



Reforma a la Norma y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos

Manuel Hernández Álvarez

El 19 de julio pasado se realizó la Tercera Reunión del Consejo Nacional de Armonización Contable correspondiente al año 2013, en la cual se aprobaron varios documentos normativos, entre ellos, el “Acuerdo que reforma las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos”, en la que se observan cambios de fondo en el registro contable de los ingresos de los entes públicos, destacando que tratándose de ingresos presupuestarios, el devengado y el recaudado deberán registrarse de forma simultánea al momento de percepción del recurso. En el presente artículo se describen de manera sucinta las reformas efectuadas en dicha norma.



Gerardo Siller Cárdenas
Secretario de Administración y Finanzas del Estado de Nayarit y Coordinador del Grupo de Gasto, Contabilidad y Transparencia de la CPFF

1. ANTECEDENTES

El 9 de diciembre del año 2009 fueron publicadas por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) en el Diario Oficial de la Federación (DOF), las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos a que hace referencia el artículo tercero transitorio, fracción III de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG). En dicho do-

cumento se establecieron los criterios de registro originales para el tratamiento de los momentos contables de los ingresos devengado y recaudado.

De conformidad con el citado documento normativo, el registro de las etapas del presupuesto en lo relativo a la ley de ingresos de los entes públicos se deberá efectuar en las cuentas contables que establezca el CONAC, las cuales deberán reflejar los momentos contables siguientes:



En el mencionado acuerdo del CONAC por el que se emiten las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos

se definen los ingresos estimado, modificado, devengado y recaudado en los siguientes términos:

MOMENTOS CONTABLES DE LOS INGRESOS	
Ingreso Estimado	Es el que se aprueba anualmente en la Ley de Ingresos, e incluyen los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, financiamientos internos y externos; así como de la venta de bienes y servicios, además de participaciones, aportaciones, recursos convenidos, y otros ingresos
Ingreso Modificado	Refleja la asignación presupuestaria en lo relativo a la Ley de Ingresos que resulta de incorporar en su caso, las modificaciones al ingreso estimado, previstas en la Ley de Ingresos
Ingreso Devengado	Se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, financiamientos internos y externos; así como de la venta de bienes y servicios, además de participaciones, aportaciones, recursos convenidos, y otros ingresos por parte de los entes públicos. En el caso de resoluciones en firme (definitivas) y pago en parcialidades se deberán reconocer cuando ocurre la notificación de la resolución y/o en la firma del convenio de pago en parcialidades, respectivamente.
Ingreso Recaudado	Refleja el cobro en efectivo o cualquier otro medio de pago de los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, financiamientos internos y externos; así como de la venta de bienes y servicios, además de participaciones, aportaciones, recursos convenidos, y otros ingresos por parte de los entes públicos

De igual manera se establecen los conceptos normativos de “ingreso determinable” e “ingreso autodeterminable”.

Conceptos Normativos de “Ingreso Determinable” e “Ingreso Autodeterminable”	
Se entenderá como Ingreso Determinable	Cuando el ente público cuente con los elementos que identifique el hecho imponible, el contribuyente y se pueda establecer el importe de los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos, emitiéndose el documento de pago y señalando la fecha límite para realizarlo de acuerdo a los plazos establecidos en las leyes respectivas.
Se entenderá como Ingreso Autodeterminable	Cuando corresponda a los propios contribuyentes la determinación de los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos.

Como parte integrante de las normas en comento, se establecieron los criterios de registro generales para el tratamiento de los momentos contables

de los ingresos devengado y recaudado, los cuales se detallaron en el Anexo I, en los términos siguientes:



“En el acuerdo del CONAC por el que se emiten las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos se definen los ingresos estimado, modificado, devengado y recaudado”

Criterios de Registro Generales para el Tratamiento de los Momentos Contables de los Ingresos Devengado y Recaudado (DOF 9 de diciembre de 2009)

INGRESOS	DEVENGADO		RECAUDADO
Impuestos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Devolución	Al momento de efectuar la devolución.		
Compensación	Al momento de efectuar la compensación.		
Cuotas y aportaciones de seguridad social	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Contribuciones de mejoras	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Derechos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Productos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Aprovechamientos	Determinable	A la emisión del documento de cobro.	Al momento de percepción del recurso.
	Autodeterminable	Al momento de percepción del recurso.	
Ingresos por venta de bienes y servicios	A la emisión de la factura o de conformidad con las condiciones pactadas en los contratos correspondientes.		Al momento de percepción del recurso por la venta de bienes y servicios.
Participaciones	Al momento de percepción del recurso de las participaciones.		
Aportaciones	De conformidad con los calendarios de pago y cumplimiento de las reglas de operación.		Al momento de percepción del recurso.
Recursos por convenios	En la fecha establecida en los convenios y al cumplimiento de los requisitos.		Al momento de percepción del recurso
Financiamientos	Al momento que se reciben los recursos.		

Dicha normatividad del CONAC se reformó en virtud del acuerdo celebrado el 19 de julio, fecha en que se realizó la Tercera Reunión del CONAC correspondiente al año 2013, en la que se aprobaron varios documentos normativos entre otros, el denominado “Acuerdo que reforma las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos”, mismo que fue publicado en la página web del CONAC <http://www.conac.gob.mx/consejo.html>, quedando pendiente su publicación en el Diario Oficial de la Federación a la fecha en que se escribe el presente artículo. A continuación se comentan dichos cambios normativos:

2. REFORMAS A LAS NORMAS Y METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS MOMENTOS CONTABLES DE LOS INGRESOS.

El acuerdo del CONAC establece seis considerandos que soportan los cambios al documento original, éstos son los que se refieren al Artículo 4 Fracción XIX, el Artículo 34 y el Artículo 38, fracción II, todos ellos de la LGCG; los Numerales IX y XI de las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos, publicadas en el DOF del 9 de diciembre de 2009; y el Artículo 191, párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación, en los términos que se señalan a continuación:

Artículo 4 Fracción XIX de la LGCG	Momento contable del Ingreso devengado es “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”
Artículo 34 de la LGCG	“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. ”
Artículo 38, fracción II de la LGCG	El registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos se efectuará en las cuentas contables que, para tal efecto, establezca en lo relativo al ingreso, el estimado, modificado, devengado y recaudado.
Numeral IX de las Normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos publicadas en el DOF del 9 de diciembre de 2009.	“El ingreso devengado es el momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, financiamientos internos y externos; así como de la venta de bienes y servicios, además de participaciones, aportaciones, recursos convenidos, y otros ingresos por parte de los entes públicos. En el caso de resoluciones en firme (definitivas) y pago en parcialidades se deberán reconocer cuando ocurre la notificación de la resolución y/o en la firma del convenio de pago en parcialidades, respectivamente.”
Numeral XI de las Normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos publicadas en el DOF del 9 de diciembre de 2009.	“Cuando los entes públicos cuenten con los elementos que identifique el hecho imponible, el contribuyente y se pueda establecer el importe de los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos, emitiéndose el documento de pago y señalando la fecha límite para realizarlo de acuerdo a los plazos establecidos en las leyes respectivas, se entenderá como determinable. Asimismo, se considerará como autodeterminable cuando corresponda a los contribuyentes la determinación.”
Artículo 191, párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación	Establece que los ingresos obtenidos por la adjudicación se registrarán hasta el momento en el que se tenga formalizada la adjudicación, en otras palabras que sea recaudado en especie la contribución de que se trate. (Se refiere a los ingresos por adjudicación de los bienes embargados, cuando se realiza el proceso de remate)



Germán Giordano Bonilla
Secretario de Planeación y Finanzas
del Estado de Querétaro e integrante del Grupo de
Gasto, Contabilidad y Transparencia de la CFFF

De conformidad con lo anteriormente citado, el nuevo documento normativo establece que el registro de las etapas del presupuesto en lo relativo a

la ley de ingresos de los entes públicos se deberá efectuar de conformidad con los siguientes puntos de acuerdo y su anexo I:

TRATÁNDOSE DE:

Ingresos presupuestarios	Se deberá registrar el ingreso devengado e ingreso recaudado de forma simultánea al momento de percepción del recurso (Salvo por los ingresos por venta de bienes y servicios, y aportaciones)
Ingresos por venta de bienes y servicios	Se deberá registrar el devengado a la emisión de la factura o de conformidad con las condiciones pactadas en los contratos correspondientes y el recaudado al momento de percepción del recurso.
Ingresos por aportaciones	Se deberá registrar el devengado al momento de cumplimiento de las reglas de operación y de conformidad con los calendarios de pago y el recaudado al momento de percepción del recurso
La emisión de una autorización para pagar a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.	El importe pendiente de pago se registrará en un cargo a la cuenta 1.1.2.4 y en un abono a la cuenta 2.1.5.9. Cuando se reciba la parcialidad o el pago diferido, se registra el ingreso devengado y el recaudado de forma simultánea, así como la cancelación de las cuentas anteriores y un cargo al banco o efectivo y un abono a la cuenta de ingreso contable que corresponda.

Lo anterior se muestra en el nuevo Anexo I para quedar como sigue:

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

ANEXO I

INGRESOS	DEVENGADO AL MOMENTO DE:	RECAUDADO AL MOMENTO DE:
Impuestos		Percepción del recurso
Devolución		Efectuar la devolución
Compensación		Efectuar la compensación
Cuotas y aportaciones de seguridad social		Percepción del recurso
Contribuciones de mejoras		Percepción del recurso
Derechos		Percepción del recurso
Productos		Percepción del recurso
Aprovechamientos		Percepción del recurso
Ingresos por venta de bienes y servicios	La emisión de la factura o de conformidad con las condiciones pactadas en los contratos correspondientes	Percepción del recurso por la venta de bienes y servicios
Participaciones		Percepción del recurso
Aportaciones	Cumplimiento de las reglas de operación y de conformidad con los calendarios de pago	Percepción del recurso
Recursos por convenios		Percepción del recurso
Financiamientos		Que se reciben los recursos

3. NUEVAS REGLAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS MOMENTOS CONTABLES DE LOS INGRESOS

De lo anterior se desprenden cuáles son los cambios en las reglas para la determinación de los momentos contables del ingreso devengado e ingreso pagado, que en adelante deberán observar los entes públicos, éstos son:

- **Se incorpora el término “ingresos presupuestarios”¹** al acuerdo del CONAC
- **Se suprime** en el nuevo Anexo I en el apartado de “Devengado al Momento de” el **devengado determinable y el autodeterminable**.

¹ El Glosario de Términos más Usuales en la Administración Pública Federal, formulado por la SHCP, define que los “ingresos presupuestarios” son todas las percepciones que obtiene el sector público por la ejecución de la ley de ingresos.



“Se incorpora el término “ingresos presupuestarios” al acuerdo del CONAC definidos como: los provenientes de impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y recursos por convenios”

- Tratándose de ingresos presupuestarios, es decir, los provenientes de impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y recursos por convenios, se deberá registrar el ingreso devengado e ingreso recaudado de forma simultánea al momento de percepción del recurso.
 - El **registro del devengado** se deberá efectuar al momento de la emisión de la factura o de conformidad con las condiciones pactadas en el contrato correspondiente.
 - El **registro del recaudado** se deberá efectuar al momento de la percepción del recurso.
- Tratándose de devoluciones y compensaciones, deberán afectarse en ambos casos de forma simultánea el devengado y el recaudado, al momento de efectuar la devolución o compensación.
- Tratándose de ingresos por venta de bienes y servicios:
 - El **registro del devengado** se deberá efectuar al momento de la emisión de la factura o de conformidad con las condiciones pactadas en el contrato correspondiente.
 - El **registro del recaudado** se deberá efectuar al momento de la percepción del recurso.
- Tratándose de ingresos por aportaciones:
 - El **registro del devengado** se deberá efectuar al momento del cumplimiento de las reglas de operación² y de conformidad con los calendarios de pago.
 - El **registro del recaudado** se deberá efectuar al momento de la percepción del recurso.
 - Tratándose de **ingresos por financiamientos**, se deberá registrar el devengado y recaudado de forma simultánea al momento en que se reciben los recursos. Finalmente conviene señalar, que el acuerdo en comento, será revisado por el CONAC atendiendo a los avances en las entidades federativas, los municipios y sus entes públicos en la implementación de la Armonización Contable a más tardar en diciembre de 2015, para su ratificación o en su caso modificación. ■

2 Las Reglas de Operación son los documentos normativos que emiten las dependencias coordinadoras del Poder Ejecutivo Federal en las que se regulan los procedimientos para el uso y aprovechamiento de los recursos, en tanto que los calendarios de pago los publica la SHCP, por ejemplo para el año 2013 aparece publicado en el DOF el 17 de enero del 2013, el “ACUERDO por el que se da a conocer a los gobiernos de las entidades federativas la distribución y calendarización para la ministración durante el ejercicio fiscal 2013, de los recursos correspondientes a los Ramos Generales 28 Participaciones a Entidades Federativas y Municipios, y 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios”

Manuel Hernández Álvarez, es Contador Público y Auditor por la Universidad de Guadalajara, y actualmente se desempeña como Consultor Investigador en el INDETEC.
mhernandez@indetec.gob.mx