



Bienes Susceptibles del Registro Contable

Arturo González Macías.

De conformidad con disposiciones transitorias de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, los entes públicos obligados deberán efectuar los registros contables del patrimonio y su valuación a partir del 1 de enero de 2013. En el presente artículo se ofrece un análisis de los bienes que son sujetos de registro en cuentas del activo, a fin de facilitar su identificación, registro y valuación correspondiente.

Arturo González Macías es Magíster en Dirección y Gestión Pública Local por la Universidad Carlos III de Madrid España, Abogado por la Universidad de Guadalajara; Diplomado en Finanzas Públicas Locales para la Competitividad y el Desarrollo por el Tec de Monterrey, Experto en Dirección y Gestión Pública Local, por la Unión Iberoamericana de Municipalistas (UIM); actualmente se desempeña como Consultor Investigador del INDETEC. agonzalezm@indetec.gob.mx



El 31 de diciembre de 2008 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), que 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, para facilitar a los entes públicos 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 ingreso públicos.

La Ley General de Contabilidad Gubernamental mandata a todos los entes públicos que integren en su contabilidad gubernamental la valuación patrimonial y su expresión en los estados financieros, para facilitar el registro y la fiscalización de los activos y en general contribuir a medir la eficacia, economía y eficiencia del patrimonio del Estado, con el fin de generar información financiera que pondere los resultados de su operación y los cambios que faciliten la toma de decisiones constituyéndose en un apoyo confiable en la administración de los recursos públicos (Artículos 2, 3, 4-IV XVIII de la LGCG).

La Ley de Contabilidad es de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, entidades federativas; los ayuntamientos; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales o estatales o del Distrito Federal, así como los entes paramunicipales y los Órganos Autónomos Federales y Estatales.

El órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental es el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), el cual tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos, previamente formuladas y propuestas por el Secretario Técnico.

De conformidad con la fracción III del artículo cuarto transitorio del decreto por el que se expide la LGCG, los entes públicos obligados deberán efectuar los registros contables del patrimonio y su valuación; generar los indicadores de resultados sobre el cumplimiento de sus metas; y

“La hacienda pública/patrimonio corresponde a los activos netos que se entienden como la porción residual de los activos del ente público, una vez deducidos todos sus pasivos; en otras palabras, son derechos e inversiones que tiene un ente público menos sus deudas”

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, o sea a partir del 1 de enero de 2013, según el *Acuerdo de Interpretación Sobre las Obligaciones Establecidas en los Artículos Transitorios de la Ley General de Contabilidad Gubernamental*, tomado por el CONAC con fecha 15 de diciembre de 2010 y que hizo suyo la Secretaría de la Función Pública, a través de la Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública, mediante oficio N° SCAGP/200/869/2010 de fecha 20 de diciembre de 2010.

Así mismo, con fecha 27 de diciembre de 2010 aparecieron publicadas en el DOF las Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio (Elementos Generales) emitidas por el CONAC. Al respecto se destaca como objetivo de dicho documento establecer las características y el alcance de los elementos de la hacienda pública/patrimonio, los cuales para su conceptualización se dividen en jurídicos y contables.

Se menciona que se desarrollaron de acuerdo a los criterios técnicos utilizados en las mejores prácticas nacionales e internacionales, entre las que desta-

can: las Normas de Información Financiera NIF A-5 Elementos básicos de los estados financieros, NIF A-6 Reconocimiento y valuación; y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés), entre las que destacan IPSAS 1-Presentación de estados financieros e IPSAS 17-Propiedades, planta y equipo.

También se analizan las definiciones y elementos de activo, pasivo y hacienda pública / patrimonio, considerando al activo como un recurso controlado por un ente público, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundamentalmente beneficios futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicho ente público.

El pasivo se define como las obligaciones presentes del ente público, virtualmente ineludibles, identificadas, cuantificadas en términos monetarios y que representan una disminución futura de beneficios económicos, derivadas de operaciones ocurridas en el pasado que le han afectado económicamente.

La hacienda pública / patrimonio corresponde a los activos netos que se entienden como la por-

ción residual de los activos del ente público, una vez deducidos todos sus pasivos; en otras palabras, son derechos e inversiones que tiene un ente público menos sus deudas. Por lo tanto, el reconocimiento y valuación que se tenga de los activos y los pasivos repercutirá en la misma proporción en el valor de la hacienda pública / patrimonio.

Este concepto varía del tradicionalmente empleado del patrimonio que se identifica como el conjunto de bienes de un ente público y que la propia LGCG emplea al establecer los bienes susceptibles de registro contable.

Se determina que la contabilidad patrimonial es la encargada de definir la hacienda pública/patrimonio del ente público; que a diferencia de la contabilidad presupuestal que registra la erogación o el ingreso que se han aprobado en el presupuesto, de esta última se derivan situaciones que patrimonialmente debe reconocer, por lo que sus resultados, aunque tienen la misma base, son diferentes.

La presupuestal registra el ejercicio presupuestal y la patrimonial determina y controla los activos y pasivos que surgen de la primera, ya que el resultado de un ente público se mide en función al concepto de devengado (contabilidad sobre bases acumulativas), la cual provoca diversos activos y pasivos, ya que el reconocimiento de un activo o algún pasivo surge de los recursos presupuestales con registros temporales en momentos diferentes.

Posteriormente y dada la necesidad de profundizar en diversos aspectos de las anteriores reglas, el 13 de diciembre de 2011 se publicó en el DOF el acuerdo por el que se emiten las Reglas Específicas del Registro y Valoración del Patrimonio emitidos por el CONAC.

Estas disposiciones normativas son suficientes para que los entes públicos de carácter subna-

cional obligados por la LGCG, realicen el registro contable de su patrimonio, a partir del 1 de enero de 2013, atentos a las disposiciones señaladas con antelación.

Particularmente, la LGCG mandata a todos los entes públicos que integren en su contabilidad gubernamental la valuación patrimonial y su expresión en los estados financieros, para facilitar el registro y la fiscalización de los activos y en general contribuir a medir la eficacia, economía y eficiencia del patrimonio del Estado con el fin de generar información financiera que pondere los resultados de su operación y los cambios que facilite la toma de decisiones constituyéndose en un apoyo confiable en la administración de los recursos públicos (Artículos 2, 3 4.IV XVIII de la LGCG).

En relación al registro patrimonial, la Ley de Contabilidad (LGCG) establece un capítulo específico, el segundo, denominado: *Del Registro Patrimonial*, que abarca del artículo 23 al 32.

En relación con el registro patrimonial, la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) señala:

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.

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

Artículo 25.- Los entes públicos elaborarán un registro auxiliar sujeto a inventario de los bienes muebles o inmuebles bajo su custodia que, por su natu-



raleza, sean inalienables e imprescriptibles, como lo son 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.

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 me-

dios de publicación, distintos al internet, cuando este servicio no esté disponible, siempre y cuando sean de acceso público.

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.

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.

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

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.

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.

En los referidos artículos, la Ley de Contabilidad señalada la forma en que deberá realizarse el registro del patrimonio que en breves términos es la siguiente:

No se registrarán los bienes señalados en la Constitución en los artículos 27, párrafos cuarto (recursos naturales), quinto (aguas) y octavo (Zona Económica Exclusiva); y artículo 42, fracción IV (zócalo, islas, cayos y arrecifes); ni los de uso común en términos del artículo 7, de la Ley General de Bienes Nacionales con excepción de las inversiones que se realicen en los mencionados en las fracciones VII, X, XI y la XIII.

Ahora bien, los bienes propiedad de los entes públicos se regulan principalmente por las leyes especiales que en cada ámbito de gobierno el poder legislativo correspondiente ha emitido ante la necesidad colectiva de normar su régimen y administración; asimismo los referidos órganos legislativos han emitido diversas disposiciones aisladas que gravitan sobre la utilización de los bienes públicos.

Esto es, que en el ámbito federal el poder legislativo federal ha expedido en la materia de bienes nacionales con la publicación de la Ley General de Bienes Nacionales, la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público, la Ley Federal Sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, Ley de Vías Generales de Comunicación, entre otras disposiciones, así mismo, en el ámbito de las entidades federativas los poderes legislativos locales han expedido reglas en sus códigos civiles, leyes de bienes estatales o del patrimonio del estado y sus municipios.

En estas leyes las notas comunes son:

1. Se regulan los bienes que conforman el patrimonio del ámbito de gobierno del que se trate, así como de la administración pública paraestatal, municipal y paramunicipal;
2. Los bienes propiedad de los entes públicos se clasifican en bienes dotados de un régimen especial y los que se encuentran regulados por las disposiciones comunes a los demás bienes (Código Civil), esto en casi todas las legislaciones con excepción de la federal se denominan régimen del dominio público y régimen del dominio privado, ya que la legislación federal suprimió este último.
3. La principal característica de los bienes dentro del régimen del dominio público son el considerarlos inembargables, imprescriptibles y no preverlos dentro del comercio, es decir, no se pueden enajenar o son inalienables.

Se encuentran dentro del régimen del dominio público:

1. Los bienes destinados a la prestación de un servicio público;
2. Los bienes de uso común;
3. Los bienes al servicios de los entes públicos; y
4. Todos los demás bienes asimilados a éstos, que por su importancia y trascendencia el legislador los consideró protegidos por el referido régimen del dominio público.

Establecido lo anterior, los bienes de dominio público de la nación por disposición de la Ley General de Bienes Nacionales son los siguientes:

ARTÍCULO 6.- Están sujetos al régimen de dominio público de la Federación:

- I. 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;
- II. Los bienes de uso común a que se refiere el artículo 7 de esta Ley;
- III. Las plataformas insulares en los términos de la Ley Federal del Mar y, en su caso, de los tratados y acuerdos internacionales de los que México sea parte;
- IV. El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores;
- V. Los inmuebles nacionalizados a que se refiere el Artículo Decimoséptimo Transitorio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

Armonización Contable

- VI. Los inmuebles federales que estén destinados de hecho o mediante un ordenamiento jurídico a un servicio público y los inmuebles equiparados a éstos conforme a esta Ley;
 - VII. Los terrenos baldíos, nacionales y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles;
 - VIII. Los inmuebles federales considerados como monumentos arqueológicos, históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;
 - IX. Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, corrientes, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional;
 - X. Los inmuebles federales que constituyan reservas territoriales, independientemente de la forma de su adquisición;
 - XI. Los inmuebles que formen parte del patrimonio de los organismos descentralizados de carácter federal;
 - XII. Los bienes que hayan formado parte del patrimonio de las entidades que se extingan, disuelvan o liquiden, en la proporción que corresponda a la Federación;
 - XIII. Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores;
 - XIV. Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles sujetos al régimen de dominio público de la Federación;
 - XV. Los bienes muebles de la Federación considerados como monumentos históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;
 - XVI. Los bienes muebles determinados por ley o decreto como monumentos arqueológicos;
 - XVII. Los bienes muebles de la Federación al servicio de las dependencias, la Procuraduría General de la República y las unidades administrativas de la Presidencia de la República, así como de los órganos de los Poderes Legislativo y Judicial de la Federación;
 - XVIII. Los muebles de la Federación que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas, los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de estos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fonograbaciones, películas, archivos fotográficos, magnéticos o informáticos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonido, y las piezas artísticas o históricas de los museos;
 - XIX. Los meteoritos o aerolitos y todos los objetos minerales, metálicos pétreos o de naturaleza mixta procedentes del espacio exterior caídos y recuperados en el territorio mexicano en términos del reglamento respectivo;
 - XX. 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, y
 - XXI. Los demás bienes considerados del dominio público o como inalienables e imprescriptibles por otras leyes especiales que regulen bienes nacionales.
- ARTÍCULO 7.-** Son bienes de uso común:
- I. El espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el derecho internacional;
 - II. Las aguas marinas interiores, conforme a la Ley Federal del Mar;
 - III. El mar territorial en la anchura que fije la Ley Federal del Mar;
 - IV. Las playas marítimas, entendiéndose por tales las partes de tierra que por virtud de la marea cubre y descubre el agua, desde los límites de mayor reflujo hasta los límites de mayor flujo anuales;
 - V. La zona federal marítimo terrestre;
 - VI. Los puertos, bahías, radas y ensenadas;
 - VII. Los diques, muelles, escolleras, malecones y demás obras de los puertos, cuando sean de uso público;
 - VIII. Los cauces de las corrientes y los vasos de los lagos, lagunas y esteros de propiedad nacional;
 - IX. Las riberas y zonas federales de las corrientes;
 - X. 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;
 - XI. 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;
 - XII. Los inmuebles considerados como monumentos arqueológicos conforme a la ley de la materia;
 - XIII. 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, y
 - XIV. Los demás bienes considerados de uso común por otras leyes que regulen bienes nacionales.



Por otra parte, la Ley de Contabilidad en su artículo 26 establece que no se registrarán los bienes señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo; y artículo 42, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); ni los de uso común en términos del artículo 7, de la Ley General de Bienes Nacionales con excepción de las inversiones que se realicen en los mencionados en las fracciones VI, X, XI y la XIII.

La fracción VI que se refiere a los diques, muelles, escolleras, malecones y demás obras de los puertos, cuando sean de uso público.

La fracción X, que señala, 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.

La fracción XI donde se señala, los caminos, carreteras, puentes y vías férreas que constituyen vías generales de comunicación, con sus servi-

cios auxiliares y demás partes integrantes establecidas en la ley federal de la materia y por último; La fracción XIII que expresa 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.

Por lo expresado en líneas atrás, se tienen que, los bienes destinados al uso común salvo excepciones, no deberán de registrarse en la contabilidad, y las reglas señaladas sólo se ocupan de la propiedad inmueble federal y no de la estatal o municipal, por lo que cabría preguntarse si los demás entes obligados por la LGCG deberán seguir la misma regla tratándose de los bienes propiedad de las entidades federativas y los municipios, ya que donde existe la misma razón deberá de prevalecer la misma disposición, cuestión que se estima pudiese ser tema de discusión para el CONAC, ya que tiene facultades para incluir a este tipo de bienes, que como se analiza, no se encuentran señalados como registrables en la contabilidad.

Con relación a la inversión realizada en los bienes señalados en las fracciones VII, X, XI y XIII del

Armonización Contable

artículo 7 de la Ley General de Bienes Nacionales, el registro contable se efectuará de conformidad con las reglas específicas que ha emitido el CONAC, aunque valdría la pena preguntarse si esta obligación impera también cuando la inversión se realice por parte de otro nivel de gobierno distinto al federal.

Por lo anteriormente señalado se pueden confeccionar las siguientes conclusiones:

1. Los bienes inmuebles destinados a la prestación de servicios públicos deberán registrarse en la contabilidad con excepción de los monumentos arqueológicos, artísticos o históricos conforme a la Ley de la materia;
2. Las inversiones realizadas en los bienes de uso común señalados en las fracciones VII, X, XI y XIII del artículo 7 de la Ley General de Bienes Nacionales, se efectuarán el registro contable de conformidad con las reglas específicas emitidas por el CONAC;
3. Los bienes destinados al uso común de naturaleza estatal y municipal no deberán registrarse en la contabilidad aún y cuando se trate de las inversiones realizadas en las riveras de los ríos de jurisdicción estatal, los caminos, carreteras y puentes con sus servicios auxiliares que constituyen vías generales de comunicación de jurisdicción estatal, así como las plazas, paseos y parques públicos de carácter municipal o estatal;
4. Los bienes al servicio de los entes públicos muebles e intangibles cuyo costo unitario de adquisición sea menor a 35 días de salario mínimo vigente en el Distrito Federal podrán registrarse contablemente como un gasto y serán sujetos a los controles correspondientes.

Tratándose de bienes al servicio de los entes públicos muebles e intangibles cuyo costo unitario de adquisición sea igual o superior a 35 días de salario mínimo vigente en el Distrito Federal se re-



gistrarán contablemente como un aumento en el activo no circulante y se deberán identificar en el control administrativo para efectos de conciliación contable. Excepto en el caso de intangibles, cuya licencia tenga vigencia menor a un año, caso en el cual se le dará el tratamiento de gasto del período; y

5. En el caso de los bienes inmuebles, no podrá establecerse un valor inferior al catastral que le corresponda.
6. Es necesario destacar que los bienes inmuebles de las entidades y municipios que no se encuentren dentro del régimen del dominio público, esto es, dentro del llamado dominio privado, no existe obligación legal de registrarlos en la contabilidad, independientemente del destino o uso al que se encuentren afectos, por lo que en este tema valdría la pena esperar regulaciones específicas por parte del CONAC, ya que gran parte del universo de bienes inmuebles de los entes públicos subnacionales se encuentran fuera del régimen del dominio público.