



Los Momentos Contables del Egreso

Cesáreo Larios Contreras

Una de las mayores novedades que representa en materia contable y presupuestal para los entes públicos, dentro de la armonización contable dispuesta por la Ley General de Contabilidad Gubernamental, es lo referente a la instrumentación sistemática de los momentos contables de los egresos, o etapas por las que atraviesa el Presupuesto de Egresos, a efecto de conocer en cualquier tiempo la situación que guarda este vital documento para el ejercicio de las funciones que a cada ente le corresponden.

Cesáreo Larios Contreras es Contador Público y Maestro en Dirección y Gestión Pública Local, y se desempeña como Consultor - investigador de la administración hacendaria municipal en INDETEC. Es autor de varios estudios y múltiples artículos sobre temas vinculados con la gestión pública local. clariosc@indetec.gob.mx



Determinar el momento en que habrá de vincularse automáticamente la contabilidad patrimonial con la presupuestal será una rutina que los informáticos que desarrollen los sistemas de contabilidad gubernamental deberán tener muy en cuenta, a fin de cumplimentar uno de los requisitos básicos dispuestos por la Ley General de Contabilidad Gubernamental, consistente en “*disponer de instrumentos para generar registro automático y por única vez de operaciones presupuestarias y contables*”; mas para ello es indispensable que se entienda con toda claridad por el usuario, en primer lugar, el contenido y alcance de cada una de las fases del presupuesto de egresos, y para efectos contables, en qué fase inicia la afectación patrimonial, es decir, el vínculo entre cuentas patrimoniales y cuentas presupuestales, mejor conocidas estas últimas como Cuentas de Orden Presupuestal.

Sabemos de la importancia que representa para la administración pública el contar con un presupuesto bien elaborado, que atienda satisfactoriamente los requerimientos del ente público de

que se trate y que a su vez le permita resolver los problemas de la sociedad en la vertiente que le corresponda y en la medida de su capacidad financiera; pero independientemente de la magnitud de dicho presupuesto, lo que se busca con las nuevas técnicas de presupuestación basada en resultados (PbR) es mejorar significativamente la calidad en la aplicación de los recursos asignados a los distintos programas que conforman el presupuesto de egresos, donde uno de los elementos lo constituye la contabilidad, debiendo llevar ahora un minucioso registro de cada una de las fases por las que invariablemente ha de transitar. Es por eso que a continuación analizaremos todas las fases del presupuesto de egresos, poniendo énfasis en los momentos de vinculación contable y ejemplificándolos.

De conformidad con la Fracción I del Artículo 38 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), el registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos se efectuará en las cuentas contables que para tal efecto establezca el Consejo Nacional de Armonización Conta-

“El Presupuesto de Egresos Municipal, es el que apruebe el Ayuntamiento, para costear, durante el período de un año calendario, las actividades, las obras y los servicios públicos”

ble (CONAC), las cuales deberán reflejar, en lo relativo al gasto, seis momentos: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado. La misma LGCG define en su artículo 4 cinco de ellos, exceptuando el relativo al gasto aprobado.

Por su parte, el Consejo Nacional de Armonización Contable emitió y publicó en el DOF el 20 de agosto de 2009, previa propuesta del Secretario Técnico y análisis de Comité Consultivo, un Acuerdo que contiene las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Egresos, mismos que son definidos en su Artículo Primero.

COMENTARIOS Y EJEMPLOS DE LOS MOMENTOS CONTABLES DE LOS EGRESOS

Debemos tener presente que para cada momento contable del egreso, el Plan de Cuentas, también emitido por el CONAC y del cual nos ocuparemos en otro trabajo, prevé una Cuenta de Orden Presupuestal que de manera acumulativa reflejará la situación que guarda el ejercicio presupuestal en el transcurso del año, cuyos nombres y números de cuentas son:

- 821 Presupuesto de Egresos Aprobado
- 822 Presupuesto de Egresos por Ejercer

- 823 Presupuesto de Egresos Modificado
- 824 Presupuesto de Egreso Comprometido
- 825 Presupuesto de Egresos Devengado
- 826 Presupuesto de Egresos Ejercido, y
- 827 Presupuesto de Egresos Pagado.

En primer lugar trataremos de dejar en claro qué se entiende por Presupuesto de Egresos, para luego pasar a los momentos contables de éste, según las fases por las que vaya pasando hasta el cierre del ejercicio.

DEFINICIÓN DE PRESUPUESTO DE EGRESOS:

Para el ámbito federal, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria define en su Artículo 39 como Presupuesto de Egresos “*el que apruebe la Cámara de Diputados, con aplicación durante el periodo de un año, a partir del 1 de enero*”; estableciendo en su Artículo 41 que el Proyecto de Presupuesto contendrá: *La exposición de motivos, el proyecto de Decreto y los anexos correspondientes.*

En cuanto al ámbito estatal, a manera de ejemplo citamos la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, que en su Artículo 31 establece: “El Presupuesto de Egresos del Estado constituye la expresión económica de la política gubernamental y será el que esté con-

tenido en el Decreto de Presupuesto de Egresos para el Estado de Querétaro para el ejercicio fiscal que corresponda, que apruebe la Legislatura del Estado.

Por su parte, en cuanto a los municipios, un ejemplo de definición de presupuesto de egresos lo constituye el contenido en el Artículo 45 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Michoacán de Ocampo en los siguientes términos: “El Presupuesto de Egresos Municipal, es el que apruebe el Ayuntamiento, para costear, durante el período de un año calendario, las actividades, las obras y los servicios públicos, previstos en los programas a cargo de los Municipios que en el presupuesto se señalen”.

Siendo más específicos, por Presupuesto de Egresos se entiende el documento jurídico, contable y de política económica aprobado por la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, en el ámbito federal, por el Congreso del Estado en las entidades federativas, y por el Ayuntamiento, en el caso de los municipios, a iniciativa del Presidente de la República, de los Gobernadores y de los Presidentes Municipales, respectivamente, en el cual se consigna, de acuerdo con su naturaleza y cuantía, el gasto público que deben realizar el sector central y el sector paraestatal de control directo en un ejercicio fiscal, en el desempeño de sus funciones.

Este documento presenta de forma detallada la distribución del gasto público bajo diferentes tipos de clasificación del presupuesto, las cuales incluyen la asignación por entidades e instituciones gubernamentales y su distribución por funciones públicas, por programas, así como por objeto y tipo del gasto.

A continuación se definen y comentan cada uno de estos momentos contables del egreso, con base en el Acuerdo del CONAC aludido.

1. **Gasto Aprobado** (Cuenta Presupuestal 8.2.1 Presupuesto de Egresos Aprobado):

a) Artículo Primero Fracción VII.- *El momento contable del gasto aprobado es el que refleja las asignaciones presupuestarias anuales comprometidas en el Presupuesto de Egresos.*

Por su parte, la Ley General de Contabilidad Gubernamental no define este momento contable.

Comentario

Pensando en la sistematización de este momento contable, en los ámbitos federal y estatal, el proyecto que formulan los Titulares de los Poderes Ejecutivos y que es presentado para su aprobación al Poder Legislativo respectivo, se constituye en Presupuesto de Egresos una vez que éste es aprobado por la representación social constituida por la Cámara de Diputados y los Congresos de los Estados, respectivamente; en tal virtud, para los efectos que nos ocupan, es éste el momento de alimentar al sistema de contabilidad con la información contenida en el Decreto de Presupuesto de Egresos, a fin de iniciar su control. En este caso el registro es únicamente de naturaleza presupuestal, sin afectación a las cuentas patrimoniales o de balance.

En lo concerniente al municipio, dadas las facultades de que están investidos los Ayuntamientos de los Municipios para aprobar su propio presupuesto, con base en la Fracción IV del Artículo 115 Constitucional, el proceso es el mismo que el estatal, sólo que en este orden de gobierno no corresponde al Congreso del Estado su aprobación sino al propio Ayuntamiento de cada municipio, tomando como base la estimación y aprobación de su Ley de Ingresos.



No obstante lo anterior, en virtud de las facultades de fiscalización de la cuenta pública que tiene el congreso del Estado, a través de su órgano de fiscalización, los municipios deberán remitir a éste una copia certificada del presupuesto, con todos sus anexos, en los plazos que disponga la ley local respectiva, para su registro, seguimiento y fiscalización.

En todos los casos, el presupuesto aprobado deberá ser publicado en el Diario Oficial de la Federación, en cuanto al presupuesto federal, y en el Periódico Oficial del Estado, en lo que respecta a los presupuesto del estado y de cada uno de los municipios.

Este momento del gasto sólo es de naturaleza presupuestal, no patrimonial, por lo que únicamente se afectarán las cuentas de orden presupuestarias de Presupuesto Aprobado y Presupuesto Por ejercer.

2. **Gasto Modificado** (Cuenta Presupuestal 8.2.3 Presupuesto de Egresos Modificado)

Definición

El Artículo Primero Fracción VIII del Acuerdo del CONAC define como gasto modificado "*el momento contable que refleja la asignación presupuestaria que resulta de incorporar, en su caso, las adecuaciones presupuestarias al presupuesto aprobado*".

Tampoco en este caso la Ley General de Contabilidad Gubernamental define este momento contable.

Igual que el momento de "Gasto Aprobado", el Gasto Modificado sólo es de naturaleza presupuestal, no patrimonial, por lo que únicamente se afectarán las cuentas de orden presupuestarias de Presupuesto Modificado y Presupuesto Por ejercer.

Comentario

El Presupuesto de Egresos de la Federación puede ser modificado por el Ejecutivo Federal con base en la Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, partiendo de las previsiones establecidas en la citada Ley en cuanto a la existencia de excedencias en ingresos autorizados, o en su defecto, por la baja en la recaudación fiscal derivada de coyunturas económicas negativas. Igual sucede para los ámbitos estatal y municipal, en los cuales se prevén ampliaciones automáticas para determinadas partidas, mismas que son financiadas con transferencias de otras partidas ajustadas a la baja, o bien, mediante ampliación al presupuesto, si se cuenta con recursos superiores a los estimados. Estas modificaciones deben reflejarse en el sistema contable a efecto de contar permanentemente con información actualizada en cuanto a la disponibilidad presupuestaria. Es decir, el presupuesto de egresos original aprobado puede sufrir cambios durante el transcurso del ejercicio fiscal, y estos cambios, ampliaciones o reducciones, deberán asentarse en el sistema contable en la cuenta específica de "Presupuesto Modificado", y también remitir copia certificada al Congreso del Estado para los fines ya comentados en el apartado anterior.

3. Gasto Comprometido (Cuenta Presupuestal 8.2.4 Presupuesto de Egresos comprometido)

Definición:

Tanto la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), en la Fracción XIV del Artículo 4, como la Fracción IX del Artículo Primero del Acuerdo del CONAC sobre los momentos contables del egreso, definen el Gasto Comprometido como *"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".

Comentario:

El acto de comprometer el presupuesto de alguna partida específica por el funcionario competente, mediante la suscripción de contratos de bienes o servicios, de la misma forma que los dos momentos contables anteriores, es de impacto presupuestal únicamente, no contable, representando precisamente su registro un compromiso de pagarle al proveedor, siempre y cuando éste cumpla con las obligaciones asumidas en el contrato, y por ende, al registrarlo sólo está haciendo un apartado del presupuesto por la cantidad comprometida, para que no se vuelva a comprometer.

Se dan casos en que algunos entes públicos tienen instrumentado en sus sistemas de control presupuestal un momento previo al comprometido, para reservar recursos presupuestarios de las áreas que conforman el ente desde el momento de aprobarse las requisiciones solicitadas por ellas, sin embargo, esa fase previa no es obligatoria para efectos de armonización de la información financiera, lo que no obsta para que, de disponerlo en la normatividad local, se instrumente para ese orden de gobierno (estatal y/o municipal).

Cuando se suscribe un contrato multianual para la ejecución de un proyecto de inver-



sión en infraestructura, debidamente aprobado conforme a la legislación reglamentaria respectiva, el monto general del contrato no se registrará en las partidas y cuentas presupuestales sino en Cuentas de orden Contables, para fines de información contingente, dado que su devengo acontecerá en años posteriores. A esta cuenta de orden contable se le irá restando la parte que corresponda ejecutar en cada uno de los años, pasando esa proporción a los presupuestos de egresos subsecuentes, en los momentos contables de Presupuesto de Egresos Aprobado y en el de Comprometido, de tal manera que la cuenta de orden contable reflejará siempre el saldo no ejecutado y a ejercerse en los siguientes años.

Ejemplos de presupuesto comprometido:

- El valor de las prestaciones laborales del personal permanente, desde el inicio del ejercicio;
- El valor de un contrato de algún servicio técnico o profesional, en el momento en que se suscribe;

- El valor de un pedido de bienes de consumo o de muebles, al momento de adjudicarlo a un proveedor;
- El valor pactado y asentado en un contrato de promesa de venta de un inmueble, al momento de suscribirlo ante un notario, etc.

Nota:

Existen diversos contratos de servicios prevalecientes desde años anteriores y vigentes a la fecha, pero que se desconoce el monto comprometido no sólo para el ejercicio fiscal, sino para el mismo periodo de pago, que suele ser mensual, como: La energía eléctrica y el Teléfono; los intereses, gastos y comisiones de deuda, etc., los cuales conocemos hasta que nos llega el estado de cuenta o el recibo correspondiente. En estos casos deben registrarse en forma simultánea los momentos contables del Devengado y el Comprometido. Para efectos del monto aprobado a las respectivas partidas se tomará en cuenta la información estadística existente, como un elemento de referencia, modificable de acuerdo a las circunstancias.

4. **Gasto Devengado** (Cuenta Presupuestal 8.2.5 Presupuesto de Egresos Devengado)

Definición:

a) Ley General de Contabilidad Gubernamental

La Fracción XV del Artículo 4 de la LGCG define como *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*”

b) Acuerdo del CONAC, Artículo Primero Fracción X

De la misma forma que en el momento contable anterior (gasto comprometido), en el Acuerdo del CONAC sobre el gasto devengado su definición es igual que la establecida por la LGCG.

Comentario:

El momento del gasto devengado es el más importante para fines de ejercicio presupuestal, puesto que es en esta etapa en donde se materializan los compromisos contraídos hacia la consecución de las metas establecidas en los programas presupuestarios. Así, podemos decir que el periodo laboral ya transcurrió (semanal, quincenal, etc.), y consecuentemente el personal del ente ya realizó las actividades previstas en cada programa de trabajo al que está asignado; que los insumos y servicios necesarios para trabajar y que fueron solicitados y contratados con los distintos proveedores ya fueron recibidos; que los bienes muebles e inmuebles ya nos

fueron entregados y que gracias a ellos ya se cuenta con el equipamiento necesario para cumplir con las funciones que la ley nos encomienda; que la obra ya se recibió parcial o totalmente en forma satisfactoria, conforme a como fue planeada y adjudicada; etc.

Esta fase presupuestaria o momento contable es uno de los dos momentos en que la contabilidad presupuestaria impacta a la contabilidad patrimonial, dado que al reconocer que hemos recibido a nuestra satisfacción el bien, servicio u o obra, automáticamente estamos creando un pasivo o cuenta por pagar; y lo único que habrá que tomar en cuenta es si se trata de un gasto lo que estamos ejerciendo o de un activo que estamos adquiriendo, y por ende, en el segundo caso, de un bien capitalizable. Este problema se resuelve a través del Clasificador por Tipo de Gasto, el cual vincula mediante la Matriz de Conversión las partidas genéricas, y consecuentemente las partidas específicas en nuestro sistema, con las cuentas de gastos 5000 del Plan de Cuentas, y Tipo de gasto 1 Gasto Corriente; o con las cuentas 1000 de activo y Tipo 2 Gasto de Capital.

5. **Gasto Ejercido** (Cuenta Presupuestal 8.2.6 Presupuesto de Egresos Ejercido)

Definición:

a) Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Respecto al gasto ejercido, la Fracción XVI del Artículo 4 de la LGCG lo define como “*el momento contable del gasto que refleja la emisión de una cuenta por liquidar certificada debidamente aprobada por la autoridad competente”.*

“El momento de gasto ejercido, representa en sí mismo la emisión de un documento de pago, como lo es la Cuenta por Liquidar Certificada (CLC), documento que es girado y autorizado por la autoridad competente para ello, a favor de un tercero y a cargo de una institución bancaria previamente contratada”

b) Acuerdo del CONAC, Artículo Primero Fracción XI

Por su parte, en la Fracción XI del Artículo Primero del Acuerdo del CONAC, el gasto ejercido es definido como *“el momento contable que refleja la emisión de una cuenta por liquidar certificada o documento equivalente debidamente aprobado por la autoridad competente”*.

Comentario:

El momento de gasto ejercido, de acuerdo con la definición señalada, representa en sí mismo la emisión de un documento de pago, como lo es la Cuenta por Liquidar Certificada (CLC), documento que es girado y autorizado por la autoridad competente para ello, a favor de un tercero y a cargo de una institución bancaria previamente contratada y con la cual se mantienen inversiones financieras y/o cuentas corrientes. Con estas características puede equipararse la CLC a un documento mercantil no negociable,

como un cheque cruzado o certificado, por ejemplo; sin embargo, en el ámbito local (estatal y municipal) la gran mayoría utiliza un documento intermedio para el pago de las obligaciones financieras de los entes públicos, que es la Orden de Pago, la cual consiste en un formato preestablecido a través del cual la autoridad facultada por la ley para ello gira instrucciones (orden de pago) para que el responsable de egresos o tesorería proceda al pago de una obligación devengada por la recepción de un bien, obra o servicio, y en dicha área, con base en la orden de pago procede posteriormente a su liquidación, en las fechas establecidas para tal fin.

6. Gasto Pagado (Cuenta Presupuestal 8.2.7 Presupuesto de Egresos Pagado)

Definición:

En lo concerniente al gasto pagado, tanto la Ley General de Contabilidad Gubernamen-

tal (LGCG), en la Fracción XVII del Artículo 4, como la Fracción XII del Artículo Primero del Acuerdo del CONAC sobre los momentos contables del egreso, definen el gasto pagado como *“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”*.

Comentario:

Con respecto a este momento contable suelen presentarse diversas interpretaciones, en algunos casos discrepantes. Las posturas suelen ser:

- a) Se considera pagada una obligación (para efectos del sistema) al emitirse y firmarse el cheque;
- b) El pago se realiza en el momento que se entrega el cheque al beneficiario, debidamente firmado.
- c) Sólo se considera pagada una obligación hasta que el beneficiario hace efectivo el cheque correspondiente en el banco.

Si consideramos que nuestro sistema de contabilidad registra por una sola vez y en tiempo real las operaciones, únicamente es factible darle validez al momento de gasto pagado cuando es emitido el cheque, o cuando se realiza la transferencia bancaria, puesto que es en ese momento cuando el saldo de la cuenta respectiva es disminuido automáticamente por el valor del cheque o de la transferencia. No así las otras dos alternativas, ya que éstas dependen de variantes que se escapan del control del contador. Se da por sentado que la entrega de los che-

ques a sus beneficiarios se hace en el menor tiempo posible, después de ser emitido, y que en todo caso esta fase puede implicar sólo un control administrativo, no contable; no así el momento del cobro en la institución bancaria, puesto que dicho momento dependerá totalmente de la voluntad del beneficiario, pudiendo ser casi inmediato o tardar semanas, meses, o inclusive años, y la cuenta pública no puede estar supeditada a este tipo de imponderables para su cierre y rendición.

Nota:

No debemos olvidar que cuando hablamos de las cuentas de orden presupuestales, a nivel de cuenta de mayor del Plan de Cuentas (821 a la 827), éstas se prevén y afectan en las partidas de registro, que son las específicas, y el sistema de contabilidad deberá realizar la vinculación de los momentos contables del devengado y del pagado con las cuentas patrimoniales que en cada caso correspondan.

Registro simultáneo:

En virtud de que el Estado Analítico de egresos habrá de presentarse en las clasificaciones señaladas por la LGCG, reflejando los distintos momentos contables, la fracción XIII del Artículo Primero del Acuerdo del CONAC dispone que, *“excepcionalmente, cuando por la naturaleza de las operaciones no sea posible el registro consecutivo de todos los momentos contables del gasto, se registrarán simultáneamente de acuerdo a lineamientos previamente definidos por las unidades administrativas o instancias competentes en materia de Contabilidad Gubernamental”*. Esta rutina deberá estar prevista por el Sistema de Contabilidad Gubernamental.