**

3. El Ejecutivo Federal por su parte publicó el Decreto respectivo en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 2008, entrando en vigor el 1 de Enero de 2009

La Ley General de Contabilidad Gubernamental contenida en el Dictamen aprobado, es importante en razón de que se podrá construir un sistema a partir del cual se podrá facilitar a los ciudadanos el conocimiento de ingresos, activos, gastos y el patrimonio de las Instituciones del Gobierno Federal, Estatal y Municipal, asimismo conocer sobre el ejercicio del gasto público y bienes de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

En el presente artículo se comenta que esta Ley es de orden público, entendiéndose por orden público, el concepto que de acuerdo a la dogmática jurídica se refiere al conjunto de normas e instituciones que no pueden ser alterados ni por los individuos, es decir, no está bajo el imperio de la autonomía de la voluntad personal ni por la aplicación del derecho extranjero.

Lo que sí queda claro, es que las normas de orden público son esenciales para la conservación del bienestar social; que existen en interés a la sociedad por oposición a las que se legislan para el interés individual. Se persigue una situación de coexistencia pacífica entre la población, se anhela la paz pública, el orden común y una sana convivencia comunitaria. Por ello, e insistiendo en el concepto, el orden público se refiere al interés protegido por el Estado en función de la defensa de derechos y principios socialmente valiosos por encima de aquellos particularmente legítimos, pero fundamentalmente individuales.¹

El objeto de la Ley, es establecer los criterios generales que regirán la Contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización.

¹ Eduardo Campos, 13 de Febrero de 2008 el Siglo de Durango Compañía Editora de la Laguna S.A. de C.V.

Así mismo, en el tercer párrafo de este artículo se expresa que los gobiernos estatales deberán coordinarse con los municipales para que estos armonicen su contabilidad con base en las disposiciones de la propia Ley, puntualizando que los primeros deberán respetar los derechos de los municipios con población indígena², en lo político, en su cultura, en sus costumbres, en la forma de elegir sus formas de gobierno interno. Cabe señalar que para normar esta circunstancia en el Estado de Oaxaca, se creó la Ley de Derechos de los Pueblos y Comunidades Indígenas del Estado de Oaxaca, la cual fue publicada en el Extra del Periódico Oficial del Estado el viernes 19 de junio de 1998.

Artículo 2.- Los entes públicos aplicarán la contabilidad gubernamental para facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos y, en general, contribuir a medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos, la administración de la deuda pública, incluyendo las obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.

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

COMENTARIO³

En este contexto, el Ejecutivo Federal en el marco de la Reforma Hacendaria por los que Menos Tienen, impulsó reformas a la Constitución en materia de contabilidad gubernamental, gasto público y fiscalización, que tienen como objetivos últimos mejorar sustancialmente la forma en que el Gobierno gasta los recursos que le proveen los contribuyentes. Estas reformas incluyeron:

- El Artículo 73 de la Constitución fue reformado para dotar de facultades al Congreso de la Unión para legislar en materia de contabilidad gubernamental y alcanzar la armonización de las cuentas públicas de los tres niveles de gobierno. Se trata de una adición de la fracción XXVIII del Artículo 73 Constitucional, publicada en el DOF el 8 de Mayo de 2008, otorgándose al Congreso de la Unión la atribución de legislar en materia de contabilidad gubernamental, para lograr su armonización a nivel nacional y fijando como plazo un año para legislar al respecto.

² Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 2008

- Se reformó el Artículo 79 Constitucional para fortalecer las facultades de la Auditoria Superior de la Federación, precisando su competencia para llevar a cabo sus funciones de fiscalización cuando se trate de recursos federales ejercidos por entes públicos que no sean federales –entidades federativas, municipios, órganos político administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, órganos autónomos y entidades paraestatales.

- Se fortaleció la capacidad técnica e independencia de los órganos de fiscalización de los congresos locales, y se sujetó su actuación a principios de imparcialidad y legalidad, entre otros.
- Se reformó el Artículo 134 Constitucional para prever que todos los entes públicos de los tres órdenes de gobierno observen principios de eficiencia, eficacia, transparencia y honradez en la administración y ejercicio de recursos públicos, para lograr los objetivos a los que estén destinados.

Junto con las reformas relacionadas con la armonización contable y fiscalización local, la Reforma Hacendaria por los que Menos Tienen incluyó disposiciones para implantar un presupuesto con enfoque en resultados en los tres órdenes de gobierno.

En este contexto, la reforma constitucional al artículo 73, origen fundamental del Consejo Nacional para la Armonización Contable (CONAC), atendió a la necesidad de armonizar la información contable nacional, y por consiguiente dotó al Congreso de la Unión de facultades para expedir leyes que rijan la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, patrimonial, y de ingresos y egresos, por parte de la federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales. Lo anterior como un compromiso derivado de la Reforma Hacendaria.

El propósito es que todas las entidades públicas apliquen los principios, reglas e instrumentos de la contabilidad gubernamental para facilitar tanto el registro y la fiscalización de sus activos, pasivos, ingresos y gastos, como mediciones de aspectos como la eficacia, economía y eficiencia del gasto y los ingresos públicos, la administración de la deuda pública (incluyendo las obligaciones contingentes) y el patrimonio general del Estado.

Para ello, la Ley obliga a que las distintas instancias de gobierno, en clara muestra de su compromiso con la transparencia y la rendición de cuentas, trabajen conjuntamente en la superación de las múltiples diferencias conceptuales, normativas y técnicas que hasta ahora registran los distintos sistemas contables y de rendición de cuentas.

Ente Público

Se considera ente público a toda dependencia o entidad gubernamental, plenamente identificable, que ha sido creado por mandato Constitucional, Ley o Decreto.⁴

Contabilidad Gubernamental

Técnica destinada a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del Estado. Registro sistematizado de operaciones derivadas de los recursos financieros asignados a instituciones de la administración pública, se orienta a la obtención e interpretación de los resultados y sus respectivos estados financieros que muestran la situación patrimonial de la administración pública.⁵

Normas internacionales de contabilidad (nic)

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Las (**nic**) no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.⁶

³ <http://www.indetec.gob.mx/cpff/verNotas.asp?key=93>

⁴ http://normateca.ife.org.mx/normanet/files_disp/13/47/l.-

⁵ INDETEC: Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, organismo público del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

⁶ <http://www.monografias.com/trabajos12/norin/norin.shtml>

Planeación Financiera

La planeación financiera es una herramienta de dirección indispensable para definir el rumbo que debe seguir una organización para alcanzar sus objetivos estratégicos mediante un accionar armónico de todos sus integrantes y funciones. Su implantación eficaz la convierte en el más importante instrumento de comunicación organizacional, tanto internamente como también para los terceros que necesitan tomar decisiones (créditos, emisión y suscripción de acciones y bonos de deuda, etc.) en función de sus planes. Es también un excelente impulsor del aprendizaje

continuo que los procesos de cambio permanente exigen a toda organización para mantenerse competitiva en un entorno cada vez más globalizado.⁷

Control

En el marco de la administración pública el *Control* se refiere a aquellos elementos que se adoptan para cuidar los recursos, obtener información suficiente, oportuna y confiable, promover la eficiencia en las actividades y asegurar el apego a las leyes, normas y políticas vigentes, con la finalidad de lograr el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos por el gobierno.⁸

Análisis

Un análisis es el acto de separar las partes de un elemento para estudiar su naturaleza, su función y/o su significado. El análisis financiero de un ente económico, por ejemplo, busca establecer el estado de la economía interna del ente, con el propósito de interpretarlo y efectuar las recomendaciones que procedan a los niveles jerárquicos correspondientes, para la toma de futuras decisiones.⁹

Fiscalización

La fiscalización o función fiscalizadora se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía.¹⁰

⁷ http://www.ebc.mx/img/edcontinua/C_Planeacion_Financiera.pdf

⁸ http://www.elocal.gob.mx/wb2/ELOCAL/ELOC_El_control_de_los_recursos_fed_en_el_amb_mpal

⁹ <http://www.definicionabc.com/ciencia/analisis.php>

¹⁰ <http://es.wikipedia.org/wiki/Fiscalizaci%C3%B3n>

Artículo 3.- La contabilidad gubernamental determinará la valuación del patrimonio del Estado y su expresión en los estados financieros.

COMENTARIO

EL PATRIMONIO DEL ESTADO.¹¹

Definición

Es el conjunto de elementos materiales e inmateriales tanto del dominio público, como del privado, cuya titularidad es del Estado, ya sea en forma directa o indirecta (a través de organismos descentralizados o sociedades mercantiles del Estado) que le sirven para el cumplimiento de sus actividades y cometidos.

Elementos

Dentro del patrimonio del Estado, se encuentran los siguientes elementos:

I.- El territorio y todas las partes integrantes del mismo:

- 1 . La superficie terrestre, delimitada por las fronteras negociadas o naturales,
- 2.- El subsuelo y todos los minerales, hidrocarburos, aguas subterráneas y elementos radioactivos.
- 3.-La plataforma continental que es la prolongación del territorio por debajo de las aguas marítimas,
- 4- Las islas, incluyendo los arrecifes y cayos;
- 5.-El mar territorial; 12 millas marinas
- 6.-El mar patrimonial; 200 millas a partir de la línea base de la cual comienza el mar territorial, y zonas económica exclusiva. En estos dos elementos se encuentran también la flora y la fauna marítima;
- 7.- El subsuelo del mar territorial y del mar patrimonial;
- 8.-El espacio aéreo;
- 9.- Todos los bienes cuya titularidad directa o indirecta sea del Estado.
- 10.-Los ingresos del Estado por vías de Derecho Público y Privado.
- 11.-El conjunto de Derechos de los que el Estado es titular.
- 12.- Los bienes del dominio privado.

Régimen jurídico.

El patrimonio del Estado, está sujeto fundamentalmente a un régimen de Derecho Público, basado en las disposiciones de los Artículos 27 y 42 a 48 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ese régimen no está sistematizado y unificado, sino que está integrado por muchísimas leyes derivadas de párrafos o fracciones del mismo Artículo 27.

Base Constitucional

La base constitucional está fundamentalmente en el Artículo 27, pero también existen aspectos relativos a esta cuestión en el Artículo 73, y en cuanto al aspecto territorial y las partes integrantes de la Federación están reguladas por los Artículos 42 a 48 de la propia Constitución. Se tienen que considerar además una serie de leyes que integran un marco jurídico en materias en las que se disponen o administran esos elementos patrimoniales.

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

- I. Armonización: 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;
 - II. Catálogo de cuentas: el documento técnico integrado por la lista de cuentas, los instructivos de manejo de cuentas y las guías contabilizadoras;
 - III. Comité: el comité consultivo;
 - IV. 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;
- ¹¹ <http://mx.answers.yahoo.com/question/index?qid=20070409150202AA6XEhA>
- V. Consejo: el consejo nacional de armonización contable;
 - VI. Costo financiero de la deuda: los intereses, comisiones u otros gastos, derivados del uso de créditos;
 - VII. Cuentas contables: las cuentas necesarias para el registro contable de las operaciones presupuestarias y contables, clasificadas en activo, pasivo y hacienda pública o patrimonio, y de resultados de los entes públicos;

- VIII.** Cuentas presupuestarias: las cuentas que conforman los clasificadores de ingresos y gastos públicos;
- IX.** Cuenta pública: el documento a que se refiere el artículo 74, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como el informe que en términos del artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos rinde el Distrito Federal y los informes correlativos que, conforme a las constituciones locales, rinden los estados y los municipios;
- X.** Deuda pública: las obligaciones de pasivo, directas o contingentes, derivadas de financiamientos a cargo de los gobiernos federal, estatales, del Distrito Federal o municipales, en términos de las disposiciones legales aplicables, sin perjuicio de que dichas obligaciones tengan como propósito operaciones de canje o refinanciamiento;
- XI.** Endeudamiento neto: la diferencia entre el uso del financiamiento y las amortizaciones efectuadas de las obligaciones constitutivas de deuda pública, durante el período que se informa;
- XII.** Entes públicos: los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la Federación y de las entidades federativas; los 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;
- XIII.** Entidades federativas: los estados de la Federación y el Distrito Federal;
- XIV.** Gasto comprometido: el momento contable del gasto que refleja la aprobación por autoridad competente de un acto administrativo, u otro instrumento jurídico que formaliza una relación jurídica con terceros para la adquisición de bienes y servicios o ejecución de obras. En el caso de las obras a ejecutarse o de bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá, durante cada ejercicio;
- XV.** Gasto devengado: el momento contable del gasto que refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obras oportunamente contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas;
- XVI.** Gasto ejercido: el momento contable del gasto que refleja la emisión de una cuenta por liquidar certificada debidamente aprobada por la autoridad competente;
- XVII.** Gasto pagado: el momento contable del gasto que refleja la cancelación total o parcial de las obligaciones de pago, que se concreta mediante el desembolso de efectivo o cualquier otro medio de pago;
- XVIII.** Información financiera: la información presupuestaria y contable expresada en unidades monetarias, sobre las transacciones que realiza un ente público y los eventos económicos identificables y cuantificables que lo afectan, la cual puede representarse por reportes, informes, estados y notas que expresan su situación financiera, los resultados de su operación y los cambios en su patrimonio;
- XIX.** Ingreso devengado: el que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros ingresos por parte de los entes públicos;

- XX.** Inventario: la relación o lista de bienes muebles e inmuebles y mercancías comprendidas en el activo, la cual debe mostrar la descripción de los mismos, códigos de identificación y sus montos por grupos y clasificaciones específicas;
- XXI.** Lista de cuentas: la relación ordenada y detallada de las cuentas contables, mediante la cual se clasifican el activo, pasivo y hacienda pública o patrimonio, los ingresos y gastos públicos, y cuentas denominadas de orden o memoranda;
- XXII.** Manuales de contabilidad: los documentos conceptuales, metodológicos y operativos que contienen, como mínimo, su finalidad, el marco jurídico, lineamientos técnicos y el catálogo de cuentas, y la estructura básica de los principales estados financieros a generarse en el sistema;
- XXIII.** Normas contables: los lineamientos, metodologías y procedimientos técnicos, dirigidos a dotar a los entes públicos de las herramientas necesarias para registrar correctamente las operaciones que afecten su contabilidad, con el propósito de generar información veraz y oportuna para la toma de decisiones y la formulación de estados financieros institucionales y consolidados;
- XXIV.** Órganos autónomos: las personas de derecho público con autonomía en el ejercicio de sus funciones y en su administración, creadas por disposición expresa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a los que se asignen recursos del Presupuesto de Egresos de la Federación a través de los ramos autónomos, así como las creadas por las constituciones de los estados o el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;
- XXV.** Plan de cuentas: el documento en el que se definirán los dos primeros agregados a los que deberán alinearse las listas de cuentas que formularán los entes públicos;
- XXVI.** Planeación del desarrollo: el Plan Nacional de Desarrollo, así como los planes de desarrollo de las entidades federativas, de los municipios y de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, conforme resulte aplicable a cada orden de gobierno;
- XXVII.** Postulados básicos: los elementos fundamentales de referencia general para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables;
- XXVIII.** Secretaría de Hacienda: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Gobierno Federal;
- XXIX.** Sistema: el sistema de contabilidad gubernamental que cada ente público utiliza como instrumento de la administración financiera gubernamental.

COMENTARIO

La utilidad de este artículo se traduce en el hecho de definir diferentes conceptos, lo cual le da claridad y precisión a la propia Ley, evitando ambigüedades o interpretaciones subjetivas en su aplicación de los conceptos más usuales utilizados en el ejercicio de la contabilidad.

Es relevante destacar a que entes públicos es aplicable el contenido de la Ley, quedando incluidos aquí entre otros, los entes autónomos tanto de la federación como de las entidades federativas.

Artículo 5.- La interpretación de esta Ley, para efectos administrativos, corresponde a la Secretaría de Hacienda y a la Secretaría de la Función Pública, en el ámbito de sus respectivas atribuciones.

A falta de disposición expresa en esta Ley, se aplicará supletoriamente la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

COMENTARIO

La presente Ley fue aprobada por la Legislatura Federal en el marco de la Reforma Hacendaria propuesta por el Ejecutivo Federal, en nuestra opinión debiera considerarse la importancia de que la interpretación de la misma correspondiera no solo a la Secretaría de Hacienda y a la Secretaría de la Función Pública, sino también a la Auditoría Superior de la Federación, dado que este Ente está subordinado a la H. Cámara de Diputados Federal misma que integra un Poder distinto al Ejecutivo, tomando en cuenta entre otros aspectos relevantes que este último es quien ejerce con mucho la mayor parte del presupuesto y, por lo tanto la función interpretativa y fiscalizadora íntegra debe recaer en un ente externo por los beneficios que ello conlleva, entre otros, el de la Independencia Mental en su actuación profesional.

TÍTULO SEGUNDO **De la Rectoría de la Armonización Contable**

CAPÍTULO I **Del Consejo Nacional de Armonización Contable**

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

Los miembros del consejo y del comité no recibirán remuneración alguna por su participación en los mismos.

COMENTARIO

El Consejo como órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad tiene por objeto la emisión de las Normas Contables, las cuales se encuentran definidas en el artículo 4 fracción XXIII de la propia Ley.

Un dato interesante consignado en este artículo, es el hecho de que los miembros del consejo y del comité desempeñarán su cargo de manera honorífica.



¹² indetec: Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas

Artículo 7.- Los entes públicos adoptarán e implementarán, con carácter obligatorio, en el ámbito de sus respectivas competencias, las decisiones que tome el consejo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley, dentro de los plazos que éste establezca.

Los gobiernos federal y de las entidades federativas publicarán en el Diario Oficial de la Federación y en los medios oficiales escritos y electrónicos de difusión locales, respectivamente, las normas que apruebe

el consejo y, con base en éstas, las demás disposiciones que sean necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en esta Ley.

COMENTARIO

Las decisiones que tome el Consejo en materia de armonización contable tienen carácter obligatorio para los entes públicos, atendiendo al contenido del artículo 9 de la propia Ley.

La difusión de las normas para la armonización contable se realizará a nivel federal a través del Diario Oficial de la Federación y para el caso de los Estados como Oaxaca a través de su Periódico Oficial, así como de los medios electrónicos de difusión local.

Artículo 8.- El consejo se integra por:

- I. El Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el consejo;
- II. Los subsecretarios de Egresos, Ingresos y de Hacienda y Crédito Público, de la Secretaría de Hacienda;
- III. El Tesorero de la Federación;
- IV. El titular de la unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda responsable de la coordinación con las entidades federativas;
- V. Un representante de la Secretaría de la Función Pública;
- VI. Cuatro gobernadores de las entidades federativas de los grupos a que se refiere el artículo 20, fracción III, de la Ley de Coordinación Fiscal, conforme a lo siguiente:
 - a) Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos uno y tres;
 - b) Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos dos y cuatro;
 - c) Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos cinco y siete;
 - d) Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos seis y ocho;
- VII. Dos representantes de los ayuntamientos de los municipios o de los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal elegidos por los otros miembros del consejo, quienes deberán ser servidores públicos con atribuciones en materia de contabilidad gubernamental del ayuntamiento u órgano político-administrativo que corresponda, y
- VIII. Un secretario técnico, quien tendrá derecho a voz, pero no a voto.

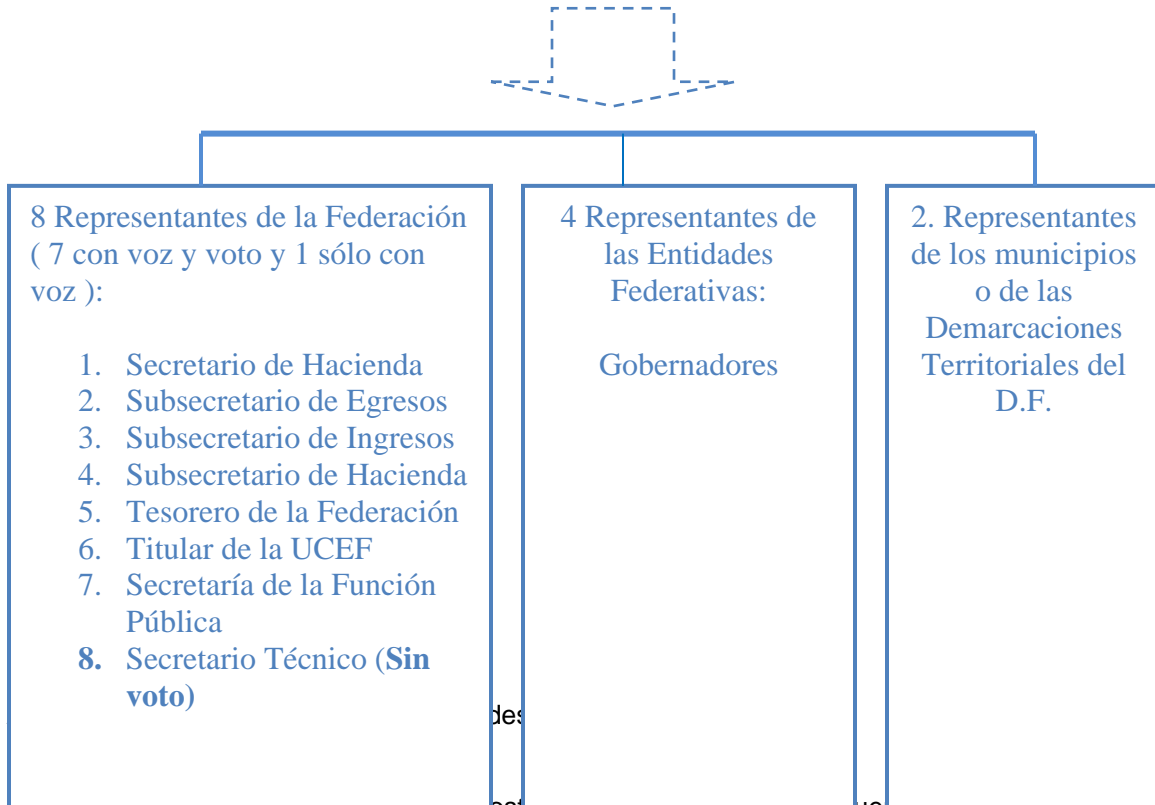
Los cuatro gobernadores de las entidades federativas, así como el representante de los municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal durarán en su encargo 2 años. Los gobernadores ocuparán sus puestos en el consejo y serán sustituidos, en el orden alfabético de las entidades federativas que integren los respectivos grupos.

Los miembros del consejo podrán ser suplidos por servidores públicos que ocupen el puesto inmediato inferior al del respectivo miembro. Los gobernadores podrán ser suplidos únicamente por los respectivos secretarios de finanzas o equivalentes.

COMENTARIO

En este artículo se consigna como se integra el Consejo Nacional para la Armonización Contable (CONAC), considero que debió haberse incluido la participación de la Auditoría Superior de la Federación, así como de las Auditorías Superiores de las Entidades Federativas y del Distrito Federal, como integrantes del mismo, toda vez que se trata de órganos técnicos que pertenecen a un poder ajeno al poder ejecutivo, que es quien ejerce el mayor porcentaje del presupuesto nacional y de los presupuestos estatales y que por lo tanto, como órganos fiscalizadores poseen mayor *Independencia Mental* en la función normativa y fiscalizadora de los recursos públicos.

Estructura del Consejo Nacional de Armonización Contable



En 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;

- II. Emitir los requerimientos de información adicionales y los convertidores de las cuentas contables y complementarias, para la generación de información necesaria, en materia de finanzas públicas, para el sistema de cuentas nacionales y otros requerimientos de información de organismos internacionales de los que México es miembro.
- III. Emitir lineamientos para el establecimiento de un sistema de costos;
- IV. Emitir las reglas de operación del consejo, así como las del comité;
- V. Emitir su programa anual de trabajo;
- VI. Solicitar la elaboración de estudios al secretario técnico;
- VII. 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;
- VIII. Nombrar a los representantes de los municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal que integren el consejo y el comité, en términos de las reglas de operación y ajustándose a los requisitos que establece esta Ley;
- IX. Analizar y, en su caso, aprobar los proyectos que le someta a consideración el secretario técnico;
- X. Analizar y, en su caso, aprobar las disposiciones para el registro contable de los esquemas de deuda pública u otros pasivos que contraten u operen los entes públicos, y su calificación conforme a lo dispuesto en esta Ley;
- XI. Determinar las características de los sistemas que se aplicarán de forma simplificada por los municipios con menos de veinticinco mil habitantes;
- XII. Realizar ajustes a los plazos para la armonización progresiva del sistema;
- XIII. Determinar los plazos para que la Federación, las entidades federativas, los municipios adopten las decisiones que emita el consejo, y
- XIV. Las demás establecidas en esta Ley.

COMENTARIO

En este artículo, se señalan de manera enunciativa y no limitativa las facultades del Consejo en materia de armonización contable.

Es importante destacar que aquellos municipios que cuenten de acuerdo al último censo oficial realizado por el INEGI con menos de veinticinco mil habitantes, aplicarán un sistema contable de forma simplificada, de acuerdo a lo que se expresa en el artículo 9 fracción XI de la propia Ley, hecho que toma relevancia para el Estado de Oaxaca, pues el mismo cuenta con 545 municipios de los 570 que conforman el Estado, que tienen menos de veinticinco mil habitantes y, de los cuales 418 utilizan en la elección de sus autoridades municipales el método de *usos y costumbres*.

Artículo 10.- El consejo sesionará, cuando menos, tres veces en un año calendario. Su presidente, con apoyo del secretario técnico, realizará las convocatorias que estime pertinentes o resulten necesarias.

Las convocatorias se efectuarán por los medios que resulten idóneos, incluyendo los electrónicos y contendrán, cuando menos, lugar, fecha y hora de la celebración de la sesión, el orden del día y los temas que serán analizados.

En primera convocatoria, existe quórum para que sesione el consejo cuando se encuentren presentes, cuando menos, tres funcionarios de la federación de los citados en las fracciones II a V del artículo 8 de esta Ley; tres de los cuatro gobernadores a que se refiere la fracción VI del mismo precepto legal; y el presidente del consejo.

En segunda convocatoria, existe quórum para que sesione el consejo cuando se encuentren presentes, cuando menos, 7 de sus integrantes, sin importar su procedencia.

Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los miembros del consejo presentes en la reunión. En caso de empate, el presidente del consejo tendrá el voto de calidad. Cuando se trate de proyectos normativos, los miembros del consejo deberán asentar en el acta correspondiente las razones del sentido de su voto en caso de que sea en contra.

Las sesiones del consejo se harán constar en actas que deberán ser suscritas por los miembros que participaron en ellas y se harán públicas a través de internet, en apego a las disposiciones aplicables en materia de transparencia y acceso a la información. El secretario técnico del consejo es responsable de la elaboración de las actas, la obtención de las firmas correspondientes, así como de su custodia y publicación.

COMENTARIO

Un hecho relevante que señala este artículo, es el contenido textual del último párrafo del mismo, donde se consigna que las sesiones del Consejo se harán constar en actas, las cuales serán suscritas por los miembros que participaron en ellas, mismas que se harán públicas a través de INTERNET, hecho que dará transparencia y acceso a la normatividad que se vaya emitiendo en materia de armonización contable, al ubicarse esta información sustantiva en una vitrina pública; así investigadores, académicos, docentes, estudiantes y público en general, podrán consultar y tener acceso directo a toda la información relacionada con el tema.

En la página electrónica del (CONAC), puede apreciarse el desarrollo de las diferentes fechas de la agenda relacionada con el tema de la Armonización Contable.

CAPÍTULO II Del Secretario Técnico

Artículo 11.- El titular de la unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental de la Secretaría de Hacienda fungirá como secretario técnico del consejo y tendrá las facultades siguientes:

- I. 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;
- II. Formular las disposiciones generales respecto de la guarda y custodia de la documentación comprobatoria y justificativa de los registros contables que realicen los entes públicos, en apego al marco jurídico aplicable;
- III. Actualizar las bases técnicas del sistema;
- IV. Precisar los elementos mínimos que deben contener los manuales de contabilidad;
- V. Definir la forma y términos en que los entes públicos integrarán y consolidarán la información presupuestaria y contable;
- VI. Programar los estudios que se consideren indispensables en apoyo del desarrollo normativo y la modernización de la gestión pública, en materia de contabilidad gubernamental;
- VII. Realizar los procesos de consulta no vinculantes sobre los proyectos de normas contables ante las instituciones públicas y colegiadas que se estimen necesarios;
- VIII. Recibir, evaluar y dar respuesta a las propuestas técnicas que presenten el comité, las instituciones públicas y privadas, y los miembros de la sociedad civil;
- IX. Asesorar y capacitar a los entes públicos en lo relacionado con la instrumentación e interpretación de las normas contables emitidas;
- X. Emitir opinión o resolver consultas en los asuntos vinculados con la contabilidad;
- XI. Interpretar las normas contables y disposiciones que son objeto de su función normativa;

- XII. Dar seguimiento, orientar y evaluar los avances en la armonización de la contabilidad, así como en las acciones que realicen los entes públicos para adoptar e implementar las decisiones que emita el consejo;
- XIII. Elaborar 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, y
- XIV. Establecer grupos de trabajo para el mejor desempeño de sus funciones.

COMENTARIO

En este artículo se señalan las facultades que tendrá en materia de contabilidad gubernamental el *Secretario Técnico del Consejo*, las cuales son eminentemente técnicas y se encuentran claramente precisadas y especificadas. Asimismo se precisa quien ocupará dicho cargo, en este caso será el titular de la unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental de la Secretaría de Hacienda.

Es importante destacar que de conformidad con este artículo en su fracción X, corresponde al Secretario Técnico, emitir opinión o resolver consultas en los asuntos vinculados con la contabilidad gubernamental, situación que es saludable, toda vez que en las entidades federativas, concretamente en los órganos de fiscalización, cuando se realizan consultas para tener claridad acerca de la aplicación de la normatividad, las respuestas se tornan burocráticas, carentes de fundamentación legal o bases técnicas, o simplemente no se dan.

¿Quién representa al Secretario Técnico?¹³



La Secretaría Técnica está encomendada a la
**Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes
sobre la Gestión Pública de la SHCP**

¹³ Indetec: Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas

Artículo 12.- El comité se integra por:

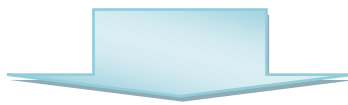
- I. Los miembros de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, a que se refiere la Ley de Coordinación Fiscal, con excepción del Secretario de Hacienda y Crédito Público;
- II. Un representante de los municipios por cada grupo de las entidades federativas a que se refiere el artículo 20, fracción III, de la Ley de Coordinación Fiscal;
- III. Un representante de la Auditoría Superior de la Federación;
- IV. Un representante de las entidades estatales de fiscalización;
- V. El Director General del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas;
- VI. Un representante de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos;
- VII. Un representante del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y
- VIII. Los representantes de otras organizaciones de profesionales expertos en materia contable que sean invitados por el consejo.

COMENTARIO

Se precisa en el presente artículo la integración del Comité Consultivo, quedando integrado dentro de dicho comité, entre otros, el representante de la Auditoría Superior de la Federación y el representante de las entidades estatales de fiscalización, esta situación en lo personal la considero anómala toda vez que dichos órganos técnicos por disposición de la Constitución General de la República y de las Constituciones particulares de los Estados, aunque gozan de autonomía Técnica, de Gestión y Presupuestal, están adscritos a los poderes Legislativos, quienes representan genuinamente los intereses del pueblo de México y son un poder ajeno al Ejecutivo de la Federación y de los Estados; por lo que si como lo especifica el artículo 11 fracción VIII, las propuestas técnicas que se generen en el Comité Consultivo serán recibidas y evaluadas por el Secretario Técnico del Consejo, el trabajo de dicho Comité pasa a segunda instancia y puede en un momento dado no ser tomado en cuenta por el Consejo, no obstante su valía y trascendencia. Con lo anterior pretendemos puntualizar que el Consejo al estar integrado primordialmente por elementos del Poder Ejecutivo no debe ser juez y parte en la aplicación de la normatividad en materia de contabilidad gubernamental y quien debiera dar las opiniones de la interpretación de la referida normatividad es precisamente el Poder Legislativo a través de sus órganos técnicos de fiscalización y no antes del Poder Ejecutivo.

En México más del 90% del presupuesto de egresos es ejercido por el Poder Ejecutivo de la Federación y por el Poder Ejecutivo del los Estados y Municipios, por lo que la herramienta contable y presupuestal para la rendición de cuentas, debe estar regulada y fiscalizada por el Poder Legislativo, por las razones arriba expresadas.

Comité Consultivo Conformación y sus principales Atribuciones¹⁴



- 1.- Los ocho miembros de la CPEF
- 2.- Un representante Municipal por Zona
- 3.- ASF
- 4.- Un representante EFSL
- 5.- INDETEC
- 6.- FNAMECCP
- 7.- IMCP
- 8.- Otros invitados (CINIF y otros)

¹⁴ **Indetec:** Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas

Artículo 13.- El comité tendrá las funciones siguientes, en términos de sus reglas de operación:

- I. Proponer al secretario técnico la creación o modificación de normas contables y de emisión de información financiera;

- II. Emitir opinión sobre las normas contables, de emisión de información financiera y las relativas al registro y valuación del patrimonio que formule el secretario técnico;
- III. Proponer y apoyar las acciones necesarias para la capacitación de los usuarios de la contabilidad gubernamental, y
- IV. Elaborar sus reglas de operación y programa anual de trabajo en atención a las facultades del consejo.

COMENTARIO

En este artículo se precisan las funciones que tendrá el Comité, mismas que corroboran que dicho órgano tiene el carácter de meramente consultivo y que quien en materia de contabilidad gubernamental tiene en sus manos las facultades decisorias es el Consejo. Caben aquí las opiniones ya vertidas en artículos precedentes, respecto de las facultades y funciones en materia de la armonización contable.

CAPÍTULO IV Del Procedimiento para la Emisión de Disposiciones y para el Seguimiento de su Cumplimiento

Artículo 14.- Cuando el consejo o el secretario técnico adviertan la necesidad de emitir nuevas disposiciones o modificar las existentes, este último elaborará el proyecto respectivo.

El secretario técnico someterá el proyecto a opinión del comité, el cual contará con el plazo que se establezca en las reglas de operación para emitir las observaciones que considere pertinentes.

Si, transcurrido el plazo, el comité hubiera emitido observaciones, corresponde al secretario técnico incluir las que estime pertinentes. Una vez incluidas las observaciones o transcurrido el plazo sin que el comité las hubiere emitido, el secretario técnico someterá el proyecto a consideración del consejo para su aprobación.

En caso de que el consejo no apruebe el proyecto en cuestión o determine que deben realizarse modificaciones, devolverá el proyecto al secretario técnico para que realice los ajustes que correspondan.

El consejo, al emitir sus decisiones, tomará en cuenta las características de los municipios con población indígena para que se contribuya al desarrollo y mejoramiento de sus condiciones. Asimismo, el consejo debe asegurarse que sus disposiciones se emitan en pleno respeto a los derechos que la constitución otorga a los pueblos y las comunidades indígenas.

La Secretaría de Hacienda podrá emitir, previa opinión de la Secretaría de la Función Pública, en el ámbito federal, las disposiciones correspondientes, en tanto el consejo decide en definitiva sobre la aprobación del proyecto en cuestión.

COMENTARIO

En este artículo se comenta el proceso para emitir nuevas disposiciones o modificar las existentes, observándose que el Comité consultivo, cuando sea consultado por el Secretario Técnico del Consejo, puede emitir observaciones respecto de los proyectos que se le presenten, correspondiendo al Secretario Técnico incluir las que estime pertinentes, siendo finalmente el Consejo quien apruebe o no los proyectos en cuestión.

Por otra parte, en diferentes regiones del País existen municipios con población indígena, Estados como Oaxaca, tienen asentamientos humanos con alta población indígena y aquí la norma dispone que el Consejo al emitir sus decisiones, debe tomar en cuenta las características de este tipo de municipios, para que la normatividad que se emita contribuya al desarrollo y mejoramiento de sus condiciones.

Comunidades Indígenas

Art. 2 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

- **Son** comunidades integrantes de un pueblo indígena, aquellas que formen una unidad social, económica y cultural, asentadas en un territorio y **que reconocen autoridades propias** de acuerdo con sus usos y costumbres.
- El derecho de los pueblos indígenas a la libre determinación se ejercerá en un marco constitucional de autonomía que asegure la unidad nacional
- El reconocimiento de los pueblos y comunidades indígenas se hará en las constituciones y leyes de las entidades federativas

Artículo 15.- El secretario técnico publicará el plan anual de trabajo del consejo en el Diario Oficial de la Federación y en los medios oficiales de las entidades federativas.

El consejo deberá difundir oportunamente el contenido de los planes de trabajo, las actas de sus sesiones, sus acuerdos, el sentido de las votaciones y la demás información que considere pertinente.

El consejo, por conducto del secretario técnico, llevará un registro de los actos que, en los términos del artículo 7 de esta Ley, realicen los gobiernos de las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal para adoptar e implementar las decisiones del consejo. Para tales efectos, éstos deberán remitir la información relacionada a dichos actos, dentro de un plazo de 15 días hábiles contados a partir de la fecha en la que concluya el plazo que el consejo haya establecido para tal fin.

El secretario técnico publicará la información a que se refiere este artículo en una página de Internet desarrollada expresamente para esos efectos, la cual deberá ser accesible para la población en general.

La Secretaría de Hacienda no podrá inscribir en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios a que se refiere el 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. Para tal efecto, en las solicitudes de registro que presenten las entidades federativas y municipios deberán manifestar bajo protesta de decir verdad que cumplen con las obligaciones requeridas.

COMENTARIO

Es responsabilidad del Secretario Técnico del Consejo publicar la información relativa a los planes de trabajo, las actas de las sesiones, los acuerdos, el sentido de las votaciones y la demás información que considere pertinente en una página de INTERNET desarrollada expresamente para tal fin, con la finalidad de que dicha información se encuentre al alcance de la población en general. Esta disposición es relevante toda vez que pone al alcance de estudiantes, investigadores, académicos, servidores públicos y de la ciudadanía, toda la información relacionada con la normatividad en materia de armonización contable.

En el último párrafo de este mismo artículo se expresa que la Secretaría de Hacienda no podrá inscribir en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios a que se refiere el 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. Esta información tiene trascendencia, dado que como se expresa en el penúltimo párrafo de la citada disposición, el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrán celebrar convenios de coordinación en materia de información de finanzas públicas; siendo a su vez esta información de importancia para instituciones de crédito, proveedores, acreedores y todos aquellos entes económicos que tengan relaciones de negocios con entidades públicas.

TÍTULO TERCERO De la Contabilidad Gubernamental

CAPÍTULO I

Del Sistema de Contabilidad Gubernamental

Artículo 16.- El sistema, al que deberán sujetarse los entes públicos, registrará de manera armónica, delimitada y específica las operaciones presupuestarias y contables derivadas de la gestión pública, así como otros flujos económicos. Asimismo, generará estados financieros, confiables, oportunos, comprensibles, periódicos y comparables, los cuales serán expresados en términos monetarios.

COMENTARIO

La Contabilidad Gubernamental, como una aplicación especializada de la contabilidad, es la técnica que sustenta los sistemas de contabilidad gubernamental y 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 patrimonio; con el fin de generar información financiera que facilite la toma de decisiones y sea un apoyo confiable en la administración de los recursos públicos.

Las características cualitativas son los atributos y requisitos indispensables que debe reunir la información contable y presupuestaria en el ámbito gubernamental; mismas que se observan en la elaboración de los estados financieros.

Es indispensable que la información tenga las siguientes características: *Utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidad*; así como otros atributos asociados a cada una de ellas, como son: *oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, información suficiente, posibilidad de predicción e importancia relativa*.¹⁵

No omitimos comentar que *la utilidad* es la característica fundamental de los estados financieros, es la cualidad de adecuarse a las necesidades comunes del usuario general y constituye el punto de partida para derivar las características cualitativas restantes.

¹⁵ Acuerdo por el que se emite el marco conceptual de contabilidad gubernamental

Artículo 17.- Cada ente público será responsable de su contabilidad, de la operación del sistema; así como del cumplimiento de lo dispuesto por esta Ley y las decisiones que emita el consejo.

COMENTARIO

En nuestra opinión, el presente artículo debiera precisar que áreas de responsabilidad de los entes públicos son las responsables de la contabilidad, toda vez que solo se expresa que *cada ente público es responsable de su contabilidad, de la operación del sistema contable, del cumplimiento de lo dispuesto por la Ley y de las decisiones que emita el Consejo.*

Artículo 18.- El sistema 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.

COMENTARIO

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. El Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), deberá permitir la presentación de la posición financiera y los resultados de operación en forma razonable.

Artículo 19.- Los entes públicos deberán asegurarse que el sistema:

- I. Refleje la aplicación de los principios, normas contables generales y específicas e instrumentos que establezca el consejo;
- II. Facilite el reconocimiento de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos;
- III. Integre en forma automática el ejercicio presupuestario con la operación contable, a partir de la utilización del gasto devengado;
- IV. Permita que los registros se efectúen considerando la base acumulativa para la integración de la información presupuestaria y contable;
- V. Refleje un registro congruente y ordenado de cada operación que genere derechos y obligaciones derivados de la gestión económico-financiera de los entes públicos;

- VI. Genere, 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
- VII. Facilite el registro y control de los inventarios de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.

COMENTARIO

Esta Norma señala lo que debe integrar y reflejar el sistema contable, constituyendo un aspecto importante y trascendente para el control y evaluación de lo realizado, *la integración en forma automática del ejercicio presupuestario con la operación contable*, de esta forma se podrán tomar decisiones inclusive por áreas de responsabilidad, pues podrá conocerse el ejercicio del presupuesto tanto por área de responsabilidad como por partida presupuestal y en su caso, tendrá siempre que darse por los sujetos responsables una explicación razonada del ejercicio del presupuesto en exceso o en defecto, en su caso. También dicha herramienta es importante para el área de auditoría interna o externa, pues permite la evaluación de los entes públicos a través del Control Presupuestal.

Artículo 20.- Los entes públicos deberán contar con manuales de contabilidad, así como con otros instrumentos contables que defina el consejo.

COMENTARIO

En la actualidad contar con *un manual de organización* y específicamente con un *manual de contabilidad* para los entes públicos, es de importancia total, ya que a través de él se pueden resolver innumerables dudas, otorga seguridad a quienes operan el sistema contable acerca de las actividades a realizar, facilita el proceso de capacitación para el personal de nuevo ingreso. Su emisión es una responsabilidad del Consejo, ya que en él se contiene el marco jurídico, los lineamientos técnicos, el catálogo de cuentas y su instructivo, la estructura básica de los principales estados financieros a generarse por el sistema contable, los postulados básicos de la contabilidad gubernamental. También será de su estricta responsabilidad la actualización permanente de su contenido, tal como se infiere de la redacción de los artículos 4 fracción XXII y 9 de la propia Ley.

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

COMENTARIO

Con fecha trece de agosto del año 2009, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), ha aprobado el acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG), el cual se integra por los apartados siguientes:

- I. Características del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental
- II. Sistema de Contabilidad Gubernamental
- III. Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental
- IV. Necesidades de información financiera de los usuarios
- V. Cualidades de la información financiera a producir
- VI. Estados Presupuestarios, Financieros y Económicos a producir y sus objetivos
- VII. Definición de la estructura básica y principales elementos de los estados financieros a elaborar

Artículo 22.- Los postulados tienen como objetivo sustentar técnicamente la contabilidad gubernamental, así como organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información veraz, clara y concisa.

Los entes públicos deberán aplicar los postulados básicos de forma tal que la información que proporcionen sea oportuna, confiable y comparable para la toma de decisiones.

COMENTARIO

El artículo 4 fracción XXVII expresa que los *postulados básicos*, son los elementos fundamentales de referencia general para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables. Asimismo, el artículo 11 fracción I señala como una de las facultades del Secretario Técnico del Consejo elaborar los *postulados básicos*, de forma tal que la información financiera que se genere reúna las características cualitativas ya señaladas en nuestro comentario al artículo 16.

Con fecha 20 de agosto de 2009, se publica en el Diario Oficial de la Federación, el Acuerdo por el que se emiten los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental. (PBCG), entendiéndose por tales, *los elementos fundamentales que configuran el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), teniendo incidencia en la identificación, el análisis, la interpretación, la captación, el procesamiento y el reconocimiento de las transformaciones, transacciones y otros eventos que afectan el ente público.*

CAPÍTULO II

Del Registro Patrimonial

Artículo 23.- Los entes públicos deberán registrar en su contabilidad los bienes muebles e inmuebles siguientes:

- I. Los inmuebles destinados a un servicio público conforme a la normativa aplicable; excepto los considerados como monumentos arqueológicos, artísticos o históricos conforme a la Ley de la materia;
- II. Mobiliario y equipo, incluido el de cómputo, vehículos y demás bienes muebles al servicio de los entes públicos, y
- III. Cualesquiera otros bienes muebles e inmuebles que el consejo determine que deban registrarse.

COMENTARIO

Este artículo obliga a los entes públicos a llevar un registro puntual de lo que comúnmente se denomina contabilidad patrimonial. Sin duda alguna esta obligación expresada en la Ley, obligará a la realización de inventarios periódicos y su actualización correspondiente, así como a la regularización de la documentación que ampare la propiedad del conjunto de bienes muebles e inmuebles de los mismos.

Registro Patrimonial

¿Qué tipo de bienes deben registrarse en la contabilidad armonizada?

- I. Los inmuebles destinados a un servicio público conforme a la normatividad aplicable; **excepto** los considerados como monumentos arqueológicos, artísticos o históricos conforme a la Ley de la materia.
- II. Mobiliario y equipo, incluido el de cómputo, vehículos y demás bienes muebles al servicio de los entes públicos, y
- III. Cualesquiera otros bienes muebles e inmuebles que el Consejo determine que deban registrarse.

Artículo 24.- Los registros contables de los bienes a que se refiere el artículo anterior se realizarán en cuentas específicas del activo.

COMENTARIO

El catálogo de cuentas o plan de cuentas que elabore el secretario técnico y emita el Consejo, es fundamental para el registro de todas las operaciones que realicen los entes públicos, en este caso específico de la contabilidad patrimonial, el plan de cuentas contendrá la relación de cuentas contables para el registro del patrimonio al que se refiere el artículo anterior.

Artículo 25.- Los entes públicos elaborarán un registro auxiliar sujeto a inventario de los bienes muebles o inmuebles bajo su custodia que, por su naturaleza, sean inalienables e imprescriptibles, como lo son los monumentos arqueológicos, artísticos e históricos.

COMENTARIO

Esta disposición señala expresamente la obligación de llevar un registro auxiliar de los bienes muebles e inmuebles que sean inalienables es decir que no se puedan enajenar, e imprescriptibles es decir que no están sujetos a prescripción a favor de alguien, como los monumentos arqueológicos, artísticos e históricos.

Artículo 26.- No se registrarán los bienes señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo; y 42, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ni los de uso común en términos de la Ley General de Bienes Nacionales y la normativa aplicable.

En lo relativo a la inversión realizada por los entes públicos en los bienes previstos en las fracciones VII, X, XI y XIII del artículo 7 de la Ley General de Bienes Nacionales; se efectuará el registro contable de conformidad con lo que determine el consejo.

COMENTARIO

En el primer párrafo de este artículo se expresa lo que no quedará registrado en la contabilidad de los entes públicos. Así también, se expresa en el segundo párrafo del mismo, que el Consejo establecerá las reglas para el registro contable de las inversiones que se realicen en los bienes que se denominan de uso común de acuerdo con la Ley General de Bienes Nacionales, entre otros: los diques, muelles, escolleras, malecones y demás obras de los puertos, cuando sean de uso público; Las presas, diques y sus vasos, canales, bordos y zanjas, construidos para la irrigación, navegación y otros usos de utilidad pública, con sus zonas de protección y derechos de vía, o riberas en la extensión que, en cada caso, fije la dependencia competente en la materia, de acuerdo con las disposiciones legales aplicables; Los caminos, carreteras, puentes y vías férreas que constituyen vías generales de comunicación, con sus servicios auxiliares y demás partes integrantes establecidas en la ley federal de la materia; Las plazas, paseos y parques públicos cuya construcción o conservación esté a cargo del Gobierno Federal y las construcciones levantadas por el Gobierno Federal en lugares públicos para ornato o comodidad de quienes los visiten.

Artículo 27.- Los entes públicos deberán llevar a cabo el levantamiento físico del inventario de los bienes a que se refiere el artículo 23 de esta Ley. Dicho inventario deberá estar debidamente conciliado con el registro contable. En el caso de los bienes inmuebles, no podrá establecerse un valor inferior al catastral que le corresponda.

Los entes públicos contarán con un plazo de 30 días hábiles para incluir en el inventario físico los bienes que adquieran. Los entes públicos publicarán el inventario de sus bienes a través de internet, el cual deberán actualizar, por lo menos, cada seis meses. Los municipios podrán recurrir a otros medios de publicación, distintos al internet, cuando este servicio no esté disponible, siempre y cuando sean de acceso público.

COMENTARIO

*El inventario de la contabilidad patrimonial deberá encontrarse debidamente valuado y deberá coincidir con lo registrado en la contabilidad; esta disposición señala que el valor de los bienes inmuebles no podrá ser inferior al *valor catastral*.*

Los bienes que se adquieran deben incorporarse a la contabilidad y para ello se cuenta con un plazo de 30 días hábiles. Dicho inventario estará sujeto a escrutinio público, toda vez que debe publicarse en INTERNET, debiéndose actualizar dicha información por lo menos cada seis meses. En las comunidades donde no se encuentre disponible el servicio de INTERNET, se puede recurrir a otros medios de publicación siempre y cuando esta medida sea de acceso público.

Lo comentado en el párrafo precedente, toma relevancia pues lo que se pretende es establecer medidas estrictas de *control interno* que eviten robos, extravíos o desvíos de los bienes muebles e inmuebles que forman parte del patrimonio de la entidad.

Artículo 28.- Los registros contables reflejarán, en la cuenta específica del activo que corresponda, la baja de los bienes muebles e inmuebles. El consejo emitirá lineamientos para tales efectos.

COMENTARIO

Es responsabilidad del Consejo emitir los lineamientos para que en los registros contables de los entes públicos, se reflejen adecuadamente las bajas de bienes muebles e inmuebles.

Artículo 29.- Las obras en proceso deberán registrarse, invariablemente, en una cuenta contable específica del activo, la cual reflejará su grado de avance en forma objetiva y comprobable.

COMENTARIO

En este artículo se precisa que las *obras en proceso* deben registrarse en cuentas contables específicas del activo, las cuales estarán establecidas en el plan de cuentas que emita el Consejo, en dichas cuentas contables se reflejará el avance de dichas obras *hasta su conclusión y posterior capitalización, momento en el cual pasarán a registrarse en las cuentas definitivas del activo fijo.* (Lo señalado con letras itálicas es comentario adicional del autor).

Artículo 30.- El consejo emitirá, para efectos contables, las disposiciones sobre registro y valuación del patrimonio que requiere la aplicación esta Ley.

COMENTARIO

Es facultad del Consejo emitir las disposiciones sobre registro y valuación de la contabilidad patrimonial.

Artículo 31.- Cuando se realice la transición de una administración a otra, los bienes que no se encuentren inventariados o estén en proceso de registro y hubieren sido recibidos o adquiridos durante el encargo de su administración, deberán ser entregados oficialmente a la administración entrante a través de un acta de entrega y recepción. La administración entrante realizará el registro e inventario a que se refiere esta Ley.

COMENTARIO

Esta disposición establece que en el caso del relevo de autoridades de los entes públicos, en el acta de entrega – recepción que se levante deberá señalarse el o los bienes que no se encuentren inventariados o estén en proceso de registro, para el efecto de que la autoridad o administración entrante proceda a la realización de dicho registro e inventario.

Artículo 32.- Los entes públicos deberán registrar en una cuenta de activo, los fideicomisos sin estructura orgánica y contratos análogos sobre los que tenga derecho o de los que emane una obligación.

COMENTARIO

Los fideicomisos sin estructura orgánica y contratos análogos también deberán quedar registrados en la contabilidad de los entes públicos.

CAPÍTULO III Del Registro Contable de las Operaciones

Artículo 33.- La contabilidad gubernamental deberá permitir la expresión fiable de las transacciones en los estados financieros y considerar las mejores prácticas contables nacionales e internacionales en apoyo a las tareas de planeación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.

COMENTARIO

Del contenido de este artículo se desprende que la contabilidad gubernamental debe ser *útil* como instrumento para la administración, pues debe apoyar las tareas de:

- Planeación financiera
- Control de recursos
- Análisis y
- Fiscalización

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

COMENTARIO

Se conoce como **base acumulativa** : la base contable en que los ingresos se asignan al periodo contable en que se ganan, independientemente de que se reciba o no el efectivo; según este criterio, los gastos en que se incurre para ganar los ingresos se deducen de dichos ingresos, sin importar si el efecto fue desembolsado o no para su pago.¹⁶

Base de registro acumulativa. También conocida como “criterio de devengo”. Mediante su utilización es posible proporcionar a los usuarios de la información los valores totales de los recursos financieros, activos físicos o de capital y pasivos financieros, incluyendo las provisiones; así mismo, se presentan todos los costos y gastos relacionados con los riesgos reportados, incluyendo las depreciaciones. En esta base de registro se fundamenta la contabilidad patrimonial.¹⁷

La contabilidad sobre una base de devengación (también llamada, “contabilidad sobre una base acumulada” o “contabilidad sobre una base de acumulación”) no sólo capta transacciones, transformaciones internas y eventos pasados que representaron cobros o pagos de efectivo, sino también, obligaciones de pago en el futuro y recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Las normas particulares determinan cuándo y bajo qué circunstancias serán objeto de reconocimiento contable.¹⁸

Registro Contable de las Operaciones

- ❖ Se llevarán con base acumulativa
- ❖ La contabilización del gasto se hará conforme a la fecha de su realización, independientemente de la de su pago,
- ❖ La del ingreso cuando exista jurídicamente el derecho de cobro.
- ❖ La contabilidad deberá contener registros auxiliares que muestren los avances presupuestarios y contables, que permitan realizar el seguimiento y evaluar el ejercicio del gasto público y la captación del ingreso, así como el análisis de los saldos contenidos en sus estados financieros

¹⁶ http://www.eco-finanzas.com/diccionario/B/BASE_ACUMULATIVA_DE_CONTABILIDAD.htm

¹⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos

¹⁸ CINIF. Normas de Información Financiera (NIF) NIF A-2 Postulados Básicos

Artículo 35.- Los entes públicos deberán mantener un registro histórico detallado de las operaciones realizadas como resultado de su gestión financiera, en los libros diario, mayor, e inventarios y balances.

COMENTARIO

La presente disposición establece para los entes públicos la obligación de mantener un registro histórico detallado de las operaciones realizadas y se refiere específicamente a los libros: diario, mayor e inventarios y balances, aunque esta disposición no señala por cuánto tiempo es obligación mantener dichos registros.

Artículo 36.- La contabilidad deberá contener registros auxiliares que muestren los avances presupuestarios y contables, que permitan realizar el seguimiento y evaluar el ejercicio del gasto público y la captación del ingreso, así como el análisis de los saldos contenidos en sus estados financieros.

COMENTARIO

Se señala expresamente la obligación de llevar *registros auxiliares* que muestren avances contables y presupuestales, que permitan evaluar y dar seguimiento al ingreso y al gasto público, así como el análisis de saldos contenidos en los estados financieros y obviamente en *la balanza de comprobación*.

Artículo 37.- Para el registro de las operaciones presupuestarias y contables, los entes públicos deberán ajustarse a sus respectivos catálogos de cuentas, cuyas listas de cuentas estarán alineadas, tanto conceptualmente como en sus principales agregados, al plan de cuentas que emita el consejo. Para tal propósito, se tomarán en consideración las necesidades de administración financiera de los entes públicos, así como las de control y fiscalización. Las listas de cuentas serán aprobadas por:

- I. En el caso de la administración pública federal, la unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental de la Secretaría de Hacienda, y
- II. En el caso de la administración centralizada de las entidades federativas, municipios, demarcaciones territoriales del Distrito Federal y sus respectivas entidades paraestatales, la unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental que corresponda en cada caso.

COMENTARIO

Este artículo expresa que para el registro de las operaciones presupuestarias y contables, los entes públicos de los estados y municipios deben ajustarse a las *listas de cuentas* aprobadas por la *unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental* que corresponda, debiendo estar alineadas dichas *listas de cuentas* (catálogo de cuentas) al *plan de cuentas* que emita el consejo.

Esta disposición expresa una situación sumamente importante, que los entes públicos deben ajustarse a sus respectivos catálogos de cuentas y que para tal efecto se tomarán en consideración las necesidades de *administración financiera, de control y fiscalización* de dichos entes públicos. Es de esperarse que las referidas unidades administrativas competentes en materia de contabilidad gubernamental, tomen en cuenta el contenido textual de la presente

norma, no imponiendo catálogos de cuentas arbitrariamente y autoritariamente; sino tomando en consideración las necesidades reales de cada ente público.

Artículo 38.- El registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos se efectuará en las cuentas contables que, para tal efecto, establezca el consejo, las cuales deberán reflejar:

- I. En lo relativo al gasto, el aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado, y
- II. En lo relativo al ingreso, el estimado, modificado, devengado y recaudado.

COMENTARIO

Las diferentes *etapas del presupuesto* que vayan reflejando su ejercicio, se deberán revelar en las cuentas presupuestales de conformidad con el plan de cuentas que establezca el consejo. Dichas etapas se encuentran definidas en el artículo 4 fracciones VIII, XIV, XV, XVI, XVII Y XIX de la propia Ley.

De igual manera se tomará en consideración el acuerdo del CONAC publicado en el Diario Oficial de la Federación, con fecha 20 de agosto de 2009, denominado: Acuerdo por el que se emiten las Normas y Metodología para la determinación de los momentos contables de los egresos.

Aprobación del Listado de Cuentas

- ❖ Catálogos de cuentas (listados, instructivos y guías contabilizadoras) alineados al plan de cuentas;
 - Las Listas de Cuentas serán aprobadas por:
- ❖ En el caso de la administración centralizada de las entidades federativas, **municipios**, demarcaciones territoriales del Distrito Federal y sus respectivas entidades paraestatales, **la unidad administrativa competente en materia de contabilidad gubernamental** que corresponda en cada caso.

Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. La contabilización de las transacciones de gasto se hará conforme a la fecha de su realización, independientemente de su pago ¹⁹

El momento contable del gasto aprobado, es el que refleja las asignaciones presupuestarias anuales comprometidas en el Presupuesto de Egresos

El gasto modificado es el momento contable que refleja la asignación presupuestaria que resulta de incorporar, en su caso, las adecuaciones presupuestarias al presupuesto aprobado.

El gasto comprometido es el momento contable que refleja la aprobación por autoridad competente de un acto administrativo, u otro instrumento jurídico que formaliza una relación jurídica con terceros para la adquisición de bienes y servicios o ejecución de obras. En el caso de las obras a ejecutarse o de bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá durante cada ejercicio.

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 obras oportunamente contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas.

El gasto ejercido es el momento contable que refleja la emisión de una cuenta por liquidar certificada (CLC) o documento equivalente debidamente aprobado por la autoridad competente.

El gasto pagado es el momento contable que refleja la cancelación total o parcial de las obligaciones de pago, que se concreta mediante el desembolso de efectivo o cualquier otro medio de pago.

19 Acuerdo del CONAC por el que se emiten las Normas y Metodología para la determinación de los momentos contables de los egresos.

Artículo 39.- Serán materia de registro y valuación las provisiones que se constituyan para hacer frente a los pasivos de cualquier naturaleza, con independencia de que éstos sean clasificados como deuda pública en términos de la normativa aplicable. Dichas provisiones deberán ser revisadas y ajustadas periódicamente para mantener su vigencia.

COMENTARIO

Conforme al Boletín C-9 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, relativo a: **Pasivo, Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes y Compromisos**; las *provisiones* son pasivos en los que su cuantía o vencimiento son inciertos.

Así mismo, se afirma en este Boletín que todos los Pasivos de la entidad necesitan ser valuados y reconocidos en el balance general. Para efecto de su reconocimiento, deben cumplir con las características de ser una obligación presente, donde la transferencia de activos o prestación de servicios sea virtualmente ineludible y surja como consecuencia de un evento pasado.

Artículo 40.- Los procesos administrativos de los entes públicos que impliquen transacciones presupuestarias y contables generarán el registro automático y por única vez de las mismas en los momentos contables correspondientes.

COMENTARIO

El registro automático y por única vez de las transacciones presupuestarias y contables, otorgará a los entes públicos la ventaja de tener registros e información financiera oportuna.

De conformidad con la NIF A-4, la información financiera debe emitirse a tiempo al usuario general, antes de que pierda su capacidad de influir en su toma de decisiones.

La información no presentada oportunamente pierde, total o parcialmente, su relevancia.

El IMCP con relación a la armonización contable gubernamental, en tratándose de los Sistemas de Información opina que: ²⁰

Sistemas de información. Se seleccionan herramientas de última generación, de bajo costo y con tecnología de punta a nivel mundial, incluye equipos, lenguajes de programa, esquemas de operación de bases de datos y el ambiente de redes. Se aplican modernos principios de administración pública:

- a. Las diversas dependencias trabajan en línea.
- b. Cada dependencia opera su propio presupuesto.
- c. Los usuarios no requieren conocimientos de contabilidad, debido a la práctica de registro automático mediante la contabilidad por eventos.
- d. Se desconcentra el trabajo de las tesorerías.
- e. Los movimientos se capturan donde se originan.
- f. Se produce de manera automática la contabilidad.
- g. Se obtiene información de tiempo real, tanto financiera como programática y presupuestal.
- h. Los saldos contables y presupuestales están permanentemente conciliados.
- i. Se promueve la utilización de formatos de uso múltiple.
- j. Pueden operarse en entidades de diferente tamaño, volumen de operaciones o ubicación geográfica.

Artículo 41.- Para el registro único de las operaciones presupuestarias y contables, los entes públicos dispondrán de clasificadores presupuestarios, listas de cuentas y catálogos de bienes o instrumentos similares que permitan su interrelación automática.

²⁰ http://www.imcp.org.mx/spip.php?page=imprimir&id_article=105

COMENTARIO

En opinión del IMCP²¹, la Estructura Financiera, es la definición del catálogo de cuentas a nivel de mayor, con el objeto de homologar las cuentas contables y la técnica presupuestal de los entes públicos para garantizar su correcta clasificación, proceso y salida de datos, así como la elaboración de informes y estados financieros.

La Estructura Financiera requiere de la predefinición de los siguientes elementos:

- a. Principios de Contabilidad o Normas de Información Financiera (Postulados básicos)
- b. Contabilidad por Eventos
- c. Base de Registro Acumulativa
- d. Guías Contabilizadoras

Artículo 42.- La contabilización de las operaciones presupuestarias y contables deberá respaldarse con la documentación original que compruebe y justifique los registros que se efectúen.

El consejo aprobará las disposiciones generales al respecto, tomando en cuenta los lineamientos que para efectos de fiscalización y auditorías emitan la Secretaría de la Función Pública, la Auditoría Superior de la Federación y sus equivalentes a nivel estatal.

COMENTARIO

Esta medida es sumamente relevante, ya que respaldar las operaciones contables y presupuestarias con la documentación original, permitirá la obtención de la evidencia suficiente y competente por parte de los órganos fiscalizadores competentes, para efectos de fiscalización y auditoría.

En algunos entes fiscalizadores de la República, se ha tomado como costumbre requerir la documentación soporte de las operaciones contables y presupuestales de los entes públicos, únicamente en fotocopia, lo que ha contribuido a fomentar actos de corrupción en la comprobación del uso y destino de los recursos públicos.

²¹ Ídem

Artículo 43.- Los entes públicos estarán obligados a conservar y poner a disposición de las autoridades competentes los documentos, comprobatorios y justificativos, así como los libros principales de contabilidad, de conformidad con los lineamientos que para tal efecto establezca el consejo.

COMENTARIO

Los lineamientos que emita el Consejo respecto de la conservación e información de la documentación comprobatoria ante las autoridades competentes, son relevantes, pues seguramente indicarán el tiempo de conservación de la misma por parte de los entes públicos, los procedimientos y términos para presentarla ante autoridades competentes, así como el tiempo que la autoridad la tendrá en su poder o custodia, entre otros.

TÍTULO CUARTO De la Información Financiera Gubernamental y la Cuenta Pública

CAPÍTULO I De la Información Financiera Gubernamental

Artículo 44.- Los estados financieros y la información emanada de la contabilidad deberán sujetarse a criterios de utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y de comparación, así como a otros atributos asociados a cada uno de ellos, como oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, suficiencia, posibilidad de predicción e importancia relativa, con el fin de alcanzar la modernización y armonización que la Ley determina.

COMENTARIO

Los informes y estados financieros que se preparen deben incluir toda la información que permita la adecuada interpretación de la situación económica y financiera, de tal modo que reflejen con fidelidad y claridad los resultados alcanzados en el desarrollo de las atribuciones otorgadas jurídicamente al ente público ²²

²² Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG)

Artículo 45.- Los entes públicos deberán expresar de manera destacada en sus estados financieros los esquemas de pasivos, incluyendo los que sean considerados deuda pública en términos de la normativa aplicable.

COMENTARIO

Se entiende por pasivos, al conjunto de deudas y obligaciones que posee un Ente Público.

La deuda pública interna está formada por instrumentos que le gobierno emite para financiar su gasto público (CETES, BONDES, TESOBONOS, AJUSTABONOS y recientemente UDIBONOS).

Según la Ley General de Deuda Pública, esta se compone por las siguientes obligaciones:

ARTICULO 1o.- Para los fines de esta ley, la deuda pública está constituida por las obligaciones de pasivo, directas o contingentes derivadas de financiamientos y a cargo de las siguientes entidades:

I.- El Ejecutivo Federal y sus dependencias.

II.- El Departamento del Distrito Federal.

III.- Los organismos descentralizados.

IV.- Las empresas de participación estatal mayoritaria.

V. Las Instituciones que presten el servicio público de banca y crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y las de fianzas, y
Fracción reformada DOF 28-12-1983

VI.- Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones II al V.

Por su parte la Ley de Deuda Pública Estatal y Municipal (del Estado de Oaxaca), señala:

Artículo 3.- La deuda pública Estatal y Municipal, está constituida por el conjunto de obligaciones de pasivo *directas, indirectas o contingentes* derivadas de financiamientos que se contraten por los entes públicos: entendiéndose por estos y para los efectos de la presente Ley los siguientes:

I.- El Estado;

II.- Los Municipios;

- III.- Los Organismos de la Administración Pública Paraestatal;
- IV.- Los Organismos Descentralizados Municipales; y
- V.- Los Fideicomisos Públicos, que formen parte de la administración pública paraestatal o paramunicipal, en los que el Fideicomitente sea alguno de los Entes Públicos del Estado señalados en las fracciones anteriores.

Artículo 46.- En lo relativo a la Federación, los sistemas contables de las dependencias del poder Ejecutivo; los poderes Legislativo y Judicial; las entidades y los órganos autónomos permitirán, en la medida que corresponda, la generación periódica de los estados y la información financiera que a continuación se señala:

- I. Información contable, con la desagregación siguiente:
 - a) Estado de situación financiera;
 - b) Estado de variación en la hacienda pública;
 - c) Estado de cambios en la situación financiera;
 - d) Informes sobre pasivos contingentes;
 - e) Notas a los estados financieros;
 - f) Estado analítico del activo;
 - g) Estado analítico de la deuda y otros pasivos, del cual se derivarán las siguientes clasificaciones:
 - i. Corto y largo plazo, así como por su origen en interna y externa;
 - ii. Fuentes de financiamiento;
 - iii. Por moneda de contratación, y
 - iv. Por país acreedor;
- II. Información presupuestaria, con la desagregación siguiente:
 - a) Estado analítico de ingresos, del que se derivará la presentación en clasificación económica por fuente de financiamiento y concepto;
 - b) Estado analítico del ejercicio del presupuesto de egresos del que se derivarán las siguientes clasificaciones:
 - i. Administrativa;
 - ii. Económica y por objeto del gasto, y
 - iii. Funcional-programática;

- c) Endeudamiento neto, financiamiento menos amortización, del que derivará la clasificación por su origen en interno y externo;
 - d) Intereses de la deuda;
 - e) Un flujo de fondos que resuma todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal;
- III. Información programática, con la desagregación siguiente:
- a) Gasto por categoría programática;
 - b) Programas y proyectos de inversión;
 - c) Indicadores de resultados, y
- IV. La información complementaria para generar las cuentas nacionales y atender otros requerimientos provenientes de organismos internacionales de los que México es miembro.

Los estados analíticos sobre deuda pública y otros pasivos, y el de capital deberán considerar por concepto el saldo inicial del ejercicio, las entradas y salidas por transacciones, otros flujos económicos y el saldo final del ejercicio.

COMENTARIO

De conformidad con el documento denominado: “Acuerdo por el que se emite el marco conceptual de la contabilidad gubernamental” emitido por el Consejo Nacional de Armonización Contable, el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), 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, 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.

El Sistema Contable permitirá la generación periódica de los estados y la información financiera que a continuación se detalla:

- a) Información Contable;
- b) Información Presupuestaria;
- c) Información Programática;
- d) Información Complementaria para generar las cuentas nacionales y atender otros requerimientos provenientes de organismos internacionales de los que México forma parte.

Artículo 47.- En lo relativo a las entidades federativas, los sistemas contables de las dependencias del poder Ejecutivo; los poderes Legislativo y Judicial; las entidades y los órganos autónomos deberán producir, en la medida que corresponda, la información referida en el artículo anterior, con excepción de la fracción I, inciso g) de dicho artículo, cuyo contenido se desagregará como sigue:

- I. Estado analítico de la deuda, del cual se derivarán las siguientes clasificaciones:
 - a) Corto y largo plazo;
 - b) Fuentes de financiamiento;
- II. Endeudamiento neto, financiamiento menos amortización, y
- III. Intereses de la deuda.

COMENTARIO

La información financiera analítica de la deuda de las Entidades Federativas, se deberá expresar en los términos descritos en esta disposición.

Artículo 48.- En lo relativo a los ayuntamientos de los municipios y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, los sistemas deberán producir, como mínimo, la información contable y presupuestaria a que se refiere el artículo 46, fracción I, incisos a), b), c), e) y f); y fracción II, incisos a) y b).

COMENTARIO

Es evidente que los requerimientos de información contable, presupuestaria y programática, que señala el artículo 46 son muy amplios, cumplirlos será bastante laborioso y complicado, sobre todo si se toma en consideración que de conformidad con el artículo quinto transitorio de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, los Ayuntamientos de los Municipios emitirán información periódica y elaborarán sus cuentas públicas conforme a lo dispuesto por esta Ley, a más tardar, el 31 de diciembre de 2012.

Aunado a lo anterior habrá que tomar en consideración las características de los sistemas contables que se aplicarán en forma simplificada por los municipios con menos de 25 mil habitantes, que son la gran mayoría de los que conforman el Estado de Oaxaca, de acuerdo a lo que establece el artículo 9 fracción XI de la propia Ley.

Artículo 49.- Las notas a los estados financieros son parte integral de los mismos; éstas deberán revelar y proporcionar información adicional y suficiente que amplíe y dé significado a los datos contenidos en los reportes, y cumplir con lo siguiente:

- I. Incluir la declaración de responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados financieros;
- II. Señalar las bases técnicas en las que se sustenta el registro, reconocimiento y presentación de la información presupuestaria, contable y patrimonial;
- III. Destacar que la información se elaboró conforme a las normas, criterios y principios técnicos emitidos por el consejo y las disposiciones legales aplicables, obedeciendo a las mejores prácticas contables;
- IV. Contener información relevante del pasivo, incluyendo la deuda pública, que se registra, sin perjuicio de que los entes públicos la revelen dentro de los estados financieros;
- V. Establecer que no existen partes relacionadas que pudieran ejercer influencia significativa sobre la toma de decisiones financieras y operativas, y
- VI. Proporcionar información relevante y suficiente relativa a los saldos y movimientos de las cuentas consignadas en los estados financieros, así como sobre los riesgos y contingencias no cuantificadas, o bien, de aquéllas en que aun conociendo su monto por ser consecuencia de hechos pasados, no ha ocurrido la condición o evento necesario para su registro y presentación, así sean derivadas de algún evento interno o externo siempre que puedan afectar la posición financiera y patrimonial.

COMENTARIO

El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en su página de internet ha publicado el “Acuerdo por el que se emiten los postulados básicos de la Contabilidad Gubernamental”, señalando en el postulado 4) REVELACIÓN SUFICIENTE, lo siguiente:

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

Explicación del postulado básico

a) Como información financiera se considera la contable y presupuestaria y se presentará en estados financieros, reportes e informes acompañándose, en su caso, de las *notas explicativas* y de la información necesaria que sea representativa de la situación del ente público a una fecha establecida.

b) Los estados financieros y presupuestarios con sus *notas* forman una *unidad inseparable*, por

tanto, deben presentarse conjuntamente en todos los casos para una adecuada evaluación cuantitativa cumpliendo con las características de objetividad, verificabilidad y representatividad”.

Artículo 50.- El consejo emitirá los lineamientos en materia de integración y consolidación de los estados financieros y demás información presupuestaria y contable que emane de las contabilidades de los entes públicos.

COMENTARIO

El Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), forma parte del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG). El SCG forma parte a su vez de un macrosistema contable, que es el Sistema de Cuentas Nacionales o Sistema de Contabilidad Nacional. Este macrosistema contable consolida las operaciones económicas financieras que realizan todos los agentes económicos residentes de un país, en un periodo determinado y expone los resultados de las principales variables macroeconómicas.

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

COMENTARIO

Una de las principales vitrinas que coadyuvan a la transparencia del quehacer público, es sin duda alguna la publicación de la información en páginas electrónicas de INTERNET, desde luego que será importante que los entes encargados de la fiscalización vigilen y supervisen que esta sea oportuna, veraz, representativa, objetiva, verificable, suficiente, entre otras características.

CAPÍTULO II Del Contenido de la Cuenta Pública

Artículo 52.- Los estados financieros y demás información presupuestaria, programática y contable que emanen de los registros de los entes públicos, serán la base para la emisión de informes periódicos y para la formulación de la cuenta pública anual.

Los entes públicos deberán elaborar los estados de conformidad con las disposiciones normativas y técnicas que emanen de esta Ley o que emita el consejo.

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

COMENTARIO

El Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG), aprobado por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), se compone de siete apartados, refiriéndose el Apartado VI. A las disposiciones normativas relativas a “Estados Presupuestarios, Financieros y Económicos a producir y sus objetivos”.

En este apartado se especifica que la elaboración y presentación de estados financieros, así como otros informes, atienden a los requerimientos de los usuarios dentro del marco jurídico que les aplica.

También se precisa que la integración de dichos estados se llevará a cabo con base en los datos y cifras generadas por el ente público, de acuerdo a sus facultades y características particulares.

Artículo 53.- La cuenta pública del Gobierno Federal, que será formulada por la Secretaría de Hacienda, y las de las entidades federativas deberá atender en su cobertura a lo establecido en su marco legal vigente y contendrá como mínimo:

- I. Información contable, conforme a lo señalado en la fracción I del artículo 46 de esta Ley;
- II. Información Presupuestaria, conforme a lo señalado en la fracción II del artículo 46 de esta Ley;
- III. Información programática, de acuerdo con la clasificación establecida en la fracción III del artículo 46 de esta Ley;
- IV. Análisis cualitativo de los indicadores de la postura fiscal, estableciendo su vínculo con los objetivos y prioridades definidas en la materia, en el programa económico anual:
 - a) Ingresos presupuestarios;
 - b) Gastos presupuestarios;
 - c) Postura Fiscal;
 - d) Deuda pública, y
- V. La información a que se refieren las fracciones I a III de este artículo, organizada por dependencia y entidad.

COMENTARIO

La Cuenta Pública: es el documento a que se refiere el artículo 74, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como el informe que en términos del artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos rinde el Distrito Federal y los informes correlativos que, conforme a las constituciones locales, rinden los estados y los municipios.

Artículo 54.- La información presupuestaria y programática que forme parte de la cuenta pública deberá relacionarse, en lo conducente, con los objetivos y prioridades de la planeación del desarrollo. Asimismo, deberá incluir los resultados de la evaluación del desempeño de los programas federales, de las entidades federativas, municipales y de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, respectivamente, así como los vinculados al ejercicio de los recursos federales que les hayan sido transferidos.

Para ello, deberán utilizar indicadores que permitan determinar el cumplimiento de las metas y objetivos de cada uno de los programas, así como vincular los mismos con la planeación del desarrollo.

Adicionalmente se deberá presentar información por dependencia y entidad, de acuerdo con la clasificación establecida en la fracción IV del artículo 46 de esta Ley.

COMENTARIO

La información presupuestaria y programática que forme parte de la cuenta pública, deberá vincularse con:

- a) Los objetivos y prioridades de la planeación del desarrollo
- b) Los resultados de la evaluación del desempeño a través de indicadores que permitan determinar el cumplimiento de las metas y objetivos de cada uno de los programas
- c) La Información complementaria a que se refiere el artículo 46 fracción IV de esta Ley

DEFINICIÓN AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO

Son el examen objetivo, sistemático, multidisciplinario, propositivo, organizado y comparativo de las actividades gubernamentales enfocadas a la ejecución de una política pública, general,

institucional, sectorial o regional, así como de aquellas inherentes al funcionamiento de los entes públicos, a nivel institucional, de programas, de proyectos o de unidad administrativa.

Miden el impacto social de la gestión pública y comparan lo propuesto con lo alcanzado.

Dicho examen incluye la identificación de fortalezas, debilidades y oportunidades de mejora.

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Las auditorías de desempeño evalúan la eficiencia, la eficacia y la economía del quehacer público.

Eficiencia

Medida por la fidelidad de la operación al diseño del programa, comparada con las mejores prácticas administrativas.

Eficacia

Medida por resultados.

Economía

Medida por el costo – beneficio de la política pública

Artículo 55.- Las cuentas públicas de los ayuntamientos de los municipios y de los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal deberán contener, como mínimo, la información contable y presupuestaria a que se refiere el artículo 48. Asimismo, de considerarlo necesario, el consejo determinará la información adicional que al respecto se requiera, en atención a las características de los mismos.

COMENTARIO

De conformidad con lo que establecen los artículos 46, 48 y 55 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las cuentas públicas de los ayuntamientos de los municipios, deberán contener:

Información Financiera y contenido de la Cuenta Pública Municipal

Art. 55 LGCG. Las cuentas públicas de los ayuntamientos de los municipios deberán contener, como mínimo, la información contable y presupuestaria a que se refiere el artículo 48. Asimismo, de considerarlo necesario, el consejo determinará la información adicional que al respecto se requiera, en atención a las características de los mismos. El artículo 48 a su vez nos remite al artículo 46.

Artículo 46 LGCG

I. Información contable, con la desagregación siguiente:

- a. Estado de situación financiera;
- b. Estado de variación en la hacienda pública;
- c. Estado de cambios en la situación financiera;
- d. -.-
- e. Notas a los estados financieros
- f. Estado analítico del activo

II. Información presupuestaria, con la desagregación siguiente:

- a. Estado analítico de ingresos, del que se derivará la presentación en clasificación económica por fuente de financiamiento y concepto;
- b. Estado analítico del ejercicio del presupuesto de egresos del que se derivarán las siguientes clasificaciones:
 - i. Administrativa
 - ii. Económica y por objeto del gasto, y
 - iii. Funcional - Programática

TÍTULO QUINTO De Las Sanciones

CAPÍTULO ÚNICO

Artículo 56.- Los actos u omisiones que impliquen el incumplimiento a los preceptos establecidos en la presente Ley y demás disposiciones aplicables en la materia, serán sancionados de conformidad con lo previsto en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos; las leyes equivalentes de las entidades federativas, y las demás disposiciones aplicables en términos del Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de las constituciones de los estados y del Estatuto Orgánico del Distrito Federal.

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

COMENTARIO

En las Entidades Federativas, la normatividad encargada de señalar las responsabilidades en que incurren los servidores públicos tienen diferentes denominaciones, por ejemplo, en el Estado de Oaxaca la Ley de la materia se denomina: Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado y Municipios de Oaxaca.

La presente disposición distingue dos tipos de sujetos de responsabilidad administrativa, los que *directamente* ejecutan el acto o incurren en omisión y, quienes *subsidiariamente* dada la naturaleza de sus funciones omiten la revisión o autorizan los actos motivo de responsabilidad.

Artículo 57.- Se sancionará en los términos de las disposiciones aplicables a los servidores públicos que incurran en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Omitir o alterar registros, actos o partes de la contabilidad de los recursos públicos;
- II. Alterar los documentos que integran la contabilidad de la información financiera;
- III. No realizar los registros presupuestarios y contables en la forma y términos que establece esta Ley, con información confiable y veraz;
- IV. Cuando por razón de la naturaleza de sus funciones tengan conocimiento de que puede resultar dañada la hacienda pública o el patrimonio de cualquier ente público y, estando dentro de sus atribuciones, no lo eviten o no lo informen a su superior jerárquico, y
- V. No tener o no conservar, en los términos de la normativa, la documentación comprobatoria del patrimonio, así como de los ingresos y gastos de los entes públicos.

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

COMENTARIO

Este precepto señala los supuestos en que se sancionará a los servidores públicos que incurran en responsabilidades, con independencia de las sanciones que se impongan por las responsabilidades de carácter político, penal o civil, que se lleguen a determinar por las autoridades competentes.

TRANSITORIOS

PRIMERO.- La presente Ley entrará en vigor el 1 de enero de 2009.

COMENTARIO

En efecto, esta Ley que ha sido publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 2008, y ha entrado en vigor el 1 de Enero de 2009.

SEGUNDO.- El presidente del consejo deberá instalarlo durante los primeros treinta días naturales posteriores a la entrada en vigor de este decreto.

TERCERO.- *El consejo* estará sujeto a los siguientes plazos:

- I. 30 días naturales, contados a partir del día siguiente al de su instalación, para la designación de los miembros del comité consultivo;
- II. 30 días naturales, contados a partir del día siguiente de la instalación del comité consultivo, para emitir sus reglas de operación y las del comité;
- III. Durante el ejercicio 2009, deberá emitir el *plan de cuentas, los clasificadores presupuestarios armonizados, las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos y 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 serán publicados en el Diario Oficial de la Federación y en los medios oficiales de difusión en las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, y

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

COMENTARIO

El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), hasta la primera semana de octubre del 2009, ha emitido los siguientes documentos relacionados con el tema de la armonización contable:

- a) Acuerdo por el que se emiten los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental (PBCG). Diario Oficial de la Federación del 20 de agosto de 2009.
- b) Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG). Diario Oficial de la Federación del 20 de agosto de 2009.
- c) Acuerdo por el que se emiten las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Egresos. Diario Oficial de la Federación del 20 de agosto de 2009.

CUARTO.- En lo relativo a la Federación y las entidades federativas, la armonización de los sistemas contables de las dependencias del poder Ejecutivo; los poderes Legislativo y Judicial; las entidades y los órganos autónomos, se ajustará al desarrollo de los elementos técnicos y normativos definidos para cada año del horizonte previsto, de la siguiente forma:

- I. Disponer de *listas de cuentas alineadas al plan de cuentas; clasificadores presupuestarios armonizados; catálogos de bienes y las respectivas matrices de conversión* con las características señaladas en los artículos 40 y 41, asimismo, *de la norma y metodología que establezca los momentos contables de ingresos y gastos previstos en la Ley, contar con indicadores para medir los avances físico-financieros relacionados con los recursos federales;* y *emitir información contable y presupuestaria de forma periódica bajo las clasificaciones administrativa, económica y funcional-programática;* sobre la base técnica prevista en este párrafo, a más tardar, el **31 de diciembre de 2010;**
- II. *Realizar los registros contables con base acumulativa y en apego a postulados básicos de contabilidad gubernamental* armonizados en sus respectivos

libros de diario, mayor e inventarios y balances; *disponer de catálogos de cuentas y manuales de contabilidad*; y *emitir información contable, presupuestaria y programática* sobre la base técnica prevista en este párrafo y el anterior, a más tardar, el **31 de diciembre de 2011**;

- III. *Efectuar los registros contables del patrimonio y su valuación; generar los indicadores de resultados sobre el cumplimiento de sus metas; y publicar información contable, presupuestaria y programática, en sus respectivas páginas de internet, para consulta de la población en general, a más tardar, el 31 de diciembre de 2012, y*
- IV. *Emitir las cuentas públicas conforme a la estructura establecida en los artículos 53 y 54, así como publicarlas para consulta de la población en general, a partir del inicio del ejercicio correspondiente al año 2012.*

QUINTO.- *Los ayuntamientos de los municipios emitirán información periódica y elaborarán sus cuenta públicas conforme a lo dispuesto en el artículo 55 de esta Ley, a más tardar, el 31 de diciembre de 2012.*

Los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal emitirán información periódica e integrarán la cuenta pública conforme a lo dispuesto en el artículo 55 de esta Ley, a más tardar, el 31 de diciembre de 2012.

SEXTO.- *En lo relativo a la Federación*, los sistemas contables de las dependencias del poder Ejecutivo; los poderes Legislativo y Judicial; las entidades y los órganos autónomos deberán estar operando en tiempo real, a más tardar, el **31 de diciembre de 2011**. En el caso de las *entidades paraestatales del Gobierno Federal*, dicho sistema deberá estar operando en las mismas condiciones a más tardar el **31 de diciembre de 2012**.

Los sistemas de contabilidad gubernamental de las dependencias del poder Ejecutivo; los poderes Legislativo y Judicial; las entidades y los órganos autónomos de *las entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal* deberán estar operando y generando en tiempo real estados financieros, sobre el ejercicio de los ingresos y gastos y sobre las finanzas públicas, a más tardar, el **31 de diciembre de 2012**.

SÉPTIMO.- *El inventario de bienes muebles e inmuebles* a que se refiere esta Ley deberá estar integrado, a más tardar el **31 de diciembre de 2011**, por las dependencias del poder Ejecutivo; los poderes Legislativo y Judicial; las entidades y los órganos autónomos de *la Federación*; y el **31 de diciembre de 2012**, por las dependencias del poder Ejecutivo; los poderes Legislativo y Judicial; las entidades y los órganos autónomos de las *entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal*.

OCTAVO.- *Desde la entrada en vigor de la presente Ley, hasta el 31 de diciembre de 2012, el consejo deberá publicar trimestralmente en internet la información sobre el*

cumplimiento de lo dispuesto en los artículos cuarto, quinto, sexto y séptimo transitorios de este decreto. Para tales efectos, la Federación, las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal proporcionarán al consejo la información que éste solicite.

El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos cuarto, quinto, sexto y séptimo de esta Ley será sancionado por las autoridades competentes en términos de las disposiciones aplicables en materia de responsabilidad administrativa de los servidores públicos.

NOVENO.- En apoyo al cumplimiento de lo dispuesto en esta Ley, el Presupuesto de Egresos de la Federación podrá prever un **fondo concursable** para que la Secretaría de Hacienda otorgue **subsidios a las entidades federativas y a los municipios**, a través de éstas, que cumplan con lo siguiente:

- I. Elaborar un programa de instrumentación para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos transitorios cuarto, quinto, sexto y séptimo de esta Ley;
- II. Cumplir con los plazos establecidos en los artículos referidos en la fracción anterior;
- III. Establecer un calendario de las acciones específicas del programa y, en su caso, demostrar el avance en el cumplimiento de sus obligaciones en el marco de los artículos transitorios cuarto, quinto, sexto y séptimo de esta Ley;
- IV. Establecer un mecanismo para transparentar el ejercicio de los recursos que reciban al amparo de este artículo;
- V. Reintegrar a la Federación los recursos que no se hayan devengado al concluir el ejercicio fiscal que corresponda, así como sus rendimientos financieros, y
- VI. Estar al corriente con las obligaciones en las materias de transparencia, rendición de cuentas y fiscalización conforme al marco constitucional y demás disposiciones aplicables.

El secretario técnico del consejo emitirá los lineamientos para el otorgamiento de los subsidios a que se refiere este artículo. **En dichos lineamientos se considerarán requisitos especiales para los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.**

DÉCIMO.- **Los gobiernos federal y de las entidades federativas formularán un programa de instrumentación de su proceso de transformación.** Dicho programa se ajustará a las metas previstas en los artículos cuarto, sexto y séptimo transitorios, y lo presentarán al consejo en su primera reunión de 2009.

DÉCIMO PRIMERO.- **En tanto se expidan las normas contables correspondientes por parte del consejo,** se continuará aplicando lo dispuesto en las disposiciones reglamentarias vigentes en la materia, en lo que no se oponga a la presente Ley.

DÉCIMO SEGUNDO.- Cuando, **en materia de contabilidad gubernamental,** una disposición legal haga referencia a la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, se aplicará lo previsto en esta Ley.

Artículo Segundo.-

TRANSITORIOS

Primero.- El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2009.

Segundo.- Se derogan todas las disposiciones que se opongan a lo dispuesto a la Ley que se expide a través del presente Decreto.

México, D.F., a 11 de diciembre de 2008.- Dip. **Cesar Horacio Duarte Jaquez**, Presidente.- Sen. **Gustavo Enrique Madero Muñoz**, Presidente.- Dip. **Manuel Portilla Dieguez**, Secretario.- Sen. **Gabino Cué Monteagudo**, Secretario.- Rúbricas."

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a treinta de diciembre de dos mil ocho.- **Felipe de Jesús Calderón Hinojosa**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, Lic. **Fernando Francisco Gómez Mont Urueta**.- Rúbrica.