



Registro Presupuestal y Patrimonial de los Ingresos por Impuestos

María de los Ángeles Díaz Bolaños

El Consejo Nacional de Armonización Contable ha emitido normas para el correcto registro de las transacciones realizadas por los entes públicos. En este artículo se realiza un análisis de lo que dicha normatividad establece en materia de ingresos, y ejemplifica el mecanismo de registro en las cuentas presupuestales y patrimoniales.

María de los Ángeles Díaz Bolaños es Licenciada en Contaduría Pública por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM); actualmente es Consultor Investigador de la Dirección de Colaboración Administrativa y Desarrollo Jurídico de la Hacienda Estatal de Indetec. mdiazb@indetec.gob.mx



INGRESOS PÚBLICOS Y ARMONIZACIÓN CONTABLE

Los ingresos públicos son recursos financieros con que cuenta y utiliza una dependencia, entidad u organización para alcanzar sus objetivos y producir los bienes o servicios que son de su competencia¹. Estos recursos públicos son medios de financiamiento que permiten solventar las actividades propias de los entes públicos, atender las obligaciones de pago de la deuda pública o efectuar transferencias que requieran otros ámbitos o niveles de gobierno.

Por ello es indispensable que los entes públicos lleven el registro y control en relación a todos los ingresos que obtienen y disponen, que les permita entre otros aspectos:

- Identificar los ingresos que captan en función de la actividad que desarrollan.
- Realizar el análisis económico-financiero y facilitar la toma de decisiones.
- Contribuir a la definición de la política presupuestaria de un período determinado.
- Procurar la medición del efecto de la recaudación.
- Identificar los medios de financiamiento originados en variación de saldos de cuentas del activo y pasivo.

Ahora bien, para coadyuvar a lo antes mencionado, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), ha emitido una serie de documentos técnicos contables que constituyen la base normativa que permitirá generar la información contable, presupuestaria, programática y económica que exige la Ley General de Contabilidad Gubernamental. Dentro de estos documentos se observan aquellos relacionados con el tema del ingreso con la finalidad de organizar las transac-

¹ Glosario de Términos más Usuales en la Administración Pública Federal, SHCP, Subsecretaría de Egresos, Unidad de Contabilidad e Informes sobre la Gestión Pública.

Armonización Contable

ciones en categorías homogéneas, que permitan el correcto registro e interpretación de los hechos que les dieron origen y sus repercusiones, logrando por medio de estos lineamientos una armonización contable a nivel nacional.

La clasificación de los ingresos presupuestarios de los entes públicos que el CONAC ha emitido es conforme a criterios legales, internacionales y contables, que posibiliten un adecuado registro y presentación de las operaciones, y que facilite la interrelación con las cuentas patrimoniales (cuentas contables), de tal manera que la información financiera a nivel nacional (en este caso en materia de ingresos) sea comparable con la de otros países.

Los documentos vinculados con mayor énfasis a la materia de ingresos que el CONAC ha emitido son los siguientes:

- Clasificador por Rubro de Ingresos.

En este documento se identifican los ingresos que provienen de fuentes como los impuestos, las cuotas y aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos, productos, aprovechamientos, las ventas de bienes y servicios, las participaciones y aportaciones, las transferencias y los financiamientos. Esta clasificación permite el registro analítico de las transacciones de ingresos, y la vinculación de los aspectos presupuestarios y patrimoniales de los recursos.

- Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos.

Describe cómo se deberán registrar las etapas del presupuesto de la ley de ingresos de los entes públicos, las cuales se efectuarán en cuentas de orden contable, mismo que deberán reflejar

el ingreso estimado, modificado, devengado y recaudado.

- Plan de Cuentas.

Comprende la numeración de cuentas ordenadas sistemáticamente e identificadas con nombres para distinguir un tipo de partida de otras, para los fines del registro contable de las transacciones.

- Manual de Contabilidad Gubernamental.

Este manual está integrado por documentos conceptuales, metodológicos y operativos que describen la finalidad del manual, el marco jurídico, lineamientos técnicos, el catálogo de cuentas y la estructura básica de los principales estados financieros a generarse por el sistema de contabilidad implementado por el ente.

Ahora bien para que los entes públicos se armonicen en materia de ingresos, deberán adoptar e implementar en su legislación y sistema de registro contable la normatividad y lineamientos emitidos por el CONAC, y así lograr que a nivel nacional se logre cumplir con el objetivo de tener cuentas armonizadas que permitan que las cifras macroeconómicas sean comparables con las de otros países.

En virtud de la limitada extensión impuesta a colaboraciones como la presente, en esta ocasión solo se abordará lo relacionado con las disposiciones de las Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos; enseguida se analiza el contenido de dicho documento.

DETERMINACIÓN DE LOS MOMENTOS CONTABLES

Este documento establece los criterios de registro generales para el tratamiento de los momentos contables de los ingresos, precisando las siguientes etapas:



Según el documento referente, cada uno de los momentos contables de los ingresos se define como a continuación se presenta:

Ingreso Estimado: es el que se aprueba anualmente en la Ley de Ingresos, e incluye 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: el momento contable que refleja la asignación presupuestaria en lo relativo a la Ley de Ingresos que resulte de incorporar en su caso, las modificaciones al ingreso estimado, previstas en la Ley de Ingresos.

Ingreso Devengado: momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de los 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: momento contable que refleja el cobro en efectivo o cualquier otro medio de pago de los ingresos por parte de los entes públicos.

En el caso del registro del momento del devengo, el documento referido establece un criterio con la finalidad de distinguir dos tiempos posibles en que debe producirse tal registro, según se trate de **ingresos determinables** o **autodeterminables** que obtengan los entes públicos.

En primer término precisa que se entenderá como **ingreso determinable** cuando los entes públicos cuenten con los elementos que identifiquen:

- el hecho imponible;
- el contribuyente;
- se pueda establecer el importe de los impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos;

Armonización Contable

- se haga la emisión del correspondiente documento de pago, señalando la fecha límite para realizar el pago de acuerdo con lo establecido en las leyes respectivas.

Ejemplificando a las disposiciones señaladas se deberán considerar como ingresos determinables el Impuesto Local Sobre Tenencia o Uso de Vehículos en el caso de las entidades federativas, y el Impuesto Predial en el caso de los municipios, ya que para ambos impuestos la autoridad competente cuenta con un padrón de contribuyentes sujetos a dichos impuestos donde tienen identificado el nombre del contribuyente, datos de objeto de causación del impuesto, el tipo de contribución, monto a pagar y el periodo de pago.

Por otra parte, el documento que se analiza establece que se considerará como **ingreso autodeterminable** cuando corresponda a los contribuyentes la determinación. Ejemplo de ingresos autodeterminables serían el impuesto sobre nómina para el caso de las entidades federativas y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales para el caso de los municipios, pues en ambos impuestos la autoridad no sabe quién y cuánto pagarán los contribuyentes hasta que éstos presentan la declaración o documento correspondiente.

REGISTRO PRESUPUESTAL Y PATRIMONIAL DE LOS INGRESOS

En este apartado se ilustra el procedimiento de registro de operaciones en relación al ingreso, considerando las cuentas de orden presupuestarias relativas de la Ley de Ingresos y su vinculación con las cuentas patrimoniales de activo e ingresos, así como los elementos que aporta el Manual de Contabilidad publicado por el CONAC.

Para el registro de las etapas del presupuesto de la Ley de Ingresos, es indispensable considerar el Plan de Cuentas y el Instructivo de Manejo de Cuentas.

Dentro del Plan de Cuentas que se encuentra en el Capítulo III del Manual de Contabilidad, se encuentra la codificación de cuentas ordenadas sistemáticamente e identificadas con rubros para distinguir un tipo de partida de otras, para los fines del registro contable de las transacciones; así se pueden identificar las cuentas de orden presupuestarias para los ingresos codificados como sigue:

8 CUENTAS DE ORDEN PRESUPUESTARIAS

8.1 LEY DE INGRESOS

8.1.1 Ley de Ingresos Estimada

8.1.2 Ley de Ingresos por Ejecutar

8.1.3 Modificaciones a la Ley de Ingresos Estimada

8.1.4 Ley de Ingresos Devengada

8.1.5 Ley de Ingresos Recaudada

Como se señaló anteriormente, los momentos contables de los ingresos son cuatro (estimado, modificado, devengado y recaudado); sin embargo, se listan cinco y no cuatro cuentas para el registro debido a que para efectos del correcto registro de las etapas del presupuesto del ingreso es necesario utilizar la contra cuenta denominada **8.1.2 Ley de Ingresos por Ejecutar** para el registro y control, en partida doble, del ingreso modificado, estimado y recaudado.

Ahora bien, para el adecuado registro de las operaciones generadas de cada una de las etapas de presupuesto de ingresos, hay que considerar el Instructivo de Manejo de Cuentas, que se encuentra en el Capítulo IV del Manual de Contabilidad²; en éste se define el número, género, grupo y rubro, la naturaleza, de que conceptos se carga y abona y lo que representa su saldo. Por ejemplo respecto a la cuenta de Ley de Ingresos Estimada, dicho documento se ejemplifica de la siguiente manera:

2 Publicado en el DOF el 22 de noviembre de 2010.

NÚMERO	GÉNERO	GRUPO	RUBRO
8.1.1.0	Cuentas de Orden Presupuestarias	Ley de Ingresos	Ley de Ingresos Estimada

CARGO	ABONO
1.- De la Ley de Ingresos Estimada.	1.- Por la ley de ingresos por ejecutar no devengada.
	2.- Por el saldo deudor de esta cuenta para el cierre contable.
	3.- Por el traspaso del saldo acreedor de la cuenta 8.1.2.0 Ley de Ingresos por Ejecutar.

NATURALEZA: Deudora

SU SALDO REPRESENTA:

El importe que se aprueba anualmente en la Ley de Ingresos

OBSERVACIONES:

La cuenta requiere de auxiliares para cada uno 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

Enseguida se presentan dos ejemplos de registro presupuestal y patrimonial del ingreso, el primero en el caso de ingresos por concepto de Impuesto Local Sobre Tenencia o Uso de Vehículos e Impuesto Sobre Nómina recaudados por una entidad federativa; y en el segundo se ha considerado el supuesto del ingreso recib-

do por un municipio por concepto del cobro de Impuesto Predial y el Impuesto sobre Adquisición de Bienes Muebles. Cabe aclarar que para estos ejercicios el registro se efectuará en cuentas de mayor identificando las afectaciones presupuestales con número y las patrimoniales alfanuméricas.

A) Ejemplo de registro de ingresos locales

OPERACIONES:

1	Ley de Ingresos del Estado "W" para el ejercicio fiscal 2011	\$ 3,000.00
2	Se devenga el pago de Impuesto Local Sobre Tenencia o Uso de Vehículos por	\$ 900.00
3	Se recauda por concepto de Impuesto Local Sobre Tenencia o Uso de Vehículos por	\$ 900.00
4	Se recauda por concepto de Impuesto Sobre Nómina	\$ 500.00

REGISTRO PRESUPUESTAL Y PATRIMONIAL DE LAS OPERACIONES

811 Ley de Ingresos Estimada	812 Ley de Ingresos por Ejecutar	814 Ley de Ingresos Devengada	815 Ley de Ingresos Recaudada
1) 3000	2) 900 3000 (1) 4) 500	3) 900 900 (2) 4) 500 500 (4)	900 (3) 500 (4)
1124	IMPUESTO AL PATRIMONIO 4112.1. IMPTO. LOCAL SOBRE TENENCIA O USO DE VEHICULOS	IMPUESTOS SOBRE NOMINAS Y ASIMILABLES AL PATRIMONIO 4112. 2. IMPTO. SOBRE NOMINAS	1112 Bancos / Tesorería
Ingresos por Recuperar a Corto Plazo	900 (2a) 500 (4a)	500 (4a)	900 (3a) 500 (a4)

“Es importante que consideren que el sistema que utilicen para el registro de las transacciones, en los procesos administrativos que impliquen transacciones presupuestarias y contables debe generar el registro automático y por única vez de las mismas en los momentos contables correspondientes”

B) Ejemplo de registro de ingresos municipales

OPERACIONES:

1	Ley de Ingresos del Municipio “L” para el ejercicio fiscal 2011	\$ 1,000.00
2	Se devenga el pago de Impuesto Predial por	\$ 120.00
3	Se recauda por concepto de Impuesto Predial	\$ 120.00
4	Se recauda por concepto de Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles	\$ 40.00

REGISTRO PRESUPUESTAL Y PATRIMONIAL DE LAS OPERACIONES

811 Ley de Ingresos Estimada	812 Ley de Ingresos por Ejecutar	814 Ley de Ingresos Devengada	815 Ley de Ingresos Recaudada
1) 1000	2) 120 1000 (1) 4) 40	3) 120 120 (2) 4) 40 40 (4)	120 (3) 40 (4)
1124 Ingresos por Recuperar a Corto Plazo	IMPUESTO AL PATRIMONIO 4112.1. IMPUESTO PREDIAL	IMPUESTO AL PATRIMONIO 4112. 2. ISABI	1112 Bancos / Tesorería
2a) 120 120 (3a) 4a) 40 40 (4a)	120 (2a)	40 (4a)	3a) 120 4a) 40

Respecto del registro de las operaciones referenciadas con el No. 4 en los dos ejemplos, se trata de ingresos autodeterminables y por lo tanto su registro se hace hasta que el contribuyente presenta la declaración o aviso de transmisión. En este caso el CONAC ha dispuesto que “excepcionalmente, cuando por la naturaleza de las ope-

raciones no sea posible el registro consecutivo de todos los momentos contables de los ingresos, se registrarán simultáneamente de acuerdo a lineamientos previamente definidos por las unidades administrativas o instancias competentes en materia de Contabilidad Gubernamental”, refiriéndose a las etapas del devengado y recaudado.



En los ejemplos se observa claramente que existe una vinculación entre cuentas de orden presupuestales y cuentas patrimoniales en los momentos del registro del ingreso devengado y pagado, esto es, que al momento del registro del devengo se está reconociendo la obligación de cobro (en este caso por tenencia y por impuesto predial respectivamente) por parte del ente y por tal motivo se hace en forma simultánea el registro en las cuentas patrimoniales respectivas, que para el caso de estos ejercicios corresponde a las cuentas del Activo 1124 Ingresos por Recuperar a Corto Plazo (cuenta por cobrar) y de Ingresos 4112 Impuestos; y al momento del registro del ingreso pagado la vinculación se observa en la cuentas de 1112 Activo Bancos/Tesorería y 1124 Ingresos por Recuperar a Corto Plazo (cuenta por cobrar).

CONCLUSIÓN

Es indispensable que los involucrados en las operaciones del ente estén plenamente familiarizados con los documentos emitidos por el

CONAC, para realizar el correcto registro de las operaciones; así como identificar claramente cuáles son los ingresos determinables y auto-determinables para el correcto registro de las etapas del presupuesto en lo relativo a la ley de ingresos.

También es importante que consideren que el sistema que utilicen para el registro de las transacciones, en los procesos administrativos que impliquen transacciones presupuestarias y contables debe generar el registro automático y por única vez de las mismas en los momentos contables correspondientes, siempre partiendo del registro presupuestal.

Finalmente, debe generar en tiempo real los estados financieros y de ejecución presupuestaria; logrando con ello que el ente tenga información veraz y oportuna para la toma de decisiones, así como tener transparencia en cuanto al manejo de los recursos públicos y con ello facilite la rendición de cuentas.