



¿Qué se debe Considerar para el Registro Contable de Operaciones Vinculadas con Obra Pública?

María de los Ángeles Díaz Bolaños

- 34** En este artículo se analizan las disposiciones, normas y lineamientos que la Ley General de Contabilidad Gubernamental y el Consejo Nacional para la Armonización Contable han establecido para efectos del registro de las operaciones vinculadas con la realización de obra pública. Con ello se pretende que los funcionarios encargados de la contabilidad de los entes públicos tengan elementos de criterio para el registro de las operaciones respecto a estos bienes inmuebles.

RICARDO DAVID GARCÍA PORTILLA

Secretario de Finanzas del Estado de Tlaxcala y representante del Grupo Zonal 3 de la CPFF



INTRODUCCIÓN

La obra pública es considerada como aquellos trabajos de construcción, ya sean infraestructura urbana o edificación que realizan los entes públicos, para prestar un servicio a la ciudadanía sin interés de lucro. De lo anterior cabe comentar que la infraestructura urbana es un término que se utiliza como sinónimo de obra pública, y en cuanto a la edificación, se trata de una obra dedicada a albergar distintas actividades humanas.

Las obras públicas están enfocadas a una amplia variedad de fines u beneficios, pudiendo ser entre otras, en beneficio para el desarrollo de la infraestructura de:

- Transporte (carreteras o rutas, puentes, vías ferroviarias, aeropuertos).
- Hidráulica (alcantarillado o saneamiento, depuradoras de aguas residuales).

- Energéticas (redes de electricidad, redes de combustibles, presas).
- Urbana (alumbrado público, parques y jardines).
- Edificios de interés social (hospitales, centros de salud, vivienda o escuelas).

¿QUÉ SE CONSIDERA COMO OBRA PÚBLICA?

Para tratar el tema del registro de obra pública es conveniente conocer que se entiende como tal y sus formas de gestión, y para ello la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas¹ (LOPSRM) establece que:

“Esta ley es de orden público y tiene por objeto reglamentar la aplicación del artículo 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de contrata-

¹ Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de enero de 2000. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 09-04-2012.

ciones de obras públicas, así como de los servicios relacionados con las mismas, que realicen (artículo 1):

- I. *Las unidades administrativas de la Presidencia de la República;*
- II. *Las Secretarías de Estado y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal;*
- III. *La Procuraduría General de la República;*
- IV. *Los organismos descentralizados;*
- V. *Las empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o una entidad paraestatal, y*
- VI. *Las entidades federativas, los municipios y los entes públicos de unas y otros, con cargo total o parcial a recursos federales, conforme a los convenios que celebren con el Ejecutivo Federal.”*

Ahora bien, esta ley en su artículo 3 establece lo que debe considerarse como obra pública:

“Para los efectos de esta Ley, se consideran obras públicas los trabajos que tengan por objeto construir, instalar, ampliar, adecuar, remodelar, restaurar, conservar, mantener, modificar y demoler bienes inmuebles.....”

Dentro de este mismo artículo se identifican los conceptos que quedan comprendidos dentro de las obras públicas, los cuales en resumen son:

“Se consideran obras públicas los trabajos que tengan por objeto construir, instalar, ampliar, adecuar, remodelar, restaurar, conservar, mantener, modificar y demoler bienes inmuebles”

- ✓ El mantenimiento y la restauración de bienes muebles incorporados o adheridos a un inmueble.
- ✓ Los proyectos integrales.
- ✓ Los trabajos de exploración, localización y perforación.
- ✓ Instalación de islas artificiales y plataformas.
- ✓ Los trabajos de infraestructura agropecuaria.
- ✓ La instalación, montaje, colocación o aplicación.
- ✓ Las asociadas a proyectos de infraestructura.
- ✓ Todos aquellos de naturaleza análoga.

Con base en lo anterior, las legislaciones locales en materia de obra pública dentro de sus articulados consideran la misma definición de obra pública y los mismos conceptos que quedan comprendidos en ella.



FORMAS DE GESTIÓN DE LA OBRA PÚBLICA

Las dependencias y entidades para la realización de las obras públicas podrán realizarlas por alguna de las dos formas de gestión siguientes²:

- Por administración directa.
- Por contrato.

Se entiende como obra por administración directa aquella ejecutada directamente por las dependencias y entidades siempre que posean la capacidad técnica y los elementos necesarios para tal efecto, consistentes en maquinaria y equipo de construcción y personal técnico, según el caso, que se requieran para el desarrollo de los trabajos respectivos y podrán utilizar la mano de obra local que se requiera,

² Art. 26 de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.

lo que invariablemente deberá llevarse a cabo por obra determinada; alquilar el equipo y maquinaria de construcción complementario; utilizar preferentemente los materiales de la región, y utilizar los servicios de fletes y acarreos complementarios que se requieran³.

Con respecto a la obra por contrato se entiende a la firma de contrato de obra celebrado entre las dependencias y/o entidades con una empresa (constructora) para que esta realice los trabajos respectivos para llevar a cabo la obra pública.

CLASIFICACIÓN DE BIENES INMUEBLES

Un elemento a considerar para efectos de establecer criterios para el

³ Artículo 70 de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas



JUAN PABLO GUILLERMO MOLINA

Secretario de Hacienda del Estado de Quintana Roo
y representante del Grupo Zonal 8 de la CPFF

registro de las operaciones por concepto de obra pública es conocer la clasificación de los bienes.

Además de la distinción de los bienes en muebles e inmuebles que por su naturaleza es la primera que se presenta en el orden lógico, la ley distingue los bienes tomando en consideración las personas a las cuales éstos pertenecen, y desde este punto de vista las cosas se clasifican en bienes propiedad de los particulares y bienes de dominio del poder público. Los primeros, como su nombre lo indica, son aquellas cosas cuyo dominio pertenece a particulares legalmente y de las que nadie puede aprovecharse sin consentimiento del dueño o autorización de la ley⁴.

Los bienes de dominio del poder público son los que pertenecen a di-

4 Aguilar Gutierrez Antonio, síntesis de derecho civil. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/591/7.pdf>

versas entidades o personas de derecho público reconocidas en la Constitución, y que son la Federación, los estados y los municipios. Estos a su vez se dividen en bienes de uso común, bienes destinados a un servicio público y bienes propios los cuales las entidades públicas tienen para la realización de sus fines⁵.

Ampliando lo comentado en el párrafo anterior, es en el artículo 6 de la Ley General de Bienes Nacionales (LGBN) donde se encuentra en forma detallada los bienes de dominio público de la Federación, por mencionar algunos se encuentran:

- Los bienes señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo; 42, fracción IV, y 132 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

5 *Idem.*

- Los bienes de uso común a que se refiere el artículo 7 de esta Ley;
- Los terrenos baldíos, nacionales y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles;
- Los inmuebles federales considerados como monumentos arqueológicos, históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;
- Los bienes muebles de la Federación considerados como monumentos históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;
- Cualesquiera otros bienes muebles e inmuebles que por cualquier vía pasen a formar parte del patrimonio de la Federación, con excepción de los que estén sujetos a la regulación específica de las leyes aplicables.

Ahora bien, los bienes del dominio público de uso común de la Federa-

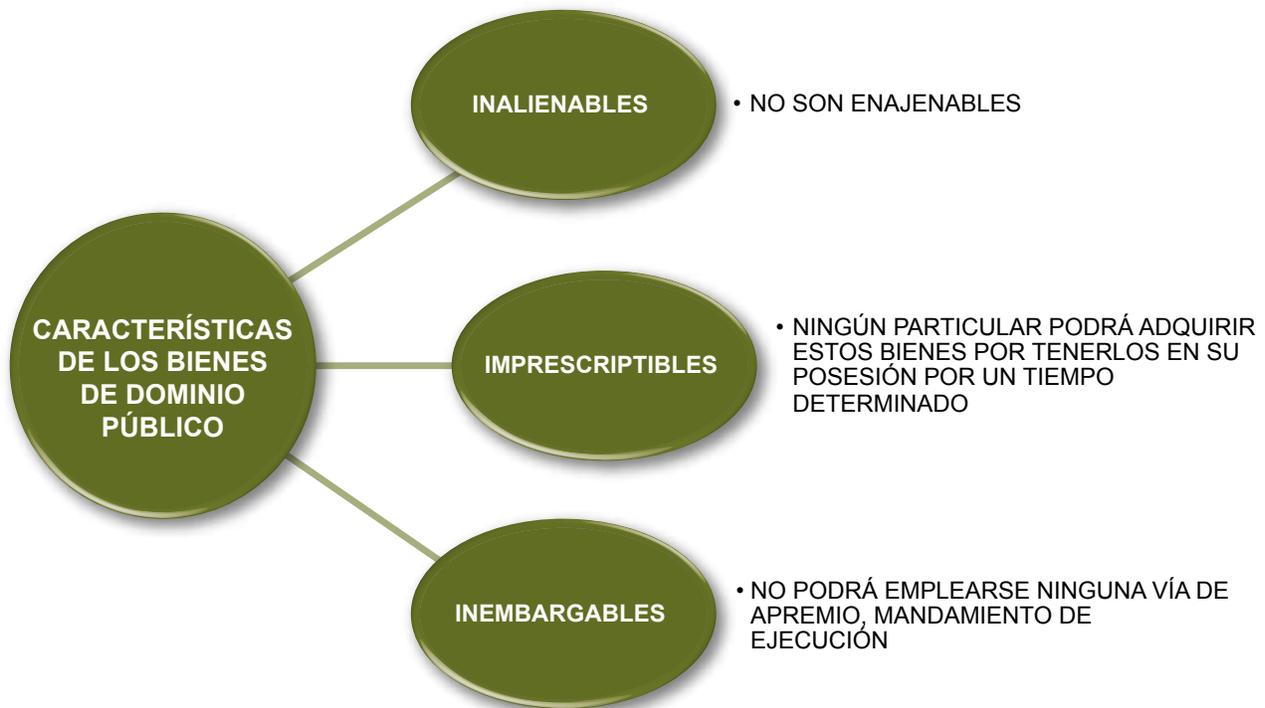
ción a que se refiere el artículo 7 de la LGBN, son entre otros:

- La zona federal marítimo terrestre;
- Los diques, muelles, escolleras, malecones y demás obras de los puertos, cuando sean de uso público;
- Los caminos, carreteras, puentes y vías férreas que constituyen vías generales de comunicación;
- Los inmuebles considerados como monumentos arqueológicos;
- 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,

En el caso de entidades federativas y municipios cada uno de ellos cuenta con una ley y/o reglamento, en donde se establece los bienes que pertenecen al estado o al municipio; algunos ejemplos de estas disposiciones son:

Entidad o Municipio	Disposición Legal
Jalisco	Ley que Divide los Bienes Pertenecientes al Estado en Bienes de Dominio Público y Bienes de Dominio Privado
Oaxaca	Ley de Bienes Pertenecientes al Estado de Oaxaca.
Querétaro	Reglamento de Bienes Patrimonio del Municipio de Querétaro
Sinaloa	Ley Sobre Inmuebles del Estado y Municipios.
Tlaxcala	Ley del Patrimonio Público del Estado de Tlaxcala.
Veracruz	Código Hacendario Municipal para el Estado de Veracruz.

Por otro lado, se considera necesario tener muy presente que los bienes de dominio público tienen algunas características, las cuales consisten en⁶:



Con respecto a los bienes destinados a un servicio público, se entiende que son aquellos que emplea el ente público a un servicio público, es decir, los propios que de hecho utilicen para dicho fin, es decir, para la realización de sus actividades. Al respecto de estos bienes el artículo 59 de la LGBN entre otros menciona a los recintos permanentes de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial de la Federación; los destinados al servicio de las dependencias y entidades así como a los gobiernos de los estados, del Distrito Federal y de los municipios o de sus respectivas entidades paraestatales.

Por último, los bienes propios de los entes públicos son aquellos que estos poseen como un propietario particular, son regulados por el derecho privado por lo que éstos pueden ser enajenados, pero hay que considerar que tienen ciertas restricciones por el derecho público.

NORMATIVIDAD Y LINEAMIENTOS DEL CONAC

Es en la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) donde se establecen los lineamientos generales para efectos del registro de las operaciones relacionadas con obra pública; por su parte el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) ha

⁶ Artículo 13 de la Ley General de Bienes Nacionales.

“La LGCG establece que las obras en proceso deberán registrarse en una cuenta contable específica del activo, la cual reflejará su grado de avance en forma objetiva y comprobable”

emitido una serie de normas y lineamientos para efectos de armonizar el registro de las operaciones más cotidianas que se generan por la gestión en este tema, por lo que en este apartado se presentan estas disposiciones.

La LGCG en su artículo 29 establece que 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.

Cumpliendo con esta instrucción, dentro del Plan de Cuentas en el rubro 1.2.3 Bienes Inmuebles, Infraestructura y Construcciones en Proceso correspondiente al Grupo del Activo No Circulante se encuentran las cuentas⁷:

⁷ Deberá considerarse que dentro del Plan de Cuentas que se encuentra en el Manual de Contabilidad Gubernamental publicado en el DOF el 22 de noviembre de 2010, se encuentra un cuadro que presenta aquellas cuentas que obligatoriamente deberán desagregarse a 5° nivel. La desagregación de estas cuentas a quinto nivel obedece a las vinculación que debe existir con las partidas presupuestales de gasto, es decir con el Clasificador por Objeto de Gasto.

1.2.3.5 Construcciones en Proceso en Bienes de Dominio Público

1.2.3.5.1 Edificación Habitacional en Proceso.

1.2.3.5.2 Edificación no Habitacional en Proceso.

1.2.3.5.3 Construcción de Obras para el Abastecimiento de Agua, Petróleo, Gas, Electricidad y Telecomunicaciones en Proceso.

1.2.3.5.4 División de Terrenos y Construcción de Obras de Urbanización en Proceso.

1.2.3.5.5 Construcción de Vías de Comunicación en Proceso.

1.2.3.5.6 Otras Construcciones de Ingeniería Civil u Obra Pesada en Proceso.

1.2.3.5.7 Instalaciones y Equipamiento en Construcciones en Proceso.

1.2.3.5.9 Trabajos de Acabados en Edificaciones y

EDGAR ABRAHAM AMADOR ZAMORA

**Secretario de Finanzas del Distrito Federal
y representante del Grupo Zonal 6 de la CPFF**



Otros Trabajos Especializados en Proceso.

1.2.3.6 Construcciones en Proceso en Bienes Propios.

1.2.3.6.1 Edificación Habitacional en Proceso.

1.2.3.6.2 Edificación no Habitacional en Proceso.

1.2.3.6.3 Construcción de Obras para el Abastecimiento de Agua, Petróleo, Gas, Electricidad y Telecomunicaciones en Proceso.

1.2.3.6.4 División de Terrenos y Construcción de Obras de Urbanización en Proceso.

1.2.3.6.5 Construcción de Vías de Comunicación en Proceso.

1.2.3.6.6 Otras Construcciones de Ingeniería Civil u Obra Pesada en Proceso.

1.2.3.6.7 Instalaciones y Equipamiento en Construcciones en Proceso.

1.2.3.6.9 Trabajos de Acabados en Edificaciones y Otros Trabajos Especializados en Proceso.

Ahora bien, es de recordar que los registros de todas las operaciones vinculadas con estos recursos que realiza un ente, deberán hacerse en cuentas de orden presupuestales (ingreso y egreso en los momentos contables que correspondan) y vincularlas con cuentas patrimoniales (activo, pasivo, ingreso ó gasto, según correspondan). Que en

este caso tratándose de las erogaciones generadas por la gestión de la obra pública, los registros se harán considerando cada unas de las etapas de los momentos contables.

Para efectos del registro de las erogaciones generadas por la gestión de la obra pública se deberá considerar el Clasificador por Objeto de Gasto (COG), para identificar las afectaciones correspondientes en cada una de las partidas genéricas de acuerdo al gasto realizado, así mismo es importante identificar la forma de gestión de la obra, si ésta se realiza por administración directa o por contrato, ya que la forma de registro varía como enseña se comenta.

Para el caso del registro de obra pública por administración directa, las erogaciones se asignan conforme al capítulo, concepto y partida genérica que corresponda. Es decir, si se utiliza la mano de obra local que se requiere se asignará el gasto al capítulo 1000 Servicios Personales, a los conceptos y partidas genéricas que correspondan, por otro lado si se requiere de renta de equipo y maquinaria de construcción se asignará el gasto al capítulo 3000 Servicios Generales a los conceptos y partidas genéricas que correspondan, de igual manera para la compra de materiales será la afectación pero en el capítulo 2000 Materiales y Suministros.

Cuando se trata del registro de obra pública por contrato, las erogaciones se asignan siempre al capítulo 6000 Inversión Pública en los conceptos y partidas correspondientes. Este capítulo en su definición indica que se registran las asignaciones destinadas a obras por contrato y proyectos productivos y acciones de fomento. Incluye los gastos en estudios de pre-inversión y preparación del proyecto.

Ahora bien, es de pensar que tratándose de los registros que se realicen por las erogaciones correspondientes a la obra directa se perderán en los demás registros por concepto de gasto; por lo que para su identificación se hará a través de la matriz de conversión⁸ la cual permite realizar la vinculación de registros presupuestales con los patrimoniales, como lo es en el caso del devengo en gasto, las partidas genéricas del COG están vinculadas a las cuentas correspondientes del plan de cuentas, y es en esta matriz de conversión donde se vincula un clasificador más el cual es el Clasificador por Tipo de Gasto (CTG); este clasificador

8 Matriz de Conversión: La matriz de conversión de gastos es una tabla que tiene incorporadas las relaciones automáticas entre las cuentas de los Clasificadores por Objeto del Gasto y por Tipo del Gasto con las del Plan de Cuentas (Lista de Cuentas) de la contabilidad. La tabla está programada para que al registrarse el devengado de una transacción presupuestaria de egresos de acuerdo con los referidos clasificadores, identifique automáticamente la cuenta de crédito a que corresponde la operación y genere automáticamente el asiento contable. En el caso de los ingresos, la tabla actúa en forma similar a la anterior, pero como lo que se registra en el CRI es un crédito (ingreso), la tabla identifica automáticamente la cuenta de débito y genera el respectivo asiento contable. Manual de Contabilidad Gubernamental, Capítulo II Fundamentos Metodológicos de la Integración y Producción Automática de Información Financiera, Apartado E Matriz de Conversión.

“Para el caso del registro de obra pública por administración directa, las erogaciones se asignan conforme al capítulo, concepto y partida genérica que corresponda”

relaciona las transacciones públicas que generan gastos con los grandes agregados de la clasificación económica presentándolos en:

- 1.- Gasto Corriente;
- 2.- Gasto de Capital; y
- 3.- Amortización de la Deuda y Disminución de Pasivos.

Por lo tanto, cuando se asigna el gasto a alguna partida genérica que está relacionada con obra pública directa, ésta deberá vincularse al CTG con respecto al gasto con numeración 2. Gasto de Capital, de esta manera quedará identificado todo el presupuesto que se ejerció para efectos de la realización de la obra pública correspondiente.

Otros documentos aprobados por el CONAC, indispensables a considerar para efectos del registro de la obra pública son los que contienen reglas que establecen las características y alcance de los elementos de la hacienda pública/patrimonio, los cuales son:

- Acuerdo por el que se emiten las principales reglas de registro y valoración del patrimonio (Elementos Generales) publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2010, y
- Acuerdo por el que se emiten las reglas específicas del registro y valoración del patrimonio, publicado en el DOF el 13 de diciembre de 2011.

De estos documentos, se comenta enseguida lo que en las reglas específicas del registro y valoración del activo en la regla 2 denominada obras públicas, establece:

“En el sector público se tendrán que identificar para su manejo y registro contable los siguientes tipos de obras:

- a) Obras públicas capitalizables,
- b) Obras del dominio público,
- c) Obras Transferibles, e
- d) Inversiones consideradas como infraestructura realizadas por los entes públicos en los bienes previstos en el artículo 7 de la LGBN.”

ROBERTO JUAN MOYA CLEMENTE

Secretario de Finanzas del Estado de Puebla
y representante del Grupo Zonal 7 de la CPFF

**a) Obras públicas capitalizables.**

En esta regla se establece que se considera obra capitalizable “aquella realizada por el ente público en inmuebles que cumplen con la definición de activo y que incrementa su valor. Y para su registro cuando se concluya la obra, se deberá transferir el saldo al activo no circulante que corresponda y el soporte documental del registro contable será el establecido por la autoridad competente (acta de entrega-recepción o el documento que acredite su conclusión)”.

b) Obras del dominio público.

Con respecto a la obra de dominio público es “aquella realizada por el ente público para la construcción de obra pública de uso común. Y para efectos de su registro al concluir la obra, se deberá transferir el saldo a los gastos del

período en el caso que corresponda al presupuesto del mismo ejercicio, por lo que se refiere a erogaciones de presupuestos de años anteriores se deberá reconocer en el resultado de ejercicios anteriores para mostrar el resultado real de las operaciones del ente público a una fecha determinada, excepto por las consideradas como infraestructura”. ¿Por qué se da esta excepción? pues porque este tipo de obras están consideradas en el inciso d), el cual se comentará enseguida.

c) Obras Transferibles.

“La obra transferible es aquella realizada por un ente público a favor de otro ente público. Para este caso, estas obras deberán permanecer como construcciones en proceso hasta concluir la obra; en ese momento, con el acta de entrega-recepción o con la documentación justificativa o comprobatoria

como soporte, se deberán reclasificar al activo no circulante que corresponda, y una vez aprobada su transferencia, se dará de baja el activo, reconociéndose en gastos del período en el caso que corresponda al presupuesto del mismo ejercicio; por lo que se refiere a erogaciones de presupuestos de años anteriores se deberá reconocer en el resultado de ejercicios anteriores”.

Es de comentar que lo que se establece en este inciso es de aplicación para aquel ente público que realiza y entrega la obra pública a otro ente público; y por lo que respecta al ente beneficiado, es decir, el que recibe la obra, éste tendrá que hacer sus registros correspondientes al momento de recibir la obra, considerando el inmueble como parte de su activo.

d) Inversiones consideradas como infraestructura realizadas por los entes públicos en los bienes previstos en el artículo 7 de la LGBN.

Las inversiones consideradas como infraestructura realizadas por los entes públicos en los bienes previstos en el artículo 7 de la LGBN, de las cuales las fracciones de referencia son VII, X, XI y XIII.

“La Infraestructura son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizados por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título

oneroso o gratuito, o contruidos por el ente público, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:

- Son parte de un sistema o red.
- Tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.

La infraestructura no reconocida podrá registrarse por los cinco años anteriores a la entrada en vigor de la presente norma y su efecto inicial se reconocerá en resultados de ejercicios anteriores”.

Para efectos del reconocimiento de esta infraestructura, es de considerar que la fecha de aplicación de esta norma es el 31 de diciembre de 2012 a más tardar⁹, por lo que los entes públicos deberán considerar esta fecha para efectos del registro correspondiente.

Por otro lado para el registro del costo de la obra pública deberá incluir el de la elaboración de proyectos, la propia construcción y la supervisión, así como los gastos y costos relacionados con la misma, generados hasta su conclusión, independientemente de la fuente de financiamiento, observando los lineamientos aplicables en cada caso¹⁰.

⁹ Transitorios cuarto y séptimo del Acuerdo por el que se Emiten las Reglas Específicas del Registro y Valoración del Patrimonio. DOF 13 diciembre de 2011.

¹⁰ Segundo párrafo de la regla 2.- Obras Públicas del apartado B. -Reglas Específicas del Registro y Valoración del Activo. Acuerdo por el que se Emiten las Reglas Específicas del registro y valoración del patrimonio. DOF 13 de diciembre de 2011.

CONSIDERACIONES PARA EFECTOS DEL REGISTRO DE LA OBRA PÚBLICA (CONAC)

- Registrar obra pública capitalizable al activo no circulante una vez concluida.
- Registrar la obra de dominio público, concluida, a los gastos del periodo o a resultados de ejercicios anteriores, según corresponda.
- Podrá registrarse infraestructura no reconocida en los últimos 5 años reconociéndola en resultados de ejercicios anteriores.
- Registrar la obra transferible como activo no circulante y una vez que se transfiera se re-clasificará a gastos del periodo o a resultados de ejercicios anteriores, según corresponda.

CONCLUSIONES

En el registro de las operaciones por concepto de obra, es de considerar que cuando la forma de gestión es por contrato, la afectación presupuestal será en el Capítulo 6000 y cuando se trate de obra por administración directa, las erogaciones se asignan conforme al capítulo, concepto y partida genérica que corresponda.

Para el buen control de las estimaciones de la obra, se deberán registrar en una cuenta que integra el activo no circulante, obras en proceso de acuerdo al tipo de obra que se trate y es de recordar el uso de las cuentas obligatorias a quinto nivel.

Es recomendable tener auxiliares que permitan llevar el control por cada tipo de obra y su avance, ya que en un ejercicio las dependencias o entes no solo realizan una sola obra sino que

llevan en forma simultánea más de dos obras, ya sea en el mismo ejercicio, plurianuales o hasta en diferentes administraciones.

Con el registro y control del avance de la obra en una cuenta específica se promueve la transparencia en la rendición de cuentas.

Considerar que el sistema de contabilidad que se tiene operando en el ente público realice las afectaciones a cada una de las cuentas presupuestales y patrimoniales como lo establece el manual de contabilidad y en específico las matrices de conversión que son las que permiten la vinculación automática entre estos registros.

María de los Ángeles Díaz Bolaños, es Licenciada en Contaduría Pública por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM); cuenta con estudios sobre Desarrollo Profesional en Impuestos a la Propiedad Inmobiliaria por Lincoln Institute of Land Policy, en Cambridge, Massachuset, USA; y Gestión Pública para Resultados por ILPES-CEPAL. Actualmente es Consultor Investigador de INDETEC.