

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



CENTRO DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

CASO PRÁCTICO

La Contabilidad Gubernamental como herramienta de fiscalización, aplicado en una
Institución Pública de Educación Superior del Estado de Aguascalientes.

PRESENTA

Paola Georgina Reyes Macías

PARA OBTENER EL GRADO DE MAestrÍA EN IMPUESTOS

TUTOR

M.A. Ricardo González Álvarez

COMITÉ TUTORAL

M.I. Jorge Humberto López Reynoso

M.I. Carlos Hugo Maza Arévalo

Aguascalientes, Ags., Diciembre 2016

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



DRA. GUADALUPE RUIZ CUELLAR
DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
P R E S E N T E

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: **LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL COMO HERRAMIENTA DE FISCALIZACIÓN, APLICADO EN UNA INSTITUCIÓN PÚBLICA DE EDUCACIÓN SUPERIOR DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES**. Presentado por el sustentante: **PAOLA GEORGINA REYES MACIAS** con ID **128662** egresado de la **MAESTRÍA EN IMPUESTOS**, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que el autor cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que al interesado convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"
Aguascalientes, Ags., a 24 de Noviembre de 2016



DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO
DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

c.c.p.- C.P. Ma. Esther Rangel Jiménez – Jefe del Departamento de Control Escolar
c.c.p.- Sección De Certificados y Títulos
c.c.p.- Secretaría Técnica de la Maestría en Impuestos
c.c.p.- Estudiante
c.c.p.- Archivo



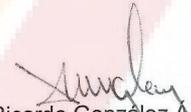


DRA. SANDRA YESENIA PINZON CASTRO
DECANO (A) DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMIAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como Tutor designado del estudiante **PAOLA GEORGINA REYES MACIAS** con ID **128662** quien realizó el trabajo práctico titulado: **LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL COMO HERRAMIENTA DE FISCALIZACIÓN, APLICADO EN UNA INSTITUCIÓN PÚBLICA DE EDUCACIÓN SUPERIOR DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES** y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *el* pueda proceder a imprimirlo, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"
Aguascalientes, Ags., a 11 de Noviembre de 2016


M. en A. Ricardo González Álvarez
Tutor de Tesis


M.I. Jorge Humberto López Reynoso
Integrante del Comité Tutorial


M.I. Carlos Hugo Maza Arévalo
Integrante del Comité Tutorial



c.c.p.- Secretaría de Investigación y Posgrado
c.c.p.- Consejero Académico
c.c.p.- Minuta Secretario Técnico
c.c.p.- Interesado



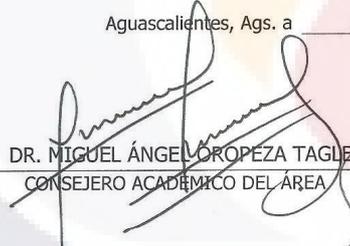


DICTAMEN DE LIBERACIÓN DE LA TESIS / TRABAJO PRÁCTICO

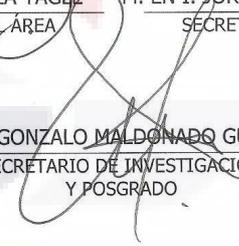
DATOS DEL ESTUDIANTE	
NOMBRE: PAOLA GEORGINA REYES MACIAS	ID (No. de Registro): 128662
PROGRAMA: MAESTRÍA EN IMPUESTOS	ÁREA: IMPUESTOS
TUTOR/TUTORES: M. en A. Ricardo González Álvarez (Director de tesis) M.I. Jorge Humberto López Reynoso (Lector 1) M.I. Carlos Hugo Maza Arévalo (Lector 2)	
TESIS ()	TRABAJO PRÁCTICO (X)
OBJETIVO: Analizar las implicaciones en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en una Institución Pública de Educación Superior del estado de Aguascalientes para determinar la viabilidad en la fiscalización de la misma.	
DICTAMEN	
CUMPLE CON LOS CRÉDITOS ACADÉMICOS DEL PLAN DE ESTUDIOS:	(SI)
CUMPLE CON EL FORMATO SEÑALADO EN EL MANUAL PARA LA ELABORACIÓN DEL TRABAJO RECEPCIONAL EN LOS PROGRAMAS DE POSGRADO:	(SI)
CUMPLE CON LA ESTRUCTURA SEÑALADA EN EL MANUAL DE TESIS/TRABAJO PRÁCTICO INSTITUCIONAL:	(SI)
CUMPLE CON LOS LINEAMIENTOS PROPIOS DEL PROGRAMA (SI PROCEDE):	(SI)
SE CUENTA CON LA CARTA DE SATISFACCIÓN DEL USUARIO (SI PROCEDE):	(SI)
CUMPLE CON LA CARTA DE LIBERACIÓN DEL TUTOR/COMITÉ TUTORAL:	(SI)

Aguascalientes, Ags. a 24 de NOVIEMBRE de 2016

FIRMAS


DR. MIGUEL ÁNGEL OROPEZA TAGLE
CONSEJERO ACADÉMICO DEL ÁREA


M. EN I. JORGE HUMBERTO LÓPEZ REYNOSO
SECRETARIO TÉCNICO DEL POSGRADO


DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN
SECRETARIO DE INVESTIGACIÓN
Y POSGRADO

Código: FO-040200-23
Revisión: 00
Emisión: 21/02/11

AGRADECIMIENTOS

Primero quiero agradecer a la vida, que me permitió emprender este reto; siendo que el tiempo fue clave para la culminación del mismo y sin vida y tiempo el día de hoy no estaría aquí.

Así también le agradezco a mis padres (Lupita y Agustín) por todo su apoyo y comprensión para llegar a tener este trabajo y gracias a sus enseñanzas me he convertido en la persona que soy hoy en día y espero que en un futuro se sientan orgullosos de mí, así como lo he estado siempre de ellos; así también a mis hermanos (Iván y Roy), que más que mis hermanos se han convertido en mis amigos y los cuales siempre han estado conmigo en las buenas y en las malas.

Una parte fundamental para esta etapa en mi vida; fueron mis compañeros y amigos del posgrado, que también gracias a sus enseñanzas he aprendido a ser una mejor persona y hoy en día forman parte fundamental de mi vida y siempre es un gusto compartir experiencias con ellos (Ara, Adolfo, Diego, Manolo, Héctor, Marcos, Carlos, Daniel, Rubí, Viri, Ricardo e Iván).

Agradezco a mi tutor por el tiempo que dedicó a mi trabajo y por sus enseñanzas y observaciones durante todo el trayecto de elaboración del mismo, de igual manera a mi comité tutorial; gracias por su apoyo y agregando al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACyT), ya que, gracias al mismo, pude lograr satisfactoriamente el posgrado.

Por ultimo agradezco a las personas que siempre estuvieron apoyándome como Caro Pérez, Alejandro Serrano e Ian Serrano, de igual manera a mis amigas 3 Centro: Marina, Clotilde, Sonia, Sifra y Lovisa, gracias por haber hecho de mi estancia una de las mejores experiencias en la vida; en fin a toda mi familia estuvo pendiente de mi durante todo este reto.

INDICE GENERAL

AGRADECIMIENTOS..... 1

INDICE DE TABLAS..... 6

INDICE DE GRÁFICAS 7

INDICE DE FIGURAS 8

ACRÓNIMOS..... 9

RESUMEN 12

ABSTRACT 13

INTRODUCCIÓN 14

1. CAPÍTULO 1 PLANTEAMIENTO DEL CASO 15

1.1. ANTECEDENTES..... 15

1.2. OBJETIVOS 16

1.2.1. OBJETIVO GENERAL..... 16

1.2.2. OBJETIVOS PARTICULARES..... 17

1.3. JUSTIFICACIÓN..... 17

1.4. PLANTEAMIENTO DE LA SITUACIÓN 18

1.5. ESTRUCTURA METODOLOGICA 18

1.6. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN..... 19

2. CAPÍTULO 2 GENERALIDADES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL 20

2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL..... 20

2.1.1. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA..... 20

2.1.2. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL A NIVEL MUNDIAL 26

2.1.3. ANTECEDENTES DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN MÉXICO

 31

2.2. DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD..... 34

2.2.1.	DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD FINANCIERA.....	34
2.2.2.	DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.....	35
2.3.	ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL EN MÉXICO.....	37
2.3.1.	ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	37
2.3.2.	CLASIFICACIÓN DE LOS ENTES PÚBLICOS.....	39
2.3.3.	ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CENTRALIZADA.....	39
2.3.4.	ADMINISTRACIÓN PÚBLICA PARAESTATAL.....	42
2.4.	EL PRESUPUESTO DE EGRESOS.....	43
2.4.1.	GENERALIDADES DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN.....	43
2.4.2.	CICLO PRESUPUESTARIO.....	44
2.4.3.	FACTORES EXTERNOS QUE AFECTAN LAS FINANZAS PÚBLICAS....	45
3.	CAPITULO 3 MARCO JURÍDICO Y OPERATIVO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.....	48
3.1.	NORMAS APLICABLES A LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN MÉXICO.....	48
3.1.1.	CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	48
3.1.2.	LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.....	50
3.1.3.	PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL 2015.....	50
3.1.4.	PLAN NACIONAL DE DESARROLLO.....	51
3.1.5.	LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.....	51
3.1.6.	CONSTITUCIÓN POLITICA DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES.....	52
3.1.7.	LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES.....	52
3.2.	MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.....	53
3.2.1.	CARACTERÍSTICAS DEL MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.....	53

3.2.2.	POSTULADOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	54
3.3.	CONSEJOS DE ARMONIZACIÓN CONTABLE	56
3.3.1.	CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE	56
3.4.	CONSEJOS ESTATALES	61
3.5.	SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	64
3.5.1.	OBJETIVOS	64
3.5.2.	CARÁCTERÍSTICAS	64
3.5.3.	REGISTRO PATRIMONIAL	65
3.5.4.	REGISTRO DE OPERACIONES	66
3.6.	INFORMACIÓN FINANCIERA	84
3.6.1.	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	86
3.6.2.	ESTADO DE ACTIVIDADES	86
3.6.3.	ESTADO DE VARIACIÓN EN LA HACIENDA PÚBLICA	87
3.6.4.	ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA	87
3.6.5.	ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	88
3.6.6.	ESTADO ANALÍTICO DE ACTIVO	88
3.6.7.	ESTADO ANALÍTICO DE LA DEUDA Y OTROS PASIVOS	88
3.6.8.	INFORME SOBRE PASIVOS CONTINGENTES	89
3.6.9.	NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS	89
3.6.10.	ESTADOS PRESUPUESTARIOS	93
3.7.	TRANSPARENCIA Y DIFUSIÓN DE INFORMACION FINANCIERA	94
3.8.	INFORMACIÓN FINANCIERA RELATIVA Y RENDICION DE CUENTAS	98
3.9.	ORGANOS DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO	99
3.9.1.	AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN	99
3.9.2.	ORGANOS DE FISCALIZACIÓN ESTATALES	103
3.10.	SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN	105
3.10.1.	INTEGRACIÓN	106

3.10.2.	BASES DE OPERACIÓN.....	107
3.10.3.	PLAN ESTRATÉGICO	108
3.11.	RESPONSABILIDAD DE SERVIDORES PÚBLICOS.....	110
3.11.1.	RESPONSABILIDADES A LOS SERVIDORES PÚBLICOS EN LEGISLACIÓN FEDERAL.....	110
3.11.2.	RESPONSABILIDADES A LOS SERVIDORES PÚBLICOS EN LEGISLACIÓN ESTATAL.....	111
4.	CAPITULO 4 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN ESPAÑA.....	113
4.1.	ESTRUCTURA LEGAL DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA	113
4.1.1.	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	113
4.2.	ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	124
4.2.1.	PRINCIPALES CONCEPTOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO	124
4.2.2.	FUNDAMENTOS LEGALES DE SU CONFORMACIÓN	125
4.3.	ÓRGANOS DE CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL	130
4.3.1.	TRIBUNAL DE CUENTAS.....	130
4.4.	ESTRUCTURA DE LA HACIENDA PÚBLICA.....	133
4.4.1.	INGRESOS PÚBLICOS.....	133
4.4.2.	GASTO PÚBLICO	135
4.4.3.	CONTABILIDAD PÚBLICA	143
4.5.	TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS	145
4.5.1.	LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL.....	145
5.	CAPITULO 5 CASO PRÁCTICO CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN UNA INSTITUCIÓN PÚBLICA DE EDUCACIÓN SUPERIOR	151
5.1.	ANTECEDENTES INSTITUCIONALES Y SITUACIÓN ACTUAL.....	151
5.2.	OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.....	158

- 5.2.1. ANÁLISIS DE RUBROS DESTACADOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 164
- 5.3. REFORMAS FISCALES APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR 174
 - 5.3.1. REFORMAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN..... 174
- 5.4. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA LEY DE TRANSPARENCIA..... 184
- CONCLUSIONES201
- BIBLIOGRAFÍA206



INDICE DE TABLAS

Tabla 1: Principales aportaciones del libro Summa 22

Tabla 2: Comparación de los contenidos del Plan General de Contabilidad Gubernamental de 1990 y 2007 29

Tabla 3: Calendario Presupuestario 44

Tabla 4: Líneas de Acción para la Estrategia 4.1.3..... 51

Tabla 5: Lista de documentos operativos que emite el Consejo Nacional de Armonización Contable..... 58

Tabla 6: Estructura de la cuenta de caja. 68

Tabla 7: Plan de cuentas propuesto con el CONAC..... 68

Tabla 8: Metodología en el reconocimiento de los ingresos 76

Tabla 9: Metodología para ser aplicada en los egresos..... 77

Tabla 10: Clasificación Programática 82

Tabla 11: Calendario para la Elaboración de los Presupuestos Generales del Estado... 140

Tabla 12 Rubros que integran el Clasificador por Objeto del Gasto 163

Tabla 13: Presupuesto de Ingresos año 2015. 164

Tabla 14: Presupuesto de egresos para el año de 2015. 167

Tabla 15: Rubros ejercidos del Presupuesto 173

Tabla 16: Marco Normativo Aplicable a la UAA 184

Tabla 17: Principales facultades de las Unidades Administrativas..... 188

INDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1: Representación del Presupuesto de Ingresos.....	165
Gráfica 2: Presupuesto de Ingresos Mensual; año 2015	166
Gráfica 3: Comportamiento del Rubro “Servicios Generales”.	168
Gráfica 4 Presupuesto de Egresos Rubro “Materiales y Suministros”.....	169
Gráfica 5 Presupuesto de Egresos rubro “Servicios Profesionales”.....	170
Gráfica 6 Presupuesto de Bienes muebles, año 2015	172



INDICE DE FIGURAS

Figura 1: Conformación de una Secretaria de Estado40
Figura 2 Conformación del Sistema Tributario Español..... 128
Figura 3: Organigrama de la IES..... 153



ACRÓNIMOS

ALPP	Asociación Latinoamericana de Presupuesto Público
ASOFIS	Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C.
ASF	Auditoría Superior de la Federación
CACEA	Consejo de Armonización Contable del Estado de Aguascalientes
CE	Constitución Española
CT	Comité de Transparencia
CPEA	Constitución Política del Estado de Aguascalientes
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CHPF	Cuenta de la Hacienda Pública Federal
EP	Ente Público
GTCG	Grupo de Trabajo sobre Contabilidad Gubernamental
GTCl	Grupo de Trabajo sobre Control Interno
GTJC	Grupo de Trabajo Jurídico Consultivo
GTNP	Grupo de Trabajo sobre Normas Profesionales
GTPSVGP	Grupo de Trabajo sobre Participación Social en la Vigilancia del Gasto Público
IFAC	Federación Internacional de Contables
ILCF	Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras
IPES	Institución Pública de Educación Superior
JNICSP	Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
LAE	Ley 28/2006, de Agencias estatales para la mejora de servicios públicos

LCCA	Ley 1/1988 de la Cámara de Cuentas de Andalucía
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LEPySF	Ley 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
LF	Ley 50/2002 Fundaciones
LFRSP	Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos
LFSEA	Ley de Fiscalización Superior del Estado de Aguascalientes
LFSF	Ley de Fiscalización Superior de la Federación
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación
LFTC	Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LGCG	Ley General de Contabilidad Gubernamental
LGP	Ley 47/2003, General Presupuestaria
LGTAIP	Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública
LI	Ley de Ingresos Presupuesto de Egresos
LMV	Ley 24/1988, de Mercado de Valores
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOEAA	Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía
LOFAGE	Ley 6/1997 de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
LOFCA	Ley Orgánica de 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOTG	Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de cuentas
LPAP	Ley 33/2003, de Patrimonio de las Administraciones Públicas
LPCGPF	Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal
LRJSP	Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público

LRSPEA	Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de Aguascalientes
LTAIPBG	Ley 19/2013, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno
LTAIPEA	Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Aguascalientes
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
OIEFS	Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior
PE	Presupuesto de Egresos
PGC	Planes Generales de Contabilidad
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
PND	Plan Nacional de Desarrollo
PNT	Plataforma Nacional de Transparencia
RDLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de Haciendas Locales
SCG	Sistema de Contabilidad Gubernamental
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SFP	Secretaría de la Función Pública
SPP	Secretaría de Programación y Presupuesto
SNF	Sistema Nacional de Fiscalización
UAA	Universidad Autónoma de Aguascalientes
UT	Unidades de Transparencia

RESUMEN

El presente documento describe como la contabilidad gubernamental, se ha convertido en un tema de constantes cambios en las entidades que conforman nuestro sistema de administración pública y el impacto que este ha tenido, y la manera en que este influye en la fiscalización de los órganos mencionados.

En el primer capítulo se plantea de manera general, la importancia de conocer la manera en que la contabilidad gubernamental representa para cualquier ente público, siendo que se hace hincapié que los entes públicos que serán analizados serán las instituciones de educación superior.

Después se encuentra planteado el marco teórico, en el que se fundamenta los sucesos históricos más relevantes, respecto al origen y evolución del sistema de contabilidad gubernamental y la manera en que como se encuentra establecido el sistema de administración pública federal.

En el tercer capítulo, se encuentra el marco sobre el que opera la contabilidad gubernamental; en este se encuentran las leyes que son aplicadas en el ámbito nacional; así como las que en el caso del Estado de Aguascalientes son afectas y así también se encuentran la información correspondiente a los documentos emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable; respecto a las normas de tratamiento de cada uno de los estados financieros afectos a los entes públicos.

En el cuarto capítulo se encuentra la información respectiva de una investigación realizada en España correspondiente a la conformación del sistema de contabilidad gubernamental en el mismo país.

Por ultimo en el quinto capítulo se encuentra el caso práctico; en el cual se realizó un breve análisis de los rubros más importantes que componen a esa institución; el análisis se encuentra realizado respecto el año 2015 en el cual se realizan análisis respecto a los presupuestos de ingresos y egresos respectivamente.

Palabras clave: Sistema de Contabilidad Gubernamental, Fiscalización, Institución de Educación Superior, Armonización Contable.

ABSTRACT

On this document, describes who government accountant becomes in an important topic, about all changes in the financial information in our public administration system, also in all the states that complete the country, and the impact that this changes get as a consequence in the way that the inspect in this public agencies.

In the first chapter, talk about the main problem, and the importance about government accountant represents for any public agencies. After, in the second chapter we can find all the theory about government and the public administration system.

On the third chapter, it describes, all the theory about government accountant; and all the laws that you can consider, and the laws in Aguascalientes there are very important to consider and apply in the government accountant system.

In the fourth chapter, describes the way that the government accountant it works and the last chapter finds the practical case, in which it has been made an analysis about the income budget and expenses budget.

Key Words: Government Accountant System, Inspection, University, Accounting Harmonization.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la información financiera emitida por los organismos pertenecientes a la administración pública federal se ha convertido en un tema de interés social, ya que para los ciudadanos es primordial conocer cómo se destinan los recursos públicos y que proceden principalmente de los tributos.

La contabilidad gubernamental, en nuestro país se ha convertido en un eje primordial para la generación de información financiera oportuna y eficaz, ya que no solamente sirve para evaluar el cumplimiento de obligaciones, sino que también, ayuda en la toma de decisiones, es decir, a partir de esta, se evalúan si los programas sociales y otros rubros de la información financiera publica realmente funcionan.

En el presente, se realizó un caso práctico aplicado en una institución de educación superior perteneciente al Estado de Aguascalientes, en el cual se realizaron análisis a los rubros de ingresos y egresos; se agregaron los rubros de las patentes y obras de arte, debido a la importancia que estos han tenido en dicha institución.

El trabajo se encuentra dividido en cinco capítulos, de manera general en el primer capítulo se encuentran el planteamiento del caso, en los capítulos segundo y tercero se encuentra el marco teórico; siendo que en el segundo capítulo se encuentra el desarrollo de manera histórica de la contabilidad gubernamental, así como la conformación de la administración pública federal; el tercer capítulo se conforma con el marco legal y operativo del sistema de contabilidad gubernamental; el cuarto capítulo se encuentra integrado por una investigación extracurricular realizada en España, respecto a la contabilidad gubernamental y por último en el quinto y último capítulo, se encuentra el caso práctico en el cual se tiene el análisis respecto a estos rubros y además se adiciona un apartado en el cual, se realizó un análisis de las obligaciones en materia de transparencia y rendición de cuentas.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

1. CAPÍTULO 1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

1.1. ANTECEDENTES

La información financiera incluida la contable de las dependencias gubernamentales se ha considerado como un tema de interés nacional, ya que para los ciudadanos la rendición de cuentas por parte de éstas, es considerada como una de las actividades primordiales, ya que a través de esta actividad permite conocer al ciudadano como estas han erogado en cada una de las diversas actividades que tienen encomendadas y de esta manera saber cómo son asignados los diversos tributos a cada nivel de gobierno en nuestro país.

Para el año de 1976 se publica la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público federal (LPCGPF), esta ley regulaba la forma en que las dependencias gubernamentales debían registrar sus operaciones, esto será de acuerdo con los catálogos de cuentas emitidos y aprobados por la Secretaria de Programación y Presupuesto.

Los sistemas de contabilidad facilitan la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos, así también muestran los avances en la ejecución de programas, que permiten medir la eficacia y eficiencia del gasto público en general. Otra de las funciones que estaban a cargo de esta secretaria era la de emitir instrucciones en las cuales debían ser llevados los auxiliares, contabilidad y los informes destinados a la contabilización y consolidación.

Además esta secretaria tenía la facultad de establecer órganos de auditoria interna para las dependencias del Ejecutivo Federal, Departamento del Distrito Federal y las entidades de la administración Pública paraestatal.

La información financiera solicitada por esta dependencia del Ejecutivo Federal, era la siguiente:

- Estado de Situación financiera
- Estado de Situación financiera comparativo
- Estado de cambios en la situación financiera
- Estado de resultados comparativo
- Estado de detalle del presupuesto de Egresos
- Estado analítico de ingresos
- Estado de pasivo titulado

- Estado de patrimonio de organismos descentralizados
- Estado de costo de producción

Cabe señalar que esta información enviada a la secretaría, con previa autorización de la entidad coordinadora del sector. ("Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal," 1976)

Las instituciones de educación superior, cumplen con estas actividades además de las que por su finalidad, tienen que cumplir, como lo son: cumplimiento de obligaciones fiscales, laborales y las que emanan de esta.

El cumplimiento de las disposiciones en materia de contabilidad gubernamental no tiene una importancia significativa, al contrario, del cumplimiento en materia de obligaciones fiscales, y es por ello, que a partir del año de 2009, es cuando entra en vigor la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), cuyo objetivo principal es el establecimiento de criterios generales para la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera en los tres órdenes de gobierno, esto para lograr la armonización contable. ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008)

La promulgación y aplicación de esta ley tendrá en todas las dependencias de gobierno un efecto muy importante, ya que implicará mejores y adecuaciones en el sistema contable de estas. Mientras que en las instituciones de educación superior representa un esfuerzo que no requiere de días de trabajo, en algunos casos requerirá de meses, no solo, en la interpretación de la legislación, sino también, en las mejoras y adecuaciones que los sistemas de procesamiento de información sufrirán, así como en el manejo de los diversos rubros que integran la información financiera.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. OBJETIVO GENERAL

- Analizar las implicaciones en la implementación del Sistema de Contabilidad Gubernamental en una Institución Pública de Educación Superior del Estado de Aguascalientes para determinar la viabilidad en la fiscalización de la misma.

1.2.2. OBJETIVOS PARTICULARES

- Enunciar los antecedentes de la contabilidad financiera, así como también de la contabilidad gubernamental.
- Enunciar los ámbitos de aplicación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, así como también los órganos que derivan de la misma y las diversas operaciones que deben de realizar.
- Identificar las obligaciones en materia de contabilidad contenidas en la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG)
- Revisar los documentos en los que se establezcan el marco normativo-conceptual, así como los que establezcan la operación de las instituciones.
- Analizar la aplicación las normas operativas de contabilidad gubernamental a cada rubro integrante de la información financiera de una institución de educación superior.
- Comprobar la viabilidad del sistema de contabilidad gubernamental como herramienta de fiscalización.

1.3. JUSTIFICACIÓN

El propósito de este caso práctico es debido a que la Ley General de Contabilidad Gubernamental ha tenido un gran impacto en las Instituciones Públicas de Educación Superior, estas se han visto obligadas a cambiar sus sistemas de procesamiento de información financiera para cumplir con las obligaciones impuestas por esta Ley, y es por ello que es primordial el diseñar estrategias que permitan que la transición a estos nuevos sistemas sea de la manera más armónica posible, agregando que estas medidas pueden tener fines para fiscalizar a las ya mencionadas Instituciones Públicas de Educación Superior.

1.4. PLANTEAMIENTO DE LA SITUACIÓN

Las reformas presentadas por nuestras autoridades han tenido, cambios sustanciales en el manejo de todos los sectores en nuestro país, uno de los sectores que más cambios debe realizar en sus sistemas de procesamiento de información y emisión de información, es el sector de educación pública, en especial, las instituciones públicas de educación superior, siendo que la mayoría de estas instituciones no se encuentra capacitada para la implementación de estas reformas.

Dentro de las obligaciones que se han convertido prioritarias, es la adecuación en el sistema de información financiera, es decir, la aplicación de la Ley de Contabilidad Gubernamental, se ha convertido en un tema primordial, ya que no se puede posponer más el tiempo de su aplicación.

El ámbito de su aplicación no está dirigido a la emisión financiera, sino, que esta pretende un cambio en el tratamiento de las diversas operaciones que pueden ocurrir en una institución de este tipo, es por ello, que además de expedir la Ley General de Contabilidad Gubernamental, se han expedido una serie de normas y acuerdos en los cuales se establece el tratamiento a cada uno de los rubros que intervienen en la información financiera.

Los sistemas de información de una institución pública de educación superior, serán el principal objeto de esta reforma, pero no solo los sistemas sufrirán cambios, además de los sistemas, el personal que se encarga del manejo de los sistemas de información, está obligada a cambiar el manejo de los mismos, este cambio sustancial en el sistema de información, presenta una problemática a resolver ya que es necesario el diseño de estrategias que permitan una transición de manera armónica, que además de cumplir con las obligaciones, proporcione a la personas que manejan estos, un tratamiento de manera adecuada en la aplicación de esta reforma.

1.5. ESTRUCTURA METODOLOGICA

Para el desarrollo de este trabajo se recurre al estudio de caso, tomando como base los preceptos enunciados por Este estudio de caso se realizará de manera descriptiva, ya que

permite estudiar el tema determinado, así como también nos permite explorar de manera más profunda y así obtener un conocimiento más amplio sobre el fenómeno, siendo que el estudio de caso es capaz de satisfacer todos los objetivos previamente establecidos. (Martínez Carazo)

Siguiendo la línea de investigación propuesta por (Martínez Carazo) , se procederá con el siguiente procedimiento:

1. Planteamiento del problema, objetivos y preguntas de investigación.
2. Identificación de la unidad de análisis.
3. Recolección de información.
4. Análisis de la información.

Siendo que se pretende realizar una comparación entre el manejo de la información previa a la aplicación del sistema de contabilidad gubernamental y con la aplicación del mismo. Se realiza además una construcción de explicaciones basadas en, sí la aplicación del sistema de contabilidad gubernamental en las instituciones públicas de educación superior, permite a las autoridades una mayor fiscalización a este tipo de instituciones y si es posible el diseño de estrategias para su implementación, en los aparatos para su procesamiento, así como en el personal que estará en contacto con ellos. (2006)

1.6. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

¿La Ley General de Contabilidad Gubernamental representa un cambio sustancial para lograr la armonización contable entre los organismos que integran nuestro gobierno?

¿Los órganos encargados de que se cumpla las normas relativas a la contabilidad gubernamental están ejerciendo sus facultades correctamente?

¿Las Instituciones Públicas de Educación Superior en Aguascalientes, han implementado el sistema establecido en esta Ley y las otras derivadas?

¿La implementación de este sistema se ha realizado de manera adecuada y cumpliendo con los tiempos señalados?

¿Con la implementación del sistema de contabilidad gubernamental (SCG), las instituciones públicas de educación superior son susceptibles a ser fiscalizadas más fácilmente?

2. CAPÍTULO 2 GENERALIDADES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Para comenzar con este trabajo, es muy importante conocer cómo ha ido evolucionando la contabilidad, es decir; conocer el momento en el que esta surge y la importancia que esta ha adquirido a través de los diversos periodos históricos de la humanidad, así también es importante señalar los cambios que se han suscitado tanto a nivel mundial como en nuestro país.

Así también se tiene que hacer mención de manera breve de la historia de la contabilidad gubernamental en nuestro país, así como también se ha elegido el país de España, esto con la finalidad de realizar un estudio comparativo más adelante, entre sus sistema de contabilidad. Siendo que dentro de este mismo, se hace mención de una breve historia que ha sufrido la contabilidad pública (Conocida en ese país).

2.1.1. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA

Para ubicar las primeras prácticas contables, tendremos que hacer mención de los elementos que constituyen el objeto de la actividad contable, como lo señala (Gertz Manero, 1982), para de esta manera afirmar la veracidad, en la fecha de los antecedentes más remotos de la contabilidad.

Si partimos del objeto que la contabilidad tiende a conservar testimonios relativos a la naturaleza, es relevante señalar los tres tipos de elementos que son necesarios para determinar el mismo:

- ✓ Se encuentra al hombre constituyendo una unidad social, y por lo tanto, vinculado a otros hombres.
- ✓ Que se concurren en actividades económicas numerosas e importantes que se haya tenido que precisar
- ✓ La existencia de un medio aceptado el cual se pueda conservar la información, sobre la narración, y que se a la vez susceptible de registrar cifras y por lo tanto se consignó medida y unidad de valor.

Tomando como base estas tres condiciones mediante las cuales se dará a la tarea de la búsqueda en el acontecer histórico de la contabilidad, ya que la reunión de los hombres fue creando necesidades más complejas que debían ser satisfechas, esto da origen a la escritura y los números, es a partir de este origen de las primeras prácticas contables. (Romero López, 2006)

2.1.1.1. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA A NIVEL MUNDIAL

Cuna de la civilización: Dentro de este se encuentra el antecedente más remoto de la contabilidad en el año 6000 a.C. proveniente de la cultura mesopotámica, dicho registro es una tabla de barro.

En la cultura egipcia es muy claro resaltar el papel de los escribas, quienes desempeñaban el papel de contadores, estos registros se encuentran reflejados en los jeroglíficos.

La cultura griega se encuentran pocos testimonios, pero no se deja en duda la gran capacidad intelectual, con grandes aportaciones en los ámbitos: político y social, un claro ejemplo de esto es que los banqueros griegos, ejercieron su influencia durante el imperio.

Y esto trajo consigo una evolución importante en la contabilidad con la cultura romana, esto a pesar de que la mayoría de sus obras se centraron en el derecho, el acervo respecto a la contabilidad o a las prácticas contables, los grandes pensadores como Cicerón, Marco Tulio, Gayo, Julio Paulo y Tito Livio, fueron los encargados de esta evolución en la práctica contable.

El término *Expensa el Accepta*, es conocido como el término que fue empleado en los textos latinos para dar referencia a las prácticas contables. Mediante los resultados de diversas investigaciones se concluye que el sistema utilizado por los romanos fue simple que pudo contener el uso de doble columna.

Edad media: En este periodo da comienzo con el feudalismo, pero no esto no acabó con el comercio, las prácticas contables durante este periodo fueron usuales, aunque la actividad del comercio fue única y exclusivamente del señor feudal y los monasterios europeos, en Italia la contabilidad fue una de las actividades más necesarias y usuales. Tres de las ciudades italianas en las que se dio un gran impulso a la actividad contable

fueron: Génova, Florencia, Venencia, en estas se alentaba el uso de la contabilidad por partida doble.

Es importante señalar el papel tan importante que tuvieron los libros empleados por la comunidad Genovesa, en estos se registraba la contabilidad a la usanza de la época, ya se empleaban los términos *debe y haber*, con asientos cruzados y el manejo de la cuenta de *Pérdidas y Ganancias*, otro de los avances más significativos es el empleo de libros o registros auxiliares.

El Renacimiento: En esta época hay que resaltar que todas las manifestaciones que componen el arte, (pintura, escultura, arquitectura y música) salieron del oscurantismo para deleitar a las sociedades, así también hay un cambio extraordinario en el pensamiento y las ciencias, todo esto beneficiando a la sociedad.

La invención de la imprenta en el año de 1450 por Gutenberg, la conservación y transmisión de los conocimientos a más gente con mayor celeridad. La práctica contable en esta época tuvo diversos cambios, uno de estos fue la aplicación de la partida doble que hasta nuestros días sigue siendo utilizada.

Benedetto Cotugli Rangeo, fue pionero en el estudio y registro de las operaciones mercantiles por partida doble, esto se aprecia en su obra, *Della mercatura et del mercante perfetto*, misma que fue publicada por el año de 1573. Posteriormente es encontrado a fray Luca Pacioli, con la creación de un método en el cual se refería a la teoría y a la práctica interdisciplinaria, ya que fue el primer autor en referir los principios contables, explicando a detalle la partida doble y los diversos libros utilizados en la época. Es importante resaltar que la obra de Pacioli no hace invención de la contabilidad ni de la invención de la partida doble, más bien, se deja por escrito el método contable utilizado por los mercaderes de Venecia; en su obra se puede ubicar a la contabilidad como *Summa*, en esta misma se encuentran una serie de aportaciones relevantes a la contabilidad las cuales se encuentran a continuación:

Tabla 1: Principales aportaciones del libro Summa

Al inicio de año o del negocio, el propietario practicaba un inventario listando sus activos y pasivos, siendo el dinero el primero que debía ser el primero en la lista.

El registro de las operaciones debe ser de manera cronológica, en un libro denomina Memoriale.

Las operaciones debían registrarse en moneda veneciana.

El uso del *Giornale*.

El uso de índices cruzados para identificar correctamente en las cuentas del libro Mayor.

Fuente: (Romero López, 2006)

Edad contemporánea: Esta época viene enseguida del renacimiento, que comprende desde la Revolución Francesa, hasta nuestros días, en los que las practicas económicas conllevan diversos cambios en la contabilidad, dentro de los cambios que son: los progresos tecnológicos, la Revolución Industrial, los ferrocarriles y la sociedad anónima.

Para comenzar a detallar los avances en esta época de la historia comenzaremos con la sociedad anónima. Esta es una de las formas de organización que más ha influido en el pensamiento y la practica contable. En esta la propiedad no es de una sola persona, sino en la de varias personas. El término que precede a la sociedad anónima es el de **joint-stock Company**, (cuya traducción sería: compañías de propiedad conjunta). Sin embargo la sociedad anónima fue la que satisfacía las necesidades de los inversionistas de capital, ya que los socios poseían en diversas empresas y debido a la magnitud de estas se desconocía los resultados de las operaciones, inversiones, así que de esta manera la contabilidad crece ya que mediante ésta los propietarios o socios accedían a la información mediante los estados financieros.

No solo los socios requerían de la información financiera, también las instituciones bancarias londinenses que otorgaban préstamos a largo plazo necesitaban informes sobre las empresas. Otras de las influencias que tiene la sociedad anónima es el hecho del nacimiento del concepto de entidad, pues derivado de esta clase de propiedad no se rinde cuentas a una persona.

Así mismo la emisión de diversos informes a diversos grupos de interés: propietarios, clientes, proveedores, acreedores e inversionistas anónimos; debido a esto el contador no realizaba informes dirigidos a la gerencia, entre las entidades de las cuales destacamos a al fisco, es poro ellos que se proporciona información financiera dirigida a lectores externos y para la gerencia llevar la contabilidad administrativa.

La revolución industrial, es un acontecimiento histórico en la evolución de la contabilidad, ya que el cambio radical de migrar a sistemas de producción mecanizada, debido a esto, la contabilidad tiene un cambio más grande, y nace: la contabilidad de costos, primeramente el sistema estaba basado en la materia prima, mano de obra y los gastos indirectos de producción, siendo que esto ha dado el cambio a sistemas de costos predeterminados de tipo estimado o de tipo estándar, este cambio proporciona base para el control y eficiencia.

Durante el Siglo XIX y los principios del Siglo XX, existe un cambio en el proceso para adecuarse a las necesidades de las entidades económicas.

Dentro de algunas de mayor influencia en este periodo son las siguientes:

- Desarrollo de la enseñanza de la contabilidad y libros de textos.
- El desarrollo de los ferrocarriles.
- Regulación fiscal, por parte de los gobiernos.
- La necesidad de información para casas de bolsas y valores.
- La organización y desarrollo de agrupaciones de profesionales de contaduría.
- El auge de la sociedad anónima y aumento de entidades industriales, comerciales y financieras.
- La doctrina sobre la teoría economía, de Adam Smith, en su obra La riqueza de las naciones.
- Las primeras expresiones de tratados comerciales entre Francia e Inglaterra.
(Romero López, 2006)

2.1.1.2. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA EN MÉXICO

La contabilidad en nuestro país también ha formado parte fundamental para el desarrollo económico de nuestra sociedad, entre uno de los antecedentes más antiguos en el que se refleja la manera en cómo se llevaba la cuenta y la razón que tenían los tributos que se recibían de los pueblos, está plasmado en el *Códice mendocino*. Además, los mayordomos jugaban un papel muy importante ya que estos eran los que recibían los tributos, y entre otra de sus funciones era la de distribuir de forma adecuada entre los guerreros, sacerdotes de culto y demás personas, esta entrega era generalmente en especie, en alimentos vestido.

Durante la época colonial, en el año de 1519, se fundó el Ayuntamiento de Veracruz, y se nombró como contador a Don Alfonso de Ávila. El virrey Antonio de Mendoza, establece la contabilidad en la Casa de la Moneda, en el cual se estableció el libro de contabilidad más antiguo del continente americano.

Otro de los personajes más notables de la época colonial es Sor Juana Inés de la Cruz, quien durante nueve años ejerció la profesión contable del Convento de San Jerónimo y don Carlos de Sigüenza y Góngora.

Durante la época moderna, la contabilidad en México se encontró formalizada a través de escuelas e institutos que han dedicado su esfuerzo a la impartición de la materia contable, tal es el caso del Instituto Comercial, cuyo nacimiento fue en el año de 1846, y siendo que está a través de los años, sufrió diversos cambios.

La apertura de la Escuela Especial de Comercio, en el año de 1854, es el acto en el que el gobierno Mexicano, se encauso en la reapertura del Instituto Comercial; dando lugar, a su segunda etapa de operaciones.

La tercera etapa de esta Institución, fue en el año de 1868, bajo el gobierno de Benito Juárez, es cuando se inaugura la Escuela Superior de Comercio y Administración.

En el año de 1907 ocurre un acontecimiento muy importante dentro del ámbito contable, ya que se presentó el primer examen profesional, para la obtención del título de Contador de Comercio, este fue presentado por Fernando Díez Barroso.

La primera asociación profesional, nace en el año de 1917, siendo denominada como Asociación de Contadores Públicos, integrada primeramente por Contadores de Comercio, a quienes se les otorgó el título de Contador Público, tomando como base en sus estudios y las actividades desarrolladas profesionalmente.

Posteriormente en el año de 1923, se constituyó el Instituto de Contadores públicos Titulados de México.

En el año de 1929, la Escuela Nacional de Comercio y Administración es incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México.

Durante la década de los años 40's, se fundaron diversas instituciones de la profesión contable, entre los institutos que fueron fundados son los siguientes: Instituto de Contadores

Públicos en Monterrey, el Colegio de Contadores Públicos de México, así mismo se formó el Instituto de Contadores Públicos de La Laguna.

A finales de la década de los años 50's, las autoridades consideran que la opinión del contador público, sea considerada para efectos de las autoridades hacendarias, con esto se da el nacimiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

En la década de los años 60's, la Escuela de Comercio y Administración, es convertida en Facultad, esto debido al establecimiento de los cursos de maestría y doctorado, y en el año de 1973, el nombre de esta facultad es cambiado a Facultad de Contaduría y Administración, siendo un nombre más acorde con la disciplina en nuestra actualidad.

En el año de 1965, durante la Quinta Convención Nacional de contadores, se aprueba que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) se establezca como organismo nacional. En la década de los 70's, la Asamblea de socios del IMCP se convirtió en federación. En el año de 1977 la Dirección General de Profesiones otorgó el registro, como federación de profesionistas en México.(Romero López, 2006)

2.1.2. ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL A NIVEL MUNDIAL

2.1.2.1. CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN ESPAÑA

El plan general de contabilidad surge en el año de 1973 con el decreto real 530/1973 y el cual pretendía incorporarse a las tendencias modernas sobre la normalización contable, siendo que el mismo toma el proceso contable precedente sobre el trabajo de las organizaciones internacionales y en particular la Comunidad Económica Europea.

Este plan fue promulgado como un desarrollo de la Ley de Regulación de Balances de 1961, siendo que esta ley, perseguía objetivos fiscales, siendo que el Plan tiene un enfoque económica-financiera, siendo que el Plan General de Contabilidad, no se considera un instrumento fiscal, sino más bien es una herramienta para la elaboración de información contable.

El plan tiene como objetivo el siguiente:

- Mostrar las cuentas anuales de las empresas y que estas, sean la imagen fiel del patrimonio y resultados de sus operaciones.

Posterior a la incorporación de España a la Unión Europea trajo consigo la armonización de las normas contables vigentes, esto con la Cuarta Directiva, relativa a las cuentas anuales determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva, relacionada con las cuentas consolidadas. (*Plan general de contabilidad*, 2013)

Para el año de 1989, se designa al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, insertado en el ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, siendo que la Ley de Auditoría y Cuentas, es la creadora de dicho organismo, siendo que una de sus nuevas actividades es la creación de un nuevo Plan General de Contabilidad, que sea adecuado, conforme a las nuevas leyes mercantiles y a las Directivas comunitarias.

La nueva estructura presentada en este nuevo plan, es la siguiente:

1. Principios contables
2. Cuadro de cuentas
3. Definiciones y relaciones contables
4. Cuentas anuales
5. Normas de valoración
6. Compras y gastos
7. Ventas e ingresos

Así también, dentro de estas nuevas modificaciones se encuentran los nuevos conceptos que forman parte del Plan General de Contabilidad y se enlistan a continuación:

1. Principios Contables
2. Concepto de Resultado Contable
3. El impuesto sobre beneficios, como gasto
4. Correcciones valorativas: Amortizaciones y provisiones
5. Provisiones para riesgos y gastos
6. Ingresos y gastos a distribuir en varios ejercicios
7. Revelación completa de activos y pasivos
8. Corto y largo plazo
9. Operaciones con empresas del grupo y asociadas. (Cabiño Calvo, 1990)

En el año 2000, la Comisión Europea recomienda que para hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas europeas, con independencia de su residencia y del mercado de capitales en el que coticen, que las

cuentas que coticen se formulen de acuerdo a lo señalado por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, este proceso de exigencia requirió de un instrumento jurídico, el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, este define acuerdo define el proceso de adopción de la Union Europea de las Normas Internacionales de Contabilidad, en la que se dispone la obligatoriedad en las cuentas consolidadas que elaboren las empresas.

En el año de 2007, se reforma y adapta de la legislación mercantil en materia contable, que tenga como finalidad su armonización con la Union Europea, que ha introducido en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, para que el proceso de convergencia internacional.

Con la Ley 16/2007, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procede a trabajar en el borrador del nuevo plan para que sea elaborado en el plazo más breve posible. Esta obra es un conjunto amplio de expertos contables, en cuya configuración a operaciones referidas, tomando también en cuenta lo cambiante que es el mundo de los negocios (*Plan general de contabilidad*, 2013).

Dentro de las adecuaciones que son presentadas en este nuevo plan se destacan lo siguiente:

En primer lugar, la convergencia con los Reglamentos comunitarios que se encuentran contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad.

En segundo lugar, el carácter autónomo del Plan en tanto norma jurídica, pero que cuenta con un ámbito de aplicación claramente delimitado.

Por ultimo pero no menos importante, la lógica consecuencia que la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, no resulta de una aplicación directa de las Normas Internacionales de Contabilidad.

La estructura de este nuevo plan, contiene una estructura muy similar a la de los anteriores, esto va de acuerdo a la tradición contable española, para que todos los aspectos no se vean en la necesidad de verse alterados con la introducción de estos nuevos criterios. Sin embargo, se dio un cambio en el orden de sus contenidos, esto con la facilidad de ubicar la materia de mayor contenido sustantivo en las primeras tres partes, y las últimas dos se

reservan para las propuestas para que sean aplicadas con un contenido de aplicación voluntaria. Es decir, la nueva estructura del Plan se compone de la siguiente manera:

- Marco conceptual
- Normas de registro y valuación
- Cuentas anuales
- Cuadro de cuentas
- Definiciones y relaciones contables (*Plan general de contabilidad, 2013*)

A continuación se presenta una tabla en la cual se compara los contenidos entre el plan de 1990 y este nuevo plan 2007:

Tabla 2: Comparación de los contenidos del Plan General de Contabilidad Gubernamental de 1990 y 2007

Apartado/Año del plan	1990	2007
Marco Conceptual	Se considera la columna vertebral del plan, profundiza la consistencia del modelo teórico.	Incluye las definiciones de las cuentas anuales en este apartado, además de que incluye es la previsión de determinados ingresos.
Normas de registro y valuación	En este se destacaba que la legislación mercantil española, buscaba la armonización, interna siguiendo los lineamientos de la comunidad europea.	Los cambios derivan de la armonización de las normas españolas en gran medida con los criterios contenidos en las NIC, y el otro cambio es agrupar las sucesivas adaptaciones sectoriales
Cuentas anuales	Detalla como es el desarrollo de las mismas, así como los modelos y abreviaturas que se deben aplicar, estos documentos forman parte de la memoria.	Establece la obligatoriedad del estado de flujo de efectivo. Se requiere un mayor desglose de las notas de la memoria, así como también la presentación de dos nuevos documentos: El

		estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujo de efectivo.
--	--	--

Fuente: Elaboración Propia

Dentro de los múltiples esfuerzos por lograr la armonización contable internacional, es debido a las empresas que tienen operaciones en diversos países y que deseen dar a conocer su información contable y que esta pueda ser comparable, esto para evitar que existan duplicados en dicha información en la presentación de la misma.

De acuerdo con Gracia-Sarubbi (2014), no habla que el proceso de la contabilidad internacional comienza en la década de los 60's, esta fue desarrollada por las empresas multinacionales, las cuales realizaban operaciones en dos o más países.

Dentro del ámbito internacional, hay que señalar que la armonización contable, se debe a diversos factores:

- ✓ Los mercados financieros necesitan información contable suficiente y de calidad, que es generalmente elaborada con normativas diferentes en cada país.
- ✓ El aumento del comercio internacional demanda información contable entre las empresas.
- ✓ Las empresas multinacionales son las principales interesadas en la armonización, dada la necesidad de elaborar los estados financieros consolidados con criterios homogéneos.

Dentro de los múltiples procesos, que implica la armonización contable y derivado de la globalización económica, esto implica una nueva faceta de actuación corporativa, requiere de una adecuación de la información que permita, tanto a los usuarios, como a los externos, conocer de forma viable y fiable del desempeño de tales asuntos destacando. En el caso de España, la producción de esta información medioambiental se ha visto estipulada por la publicación de la Recomendación de la Comisión Europea, este trabajo finaliza con una discusión sobre las limitaciones del proceso normativo contable de la información ambiental.

Dentro de la recomendación de la Comisión Europea, señala que dentro de la información contenida en las cuentas, se agrega un apartado en el informe de gestión deben contener aspectos relacionados con situaciones de cuestiones ambientales, y que esta información se incorpore de forma obligatoria. (Deniz Mayor, 2007).

En opinión de Deniz Mayor (2015), nos habla que si bien es cierto que los estados financieros, no se encuentran diseñados para cubrir el aspecto que tienen las empresas con el medio ambiente, salvo que este último sea reconocido en el contexto político, económico y social.

Evidentemente, se tiene que realizar una ampliación del objeto material de la información financiera, en el cual se incluyan el resultado ambiental como agregado en la información financiera. Puesto que esto es solamente una hipótesis, representa en palabras de su autor, un agregado importante, ya que permitirá que las empresas, expresen en términos monetarios los efectos que tendrán los trabajos en materia de conservación ambiental.

2.1.3. ANTECEDENTES DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN MÉXICO

La contabilidad gubernamental en nuestro país, ha existido desde las sociedades prehispánicas pero los diversos cambios que se fueron suscitando a lo largo de nuestra historia, han logrado los múltiples cambios, hasta conformar lo que en la actualidad comprende la misma contabilidad gubernamental.

Tomando como base las aportaciones de (Mejía), nos señala que la contabilidad gubernamental en México se divide en siete grandes etapas, las cuales son:

Época precolombina: En los códices se representan a los tributos, que eran recibidos por el imperio azteca, siendo que cada ochenta los tributos eran recaudados, siendo que estos eran principalmente, armas, plumas trajes, entre otros objetos de diversa índole. Los mercaderes también tenían que llevar a cabo sus aportaciones entregando mercancías como tributos y los dueños de la tierra también entregaban parte de sus productos.

Época virreinal: En esta época nuestro país fue parte de la expansión de los territorios del reino Español, y es por ello que al pertenecer al mismo, de igual manera se contribuía a la

Hacienda Real Española. La oficina de la Tesorería General, fue encargada al capitán Alderete, siendo el primero en ostentar el título de tesorero, sus sucesores Alfonso de Estrada, Rodrigo de Albornoz Gonzalo de Salazar, ostentaron los cargos de tesorero, factor y contador, respectivamente, siendo que en el año de 1533, se les otorga la facultad de nombrar tenientes, el sistema utilizado era por medio de tres arcas, las cuales se encontraban a cargo del tesorero de la Hacienda Pública y la contribución que era otorgada al Rey de España era de un 5%, cuyo nombre era *Quinto Real*.

El Virrey Don Antonio de Mendoza llegó en el año de 1535, llevaba a cabo diversas funciones, las que se encontraban relacionadas con la Hacienda Pública, era la de designar alcaldes, mayores y corregidores.

En el siglo XVIII, la Tesorería General establece dos plazas a título de Veedor y Proveedor, así mismo se crean las funciones de tesorero y contador, que anteriormente eran designadas al factor, así mismo, se nombra un guarda general de almacenes y fianzas y un teniente de custodia y depósitos. En el año de 1789, se extingue la tesorería media y se nombra un Oficial Mayor, y se contaban con dos ministros, un teniente y veinte oficiales, en el año de 1803 se aprueban un aumento de plazas y en 1812 se establece la tesorería como contaduría provisional.

Época independiente: Este es el periodo de más inestabilidad de la Hacienda Pública, siendo que la primera disposición se establece el 29 de noviembre de 1821, circulada por el Ministerio de Justicia y Negocios Eclesiásticos, y se contaba con los siguientes empleados:

- 10 oficiales
- 4 escribanos
- 1 archivero
- 1 mozo
- 2 ordenanzas

En el decreto del día 16 de noviembre de 1824, se establece que el Secretario se encargue de las rentas del estado y se extinguían las direcciones y contadurías generales de rentas así como también la contaduría mayor de cuentas.

El 26 de enero de 1825, se decreta el primer reglamento provisional de rentas, en este mismo año se establece una dirección de gobierno y otra de todos los ramos de la

federación, así también se establecen los departamentos de gobierno, el departamento de cuentas y razón, la oficina de rezagos y glosa.

Durante este periodo la tesorería, tuvo varios domicilios, desde la ciudad de México, san Luis, Guadalajara, monterrey, paso del norte (Ciudad Juárez), siendo que dependía principalmente del Ministerio de Hacienda, hasta su regreso a la ciudad de México.

Época porfirista: durante este periodo se estabilizan las instituciones, siendo que se establecen las bases de la centralización de la Administración Pública Federal y de la elaboración de la Cuenta Pública, que se encontraba a cargo del Ministro de Hacienda, siendo que esta servía de base para el informe presidencial.

Época postrevolucionaria: En este periodo se instala el Departamento de contabilidad y glosa, que funciono hasta el 25 de diciembre de 1917 cuando se promulga la Ley de Secretarías de estado.

Se crea el departamento de contraloría, expidiendo su propia ley de funcionamiento, dependía de la Secretaria de Hacienda, durante el funcionamiento de este, se estableció el sistema de contabilidad, Glosa, Fiscalización y control previo, con el objeto de mantener los ingresos, egreso de la federación en los límites de la Ley de Ingresos (LI) y del Presupuesto de Egresos (PE).

Época Contemporánea: En el año de 1935 se crea la Contaduría de la Federación, así mismo se expide la Ley que regula su funcionamiento, así como la contabilidad, el presupuesto, el manejo de fondos públicos, la inspección fiscal, creándose la dirección de inspección fiscal.

La contabilidad era llevada de manera centralizada en todas las Secretarías de estado, en cuanto a los subsistemas de: egresos, ingresos, deuda pública y fondos.

Durante el periodo de 1977 a 1992, derivado de la reforma administrativa, la contabilidad se descentraliza, asignando funciones de la Contaduría de la Federación a la Secretaría de Programación y Presupuesto, donde es creada a Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DGCG), se promulga la LPCGPF y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), lo que produce un cambio sustancial en el manejo de la contabilidad.

Esta Secretaría es la encargada de la programación y presupuesto, los planes del ejecutivo, el manejo de las inversiones y la elaboración de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

Época Actual: Desde el año de 1992 la secretaria de programación y presupuesto, se fusiona con la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, subsistiendo la DGCG con su estructura original.

La DGCG, tiene a su cargo las direcciones de Cuenta Pública y Normatividad, la primera realiza la concentración de los estados financieros y presupuestarios, de cada una de las dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal; y la segunda se encarga de fijar las normas mediante manuales de operación, así como dar asesoría en caso de imprevistos. (1981)

2.2. DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD

Para continuar con este trabajo, primeramente, se debe comprender, cual es el significado o definición de contabilidad, así como también la variante que implica la contabilidad gubernamental.

Para comenzar con esta serie de definiciones y conceptos relativos a la contabilidad, recurriremos a la Real Academia de la Lengua Española que nos brinda la siguiente definición de Contabilidad: *Sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares. (Española, 2014)*

2.2.1. DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD FINANCIERA

Una vez citada la definición de contabilidad por la Real Academia de la Lengua Española, se procede a mencionar otras definiciones, que se encontrará más específicas y desarrolladas para campo de aplicación.

La primera de estas definiciones, es la emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), en la Norma de Información Financiera A-1, que menciona lo siguiente:

“La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera”.

En esta definición, los siguientes elementos a destacar son:

1. Técnica
2. Registra transacciones, transformaciones internas y otros eventos.
3. Afectan económicamente a una entidad
4. Información financiera sistemática y estructurada. (2012)

Por su parte, (Lara Flores), menciona que la definición de contabilidad tiene diversos ejes en los cuales se puede definir; estos ejes son: Arte, ciencia, disciplina y técnica. A continuación se define cada uno de estos ejes, para la adecuación de su contabilidad:

Arte: Conjunto de precepto y reglas necesarios parara hacer bien algo

Ciencia: conjunto de conocimientos obtenidos mediante la observación y el razonamiento sistemáticamente estructurados y de los que se deducen principios y leyes generales.

Técnica: Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirven una ciencia o un arte.

Disciplina: Arte, facultad o ciencia.

Tomando como base la opinión de Lara Flores, considera que los conceptos de técnica y disciplina, están directamente relacionados con los de arte y ciencia, y estos a su vez son los más apropiados para definir a la contabilidad, siendo que la definición es la siguiente:

“Es la disciplina que enseña las normas y procedimientos para analizar, clasificar y registrar las operaciones efectuadas por entidades económicas integrada por un solo individuo, o constituidas bajo la forma de sociedades con actividades comerciales, industriales, bancarias o de carácter cultural, científico, deportivo, religioso, sindicales, gubernamental, etc., y que sirve de base para elaborar información financiera que sea de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.”(2006).

2.2.2. DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Como parte fundamental es necesario el conocer la definición de contabilidad gubernamental, tomando como base la que es otorgada por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), así como también la proporcionada en la doctrina.

La SHCP, define contabilidad gubernamental de la siguiente manera:

“Es una rama de la Teoría General de Contabilidad que se aplica a las organizaciones gubernamentales, cuya actividad está regulada por un marco constitucional, una base legal

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

y normas técnicas que la caracterizan y la hacen distinta a la que rige para las entidades del sector privado.”(2013)

Por su parte (Mejía) nos menciona que la contabilidad gubernamental se define como:

“Es la técnica que se utiliza para registrar las transacciones de la Administración Pública y producir sistemáticamente información financiera, presupuestal, programática y económica, expresada en unidades monetarias, para facilitar la toma de decisiones de un Gobierno”. (1981)

Por su parte la Secretaría de Programación y Presupuesto (SPP), nos menciona que la contabilidad es la técnica en la que se registran sistemáticamente las operaciones realizadas por las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal, así como los sucesos económicos identificables y cuantificables, con el objeto de generar información financiera, presupuestal, programática y económica que facilite a los usuarios la toma de decisiones.

El Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (ILCF), argumenta que la contabilidad gubernamental permite medir y registrar en términos monetarios las operaciones, programas y actividades llevadas a cabo por el Estado, sus Entidades y Organismos competentes.

Mientras que la Asociación Latinoamericana de Presupuesto Público (ALPP), define a la contabilidad gubernamental es la disciplina de la contabilidad que se encarga de prescribir una serie de técnicas destinándolas a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del Estado, implementando un sistema de información de las Organizaciones Públicas y enmarcándose en una estructura legal predefinida. (Mejía, 1981)

2.3. ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL EN MÉXICO

Para comprender la esencia de conocer quiénes son los sujetos obligados de la LGCG, se debe analizar que este ordenamiento aplica los entes pertenecientes a la administración pública federal de México.

Primeramente se comienza en conocer la definición de Administración Pública, la cual según (Menendez Moreno, 2015)., se concibe como la parte del Poder Ejecutivo a cuyo cargo se tiene la responsabilidad de desarrollar la función administrativa, desde un punto de vista orgánico, mientras desde el punto de vista formal o material, se entiende como la actividad que desempeñan este órgano o conjunto de órganos, todo esto encaminado para satisfacer las necesidades de la ciudadanía en conjunto.

Mientras que la RAE, nos menciona que la administración pública, es aquella acción o acciones del gobierno de dictar y aplicar las disposiciones necesarias para el cumplimiento de las leyes y para la conservación de los intereses públicos, integrado por un conjunto de organismos, encargados de esta función.

2.3.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La administración pública en México ha sido sujeta a múltiples cambios, sin embargo dentro de la regulación constitucional, tuvo los siguientes cambios:

Constitución de 1824, en la que se abarcan los siguientes puntos:

Art. 117: *“Para el despacho de los negocios de gobierno de la República, habrá el número de secretarios que establezca el Congreso general por una ley”.*

Art. 118. *“Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente, deberán ir firmados por el secretario de despacho del ramo a que el asunto corresponda, según reglamento; y sin este requisito no serán obedecidos”.*

Art. 121. *“Para ser secretario del despacho se requiere ser ciudadano mexicano por nacimiento”.*

Así mismo dentro de las bases y legislaciones de México de 1836, esto se encuentra de la Cuarta Ley, enuncia lo siguiente:

Art. 28. *“Para el despacho de los asuntos de gobierno, habrá cuatro Ministros; uno de los Interior, otro de Relaciones exteriores, otro de Hacienda y otro de Guerra y Marina”.*

Art. 32. *“Cada Ministro será responsable de la falta de cumplimiento a las leyes que deban tenerlo por su Ministerio, y de los actos del Presidente, que autorice con su firma y sean contrarios a las leyes, singularmente las constitucionales”.*

Art. 33. *“El Gobierno formará un reglamento para el mejor despacho de sus Secretarías, y lo pasará al Congreso para su aprobación”.*

Otra de las modificaciones sucedió en el año de 1843, quedando con los siguientes cambios:

Artículo 93. *“El despacho de todos los negocios del Gobierno estará a cargo de cuatro ministros, que se denominarán, de relaciones exteriores, gobernación y policía; de justicia, negocios eclesiásticos, instrucción pública e industria; de hacienda, y de guerra y marina.”*

Artículo 94. *“Para ser ministro se requiere ser mexicano por nacimiento, o hallarse en el caso segundo del Art. 11, y de ser ciudadano en el ejercicio de sus derechos”.*

Artículo 100. *“Los ministros serán responsables de los actos del Presidente que autoricen con sus firmas contra la Constitución y las leyes”.*

Dentro de las modificaciones que fueron plasmadas dentro de la Constitución Política de 1857, son las siguientes:

Art. 86. *“Para el despacho de los negocios del orden administrativo de la federación, habrá el número de secretarios que establezca el Congreso por una ley, la que hará la distribución de los negocios que han de estar a cargo de cada secretaría.”*

Art. 87. *“Para ser secretario del despacho se requiere: ser ciudadano mexicano por nacimiento, estar en ejercicio de sus derechos y tener veinte y cinco años cumplidos”.*

Art. 88. *“Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente, deberán ir firmados por el Secretario del despacho encargado del ramo a que el asunto corresponde. Sin este requisito no serán obedecidos”.*

Ahora bien dentro de nuestra Constitución política actual, originalmente se habían concedido las siguientes disposiciones:

Art. 90. *“Para el despacho de los negocios del orden administrativo de la*

Federación, habrá el número de secretarios que establezca el Congreso por una ley, la que distribuirá los negocios que han de estar a cargo de cada Secretaría”.

Art. 91. *“Para ser Secretario del Despacho, se requiere: ser ciudadano mexicano por nacimiento, estar en ejercicio de sus derechos y tener treinta años cumplidos”.*

Art. 92. *“Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario del Despacho, encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos. Los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente, relativos al Gobierno del Distrito Federal serán enviados directamente por el Presidente al Gobernador del Distrito y al Jefe del Departamento respectivo”.* (Moreno Rodríguez, 1980)

2.3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS ENTES PÚBLICOS

Para continuar con este apartado, es necesario conocer cómo se clasifican los entes públicos, para ello en la LOAPF, nos menciona en su artículo 1º, que las bases de la organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

2.3.3. ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CENTRALIZADA

De acuerdo con los preceptos sustentados en la LOAPF, de conformidad con su artículo 1, las siguientes oficinas son las que integran esta administración:

- Oficina de la Presidencia de la República
- Secretaría de Estado
- Conserjería Jurídica del Ejecutivo Federal

2.3.3.1. OFICINA DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

Es el apoyo directo del Presidente de la República, para la realización de sus tareas y para el seguimiento permanente de las políticas públicas y la evaluación periódica, con el objeto

de aportar elementos para la toma de decisiones, sin perjudicar las atribuciones que ejerce cualquier dependencia y demás entidades de la Administración Pública Federal en el ámbito de sus competencias. El presidente será el encargado de designar al encargado de dicha oficina.

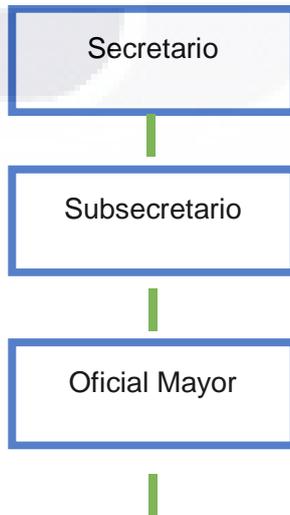
Esta a su vez contará con las unidades de apoyo técnico y estructura que el Presidente determine, de conformidad con el presupuesto que será asignado a esta oficina, esto de conformidad con el art. 8 de la LOAPF (1976).

2.3.3.2. SECRETARIAS DE ESTADO

Como parte fundamental de la administración Pública Federal, se encuentran las Secretarías de Estado, las cuales deberán formular, respetando los asuntos de su competencia; los proyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes que emanen del Presidente de la República.

La organización de cada Secretaria de Estado es la siguiente:

Figura 1: Conformación de una Secretaria de Estado





Fuente: Elaboración Propia

Entre las funciones más destacables de los Secretarios de Estado se encuentran las siguientes:

- Expedir manuales de organización, de procedimientos y servicios.
- Establecer servicios de apoyo administrativo en materia de: planeación, programación, presupuesto, informática y estadística, recursos humanos, recursos materiales, contabilidad, fiscalización, archivos y los demás que sean necesarios, en los términos que fije el Ejecutivo Federal, esto de conformidad con el art. 16 de LOAPF (1976).

2.3.3.3. CONSEJERÍA JURÍDICA DEL EJECUTIVO FEDERAL

Esta se encarga de los siguientes asuntos:

- Apoyo técnico jurídico al Presidente de la República.
- Someter, y en el caso que lo requiera, firma del Presidente, todos los proyectos de iniciativas de leyes y decretos que se presentan al Congreso de la Unión.
- Dar opinión del Presidente de la Republica sobre los proyectos relativos a tratados a celebrar con otros países y organismos internacionales.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Revisar los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos, nombramientos, resoluciones presidenciales y demás instrumentos.
 - Coordinar los programas de normatividad jurídica de la Administración Pública Federal que sean aprobados por el presidente de la Republica.
 - Presidir la Comisión de Asuntos Jurídicos del Gobierno Federal.
 - Prestar apoyo y asesoría en materia jurídica a las entidades federativas que lo soliciten. (Unión, 1976)

2.3.4. ADMINISTRACIÓN PÚBLICA PARAESTATAL

De acuerdo con el art. 45 de LOAPF, las entidades pertenecientes a la Administración Publica Paraestatal, son las entidades creadas por Ley o decreto del Congreso de la Unión o por Decreto del Ejecutivo Federal, y que cuentan con personalidad jurídica y patrimonio propios, sin importar la estructura legal que adopten.

Se encuentra conformada de la siguiente manera:

- Organismos Descentralizados
- Empresas de participación paraestatal
- Instituciones nacionales de crédito
- Organismos auxiliares nacionales de crédito
- Instituciones nacionales de seguros y fianzas
- Fideicomisos

Las relaciones que existan entre el Ejecutivo Federal y las entidades paraestatales, para los fines de congruencia global de la propia administración, con el sistema nacional de planeación y con los lineamientos generales en materia de gasto, financiamiento, y evaluación, se llevarán a cabo, de conformidad con lo dispuesto por la SHCP, sin perjuicio de las atribuciones que competan a la dependencia coordinadora, (1976).

2.3.4.1. EMPRESAS DE PARTICIPACIÓN PARAESTATAL

De acuerdo con el artículo 46 de la LOAPF, estas entidades son las siguientes:

Sociedades Nacionales de Crédito constituidas en los términos de su legislación correspondiente:

Sociedades de cualquier otra naturaleza, incluidas las organizaciones auxiliares nacionales de crédito; así como las instituciones nacionales de seguros y fianzas, en las que se satisfagan algunos de los siguientes requisitos:

- Que el Gobierno Federal o cualquier otra entidad paraestatal, ya sea de forma conjunta o separada, aporten el 50% del capital social.
- Que en la constitución del capital, se figuren los títulos representativos del capital de serie especial, siendo que este únicamente será suscrito por el Gobierno Federal
- Que al Gobierno Federal, se le otorguen facultad, para realizar los siguientes nombramientos:
 - Miembros del órgano de gobierno
 - Designar al director general
 - Y en su caso, facultad para vetar los acuerdos del propio órgano de gobierno.

También se consideran como empresas de participación paraestatal, las sociedades civiles, así como las asociaciones civiles, cuando la mayoría de sus asociados sean dependencias o entidades de la Administración Pública Federal o servidores Públicos Federales, cuando participen a razón de sus cargos o algunas o varias de ellas se obliguen a realizar o realicen actividades económicas preponderantes.

2.3.4.2. FIDEICOMISOS PÚBLICOS

Los fideicomisos públicos son aquellos constituidos ya sea por el Gobierno Federal o entidades paraestatales, para auxiliar al Ejecutivo Federal en las atribuciones del Estado para impulsar las áreas prioritarias de desarrollo.

Aquellos fideicomisos que sean constituidos por el gobierno federal, la SHCP, será el fideicomitente único de la administración Publica Descentralizada, esto de acuerdo con el art. 48 de LOAPF, (1976).

2.4. EL PRESUPUESTO DE EGRESOS

2.4.1. GENERALIDADES DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN

El Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), es necesario comenzar con el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación (PPEF), que de acuerdo con la SHCP, es una

propuesta que elabora el Poder Ejecutivo, por medio de la SHCP, sobre la distribución y objetivos de los recursos públicos para el próximo año fiscal y que remite a la Cámara de Diputados para que pueda ser tomado en cuenta para el análisis, discusión, modificación y eventual aprobación del PEF correspondiente.

El PEF, es el documento que describe el monto y destino de los recursos públicos. Incluye los recursos para los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial; organismos autónomos y transferencias a las entidades federativas y municipios. {Secretaria, 2015, Presupuesto 2016`, Proyecto}

2.4.2. CICLO PRESUPUESTARIO

Para la elaboración de este documento se debe cumplir con el siguiente calendario:

Tabla 3: Calendario Presupuestario

Fecha	Actividad
1 Abril	<p>Ejecutivo envía al Congreso:</p> <p>Escenarios y variables macroeconómicas del año siguiente: crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB), ingresos petroleros, tipo de cambio del dólar, tasa de interés, entre otros.</p> <p>Programas prioritarios</p>
30- Junio	<p>El ejecutivo envía a la Cámara de Diputados:</p> <p>La estructura programática: los programas presupuestarios que se utilizarán para la integración del Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación del año siguiente.</p>
8-Septiembre	<p>El ejecutivo envía al Congreso para su análisis, discusión y modificación el Paquete Económico:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Criterios Generales de Política Económica • Iniciativa de la Ley de Ingresos • Miscelánea fiscal.

	<ul style="list-style-type: none"> • Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación
20-Octubre	La Cámara de Diputados: Aprueba la Ley de Ingresos.
31-Octubre	La Cámara de Senadores Aprueba la Ley de Ingresos
15-Noviembre	La Cámara de Diputados Aprueba el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Fuente: {, 2015, Presupuesto 2016`, Proyecto}

2.4.3. FACTORES EXTERNOS QUE AFECTAN LAS FINANZAS PÚBLICAS

Durante el primer semestre del año 2015, se estimaron los siguientes factores que pueden repercutir en la elaboración del PPE para el año de 2016:

Incremento en las tasas de interés: Estimación un alza de las tasas de interés en Estados Unidos que tendrá como consecuencia el costo de la deuda en México y podrá reducir el flujo de capitales hacia el país.

Disminución de precios: Desde mediados del año 2014 a la fecha, el precio del petróleo se ha visto en una disminución del 60%, por lo que se anticipan menores ingresos para el gobierno.

Desaceleración de la Economía Global: Un menor dinamismo en el mundo se traduce en menores ventas y en menores precios de los productos mexicanos en el exterior.

Para que estas condiciones tengan efectos a largo plazo a las familias mexicanas, se implementará la Reingeniería del Gasto, en la que será utilizado el enfoque base cero, es decir, que tanto los impuestos como la deuda pública no tendrán ningún aumento.

La Reingeniería del Gasto consiste en:

Hacer uso del enfoque base cero, que significa llevar a cabo un estudio de los diferentes componentes del gasto, como lo son los programas presupuestarios, las estructuras

organizacionales, los gastos operacionales o la manera en que se determinan las asignaciones para los programas y proyectos de inversión, lo anterior es sin considerar los PEF de años pasados. {, 2015, Presupuesto 2016`, Proyecto}

Eje 1 Programas presupuestarios:

Se llevó a cabo una **revisión profunda** de los **programas** que el Gobierno implementa para identificar complementariedades, similitudes y duplicidades, y se establecieron fusiones entre programas, re sectorizaciones y eliminaciones, obteniendo una **Estructura Programática más compacta y eficiente**.

Para priorizar los programas, se tomaron en consideración fundamentalmente dos elementos:

1) Se privilegiaron los programas que el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL) identificó en 2015 como fuerte y medianamente prioritarios para lograr dos objetivos:

- a. **Disminución de las carencias sociales** que aquejan a la población más vulnerable
- b. **Acceso efectivo a derechos sociales** contemplados en el artículo 6 de la Ley General de Desarrollo Social

2) Prioridades de Gobierno

En esta lógica, además de contar con un enfoque social, el PPEF 2016 prioriza cinco áreas que se alinean con la planeación nacional:

- a) **Seguridad Nacional**, elemento fundamental para proteger los intereses del país tanto a nivel interno como externo.
- b) **Ciencia y Tecnología**, factor clave para fomentar el desarrollo de capital humano del país y potenciar la capacidad de generar bienes y servicios con alto valor agregado.
- c) **Educación Superior**, pilar esencial para el fortalecimiento del sector productivo del país y para la disminución de las desigualdades.
- d) **Cultura**, medio para garantizar la formación integral del ser humano.
- e) **Programas que impulsan la productividad y la actividad económica**, incluye los programas que cuentan con potencial para impulsar el crecimiento económico del país.

Eje 2: Servicios Personales

Reducción de las **estructuras operativas** del Gobierno de la República en dos sentidos:

- Centralización de áreas transversales como de administración, planeación, evaluación, vinculación, comunicación social, relaciones internacionales, etc.
- Fusiones o eliminaciones de áreas o estructuras que presenten duplicidades o similitudes.

Eje 3: Gastos de Operación

Privilegiar sólo lo **indispensable** para la **correcta operación, reduciendo y optimizando** la inversión en alimentación, telefonía, comunicación social, viáticos, pasajes, asesorías y consultoría, entre otros. Al respecto, destaca que el gasto en sectores estratégicos como Educación, Salud y Ciencia y Tecnología presenta menor decremento, **7.6%** en términos reales respecto a 2015. Por su parte, la de los ramos asociados a seguridad pública y nacional, es decir, **Gobernación, Defensa, Marina y Procuraduría General de la República** equivale a **9.2%** en términos reales, mientras que en el resto de los ramos la disminución conjunta es de **21.2%** en términos reales.

Eje 4: Programas y Proyectos de Inversión

Mejorar la asignación de recursos a los programas y proyectos de inversión, con la finalidad de que sólo se lleven a cabo aquellos proyectos con la **mayor rentabilidad social** y **potencial de incidencia en el crecimiento económico**.

a) Estatus o tipificación de los proyectos de inversión

(Ordenar los proyectos dependiendo de si son plurianuales, compromisos de gasto, si están en ejecución, si son mantenimientos, proyectos nuevos o si se trata de adquisiciones).

b) Características de los programas

(Considera si los proyectos son factibles, si están alineados a la planeación nacional, si son rentables socioeconómicamente, si atienden a un mayor número de beneficiarios y su impacto regional).{Secretaría, 2015, Presupuesto 2016`, Proyecto}

3. CAPITULO 3 MARCO JURÍDICO Y OPERATIVO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

3.1. NORMAS APLICABLES A LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN MÉXICO

Para comenzar con el análisis de las normas jurídicas y operativas aplicables a la contabilidad gubernamental, es necesario enunciar las leyes de donde surge la obligación de la misma. El marco de actuación de la contabilidad gubernamental, es precisamente la elaboración de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal (CHPF), este precepto se encuentra en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal LOAPF.

Antes de comenzar con los preceptos que nos señalan la obligatoriedad de la contabilidad gubernamental y sobre algunos de los requisitos que son de observancia general para la CHPF, es necesario comenzar con la definición de la CHPF, que es el siguiente:

La Auditoría Superior de la Federación (ASF), define a la CHPF de la siguiente manera:

Es el documento técnico basado en las partidas autorizadas en el Presupuesto de Egresos de la Federación que elabora el Poder Ejecutivo Federal y entrega a la Cámara de Diputados, cuyo contenido es la información del ejercicio fiscal de los tres Poderes de la Unión y de los órganos constitucionalmente autónomos. Presenta la contabilidad, las finanzas y el ejercicio del gasto de los programas públicos

3.1.1. CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El fundamento de la CHPF, se encuentra plasmado, en el Título tercero; Capítulo Segundo, Sección III, Artículo 74, fracción VI, que enuncia lo siguiente:

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

F VI: Revisar la Cuenta Pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

La revisión de la Cuenta Pública la realizará la Cámara de Diputados a través de la Auditoría Superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley. En el caso de la revisión sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas, dicha autoridad sólo podrá emitir las recomendaciones para la mejora en el desempeño de los mismos, en los términos de la Ley.

La Cuenta Pública del ejercicio fiscal correspondiente deberá ser presentada a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de abril del año siguiente. Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación en los términos de la fracción IV, último párrafo, de este artículo; la prórroga no deberá exceder de 30 días naturales y, en tal supuesto, la Auditoría Superior de la Federación contará con el mismo tiempo adicional para la presentación del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.

La Cámara concluirá la revisión de la Cuenta Pública a más tardar el 31 de octubre del año siguiente al de su presentación, con base en el análisis de su contenido y en las conclusiones técnicas del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior, a que se refiere el artículo 79 de esta Constitución, sin menoscabo de que el trámite de las observaciones, recomendaciones y acciones promovidas por la Auditoría Superior de la Federación, seguirá su curso en términos de lo dispuesto en dicho artículo.

La Cámara de Diputados evaluará el desempeño de la Auditoría Superior de la Federación y al efecto le podrá requerir que le informe sobre la evolución de sus trabajos de fiscalización.

Mientras que la Contabilidad Gubernamental se fundamenta en el Artículo 73, el cual nos habla de lo siguiente:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

XXVIII. Para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que registrarán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional;

Se puede inferir que de este artículo, se deriva la necesidad de establecer la contabilidad gubernamental en todos los niveles de gobierno, y que el objetivo principal de la misma sea la armonización de la información financiera del sector público de nuestro país.

3.1.2. LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

Dentro de este ordenamiento, las disposiciones que hablan de lo relativo a la (CHPF) y a la Contabilidad Gubernamental, siendo que en el artículo 31, que menciona lo siguiente:

Artículo 31: A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el Despacho de los siguientes asuntos:

XVIII.- formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal.

XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

3.1.3. PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL 2015

Dentro de este ordenamiento es mencionada la siguiente regla de cumplimiento de contabilidad Gubernamental

Artículo 1.- El ejercicio, control y la evaluación del gasto público federal para el ejercicio fiscal de 2015, así como la contabilidad y la presentación de la información financiera correspondiente, se realizará conforme a lo establecido en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la Ley General de Contabilidad Gubernamental y en las disposiciones que, en el marco de dichas leyes, estén establecidas en otros ordenamientos legales y este Presupuesto de Egresos.

3.1.4. PLAN NACIONAL DE DESARROLLO

Dentro del Plan Nacional de Desarrollo (PND), establecido para el sexenio 2013-2018, dentro de las estrategias del Gobierno Federal, dentro del capítulo **IV México prospero**, cuyo objetivo del mismo es *“Mantener la estabilidad económica del país”*, se encuentra la estrategia 4.1.3., titulada Promover un ejercicio eficiente de los recursos presupuestarios disponibles, que permita generar ahorros para fortalecer los programas prioritarios de las dependencias y entidades, se encuentran las siguientes líneas de acción que son las siguientes:

Tabla 4: Líneas de Acción para la Estrategia 4.1.3.

Consolidar un Sistema de Evaluación y Desempeño y Presupuesto basado en Resultados.
Modernizar el Sistema de Contabilidad Gubernamental.
Moderar el gasto en servicios personales al tiempo que se fomente el buen desempeño de los empleados gubernamentales.
Procurar la contención de erogaciones correspondientes a gastos de operación.

Fuente: Elaboración Propia

Hay que destacar que la contabilidad gubernamental es una de las prioridades de este gobierno federal y que además se establecen estrategias para la ejecución de la misma, es decir, que el sistema de contabilidad es una parte fundamental del gobierno federal y que hasta el momento este no ha sido adecuado a los diversos ocurridos en las estructura orgánica de los diversos niveles de gobierno.

3.1.5. LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Este ordenamiento es el principal relacionado con la contabilidad gubernamental, con la expedición y aplicación de la misma, se deroga la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y las disposiciones derivadas de la misma.*

Esta ley es de observancia obligatoria para los tres niveles de gobierno (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), de la Federación, Entidades Federativas y el Distrito Federal; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones

territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales, y los órganos autónomos federales y estatales.

Los entes antes mencionados deben aplicar la contabilidad gubernamental para facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, gastos, además de que sea auxiliara para la medición de la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingreso público, la administración de la deuda pública.

Uno de los objetivos de la contabilidad gubernamental es la determinación en la valuación del patrimonio del Estado y la expresión en los estados financieros.

La Secretaria de la Función Pública (SFP) y la SHCP serán las encargadas de la interpretación de esta Ley (LGCG), para ámbitos administrativos. La interpretación deberá ser guiada a los principios constitucionales relativos a la transparencia y máxima publicidad de la información financiera.

Así mismo esta Ley nos habla de los requisitos que deberá contener la CHPF

3.1.6. CONSTITUCIÓN POLITICA DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES

Tomando como base lo señalado en la LGCG, la obligación de la contabilidad gubernamental en las entidades federativas y en los ayuntamientos de los municipios, y esto se encuentra reflejado en las constituciones Políticas de las mismas, se tomará como base la Constitución Política del Estado de Aguascalientes (CPEA), y en dicho ordenamiento que menciona lo siguiente:

Artículo 27-C. El Órgano Superior de Fiscalización del Estado tendrá las siguientes facultades:

Las entidades fiscalizadas, deberán llevar el control y registro contable, patrimonial y presupuestario de los recursos que les sean transferidos y asignados.

3.1.7. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES

En esta ley en su artículo 1 se localiza el objeto que es: "Normar y regular el Presupuesto de Ingresos y Egresos, la Contabilidad, así como el ejercicio del gasto público de los siguientes sujetos de la Ley:

- I. Poder Ejecutivo del Estado

- II. Poder Legislativo
- III. Poder Judicial
- IV. Municipios del Estado”.

3.2. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

De acuerdo con el Artículo 21 de la LGCG, la contabilidad deberá basarse en un marco conceptual que representa los conceptos fundamentales para la elaboración de normas, la contabilización, valuación y presentación de la información financiera confiable y comparable que satisfaga las necesidades de los usuarios y permita ser reconocida e interpretada por especialistas e interesados en las finanzas públicas.

Este es la base del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SGC) para los entes públicos, constituyéndose en el referente teórico que define, delimita, interrelaciona de forma lógico-deductiva sus objetivos y fundamentos. Además establece los criterios necesarios para el desarrollo de normas, valuación, contabilización, obtención y presentación de información contable y presupuestaria, en forma clara, oportuna, confiable y comparable, para satisfacer las necesidades de los usuarios.

El marco se integra de los siguientes apartados:

- I. Características del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental
- II. Sistema de Contabilidad Gubernamental
- III. Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental
- IV. Necesidades de Información financiera de los usuarios
- V. Cualidades de la información financiera a producir
- VI. Estados Presupuestarios, Financieros y Económicos a producir y sus objetivos
- VII. Definición de la estructura básica y principales elementos de los estados financieros a elaborar.

3.2.1. CARACTERÍSTICAS DEL MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

El MCCG tiene como objetivos:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Establecer los atributos esenciales para desarrollar la normatividad contable gubernamental
 - Referencias la aplicación del registro en las operaciones y transacciones susceptibles de ser valoradas y cuantificadas.
 - Proporcionar los conceptos imprescindibles que rigen a la contabilidad gubernamental, identificando de manera precisa las bases que la sustentan.
 - Armonizar la generación y presentación de la información financiera, misma que es necesaria para:
 - Rendir cuentas de forma veraz y oportuna;
 - Interpretar y evaluar el comportamiento de la gestión pública;
 - Sustentar la toma de decisiones; y
 - Apoyar en las tareas de fiscalización.

3.2.2. POSTULADOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Son los elementos fundamentales que configuran el SCG, teniendo incidencia en la identificación, el análisis, la interpretación, la captación, el procesamiento, y el reconocimiento de las transformaciones, transacciones y otros eventos que afectan al ente público (EP) y sustentan de manera técnica el registro de las operaciones, la elaboración y presentación de estados financieros; basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo en legislación especializada y aplicación de la LGCG, con la finalidad de uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.

Se presentan a continuación y explican los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental

Sustancia económica: Se conoce como el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al EP y delimitan la operación del SCG

Entes públicos: los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la Federación y de las entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales.

Existencia permanente: La actividad del EP establecida por tiempo indefinido, salvo disposición legal, en la que se especifique lo contrario.

Revelación suficiente: Se refiere a los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público.

Importancia relativa: La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente.

Registro e Integración Presupuestaria: La información presupuestaria de los entes públicos se encuentra integrada en la contabilidad de acuerdo a lo señalado en la Ley de Ingresos y en el Presupuesto de Egresos.

El registro de los ingresos y egresos se refleja en la contabilidad, tomando en cuenta los efectos patrimoniales y la vinculación considerando los efectos patrimoniales y la vinculación con las fases presupuestarias correspondientes.

Consolidación de la Información Financiera: Los estados financieros deben presentarse de manera consolidada en lo que se refiere a la situación financiera, los resultados de operación, el flujo de efectivo o los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública.

Devengo Contable: Los registros contables deben llevarse con base acumulativa. Se define que el ingreso devengado, es el momento contable en el cual se reconoce la existencia jurídica de derecho de cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros ingresos. El gasto devengado, se define como el momento contable en el que se refleja el reconocimiento de cualquier obligación de pago a favor de terceros por bienes, servicios y obra pública contratada, así como también de aquellas obligaciones que deriven de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas.

Valuación: Son todos los eventos que afectan económicamente, deben ser cuantificados en términos monetarios y se registran al costo histórico o al valor económico más objetivo.

Dualidad Económica: Se debe reconocer en la contabilidad, las transacciones y algún otro evento que afecte su situación financiera, la composición por los recursos asignados, estos encaminados a logro de sus fines y fuentes, conforme, a sus derechos y obligaciones.

Consistencia: Las operaciones similares, deben corresponder un mismo tratamiento contable, esto debe permanecer a través del tiempo, siempre y cuando no cambie la esencia económica de las mismas.

3.3. CONSEJOS DE ARMONIZACIÓN CONTABLE

3.3.1. CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE

Como parte fundamental de la armonización contable, es necesaria la creación de un órgano, que permita controlar las diversas regulaciones en materia de armonización contable, es por ello que en el Artículo 6, de la ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008), establece lo siguiente:

“El consejo es el órgano encargado de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental y tiene por objeto la emisión de normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos.”

Todos los entes públicos están obligados a adoptar e implementar, de manera obligatoria, las decisiones que tome el consejo, dentro de los plazos que el mismo órgano establezca, lo anterior se encuentra estipulado en el artículo 7 de la ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008).

3.3.1.1. INTEGRACIÓN

La integración de este órgano, será la siguiente, y cumpliendo con lo señalado en el artículo 8 de la ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008).

El consejo se integrará por:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- El secretario de Hacienda y Crédito, quien será el encargado de presidir el consejo.
 - Los subsecretarios de Ingresos y Egresos, pertenecientes a la SHCP.
 - El Tesorero de la Federación
 - El titular de la unidad administrativa de la Secretaria de Hacienda, responsable de la coordinación de las entidades federativas.
 - Un Representante de la Función Pública.
 - Cuatro Gobernadores de las entidades federativas, que se encuentran referidos en el artículo 20 de la Ley de Coordinación Fiscal (LCF), de acuerdo con lo siguiente:
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos uno y tres;
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos dos y cuatro;
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos cinco y siete;
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos seis y ocho;
 - Dos representantes de los ayuntamientos.
 - Un secretario técnico; el cual no tendrá derecho a voto.

Las sesiones del consejo tendrán la procuración de invitar al Titular de la ASF.

Respecto a los gobernadores, estos durarán en el cargo durante un periodo de dos años, esto mismo se aplica al representante de los municipios y demarcaciones del Distrito Federal, para la sustitución de los gobernadores, esta se realizará en el orden alfabético de las entidades federativas que integren los respectivos grupos.

Cualquier miembro del consejo puede ser sustituido por servidores públicos que ocupen el puesto inmediato anterior del respectivo miembro, en el caso de los gobernadores únicamente podrán ser suplidos por los secretarios de finanzas respectivamente.

3.3.1.2. FUNCIONES

Dentro de las funciones o facultades que se encontrarán conferidas al Consejo, de acuerdo con el Artículo 9 de la ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008), son las siguientes:

- Emitir los siguientes documentos:

Tabla 5: Lista de documentos operativos que emite el Consejo Nacional de Armonización Contable

Marco conceptual	Postulados básicos
Plan de cuentas	Elementos mínimos para los manuales de contabilidad
Reclasificadores de cuentas	Normas contables y de emisión de información financiera, generales y específicas
Requerimientos de información adicionales y los convertidores de cuentas contables y complementarias	Lineamientos para un sistema de costos
Reglas de operación del consejo	Programa anual de trabajo, para el cumplimiento de dicho ordenamiento jurídico; así como elaborar y publicar el informe correspondiente.
Emitir el marco metodológico para llevar a cabo la integración y análisis de componentes de las finanzas públicas a partir de los registros contables y el proceso presupuestario	

Fuente: Elaboración Propia

- Solicitar elaboración de estudios al Secretario Técnico.
- Nombrar a los representantes de los municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal.
- Analizar y cuando se requiera, aprobar los proyectos que sean sometidos por el Secretario Técnico, así también para el otorgamiento de apoyos financieros para los entes públicos estatales y municipales que lo requieran.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Analizar y en su caso, aprobar las disposiciones para el registro contable de los esquemas de deuda pública u otros pasivos que contraten u operen los entes públicos.
 - Determinar las características de los sistemas que sean de forma simplificada por los municipios que cuenten con menos de veinticinco mil habitantes.
 - Realizar los ajustes necesarios, para los plazos de armonización contable
 - Determinar los plazos para que la Federación, entidades federativas y municipios adopten las decisiones emitidas por el mismo.
 - Las demás que establezca la Ley.
 - Presentar a más tardar el ultima día hábil de febrero, el informe anual al Congreso de la Union, en el que se deberán incluir las recomendaciones que estime pertinentes para el cumplimiento de los objetivos de esta Ley.

3.3.1.3. SESIONES

Las sesiones del mismo se registrarán de acuerdo a lo establecido en el artículo 10 de la ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008), que nos señala lo siguiente:

Se realizarán tres sesiones en el año.

El presidente con el apoyo del secretario técnico, realizarán las convocatorias que se consideren pertinentes.

Los requisitos para las convocatorias son los siguientes:

Se efectuarán mediante medios que resulten idóneos, en los que se incluyen los medios electrónicos, y como mínimo deberán contener por lo menos: lugar, fecha y hora de la sesión, el orden del día y los asuntos a tratar.

En el caso de la primera convocatoria, la existencia de quórum, se entiende cuando se encuentran presentes, tres funcionarios de la federación; 3 gobernadores y el presidente del consejo.

En el caso de segunda convocatoria, la existencia de quorum, se tendrá cuando se encuentre por lo menos 7 de sus integrantes, sin tomar en cuenta el rango que ocupen.

Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los miembros del consejo, cuando se tenga la presencia de un empate, el presidente contará con el voto de calidad.

En el caso de proyectos normativos, los miembros del consejo, asentarán en el acta las razones cuando emitan el voto en contra.

Todas las sesiones del consejo se deberán conservar en actas que serán suscritas por los miembros que estuvieron presentes en ellas, y estas deberán ser publicadas en internet, contando como base las disposiciones aplicables en materia de transparencia y acceso a la información.

El responsable de la elaboración, obtención de firmas correspondientes, así como de custodia e información, será el secretario técnico.

3.3.1.4. CONSEJO CONSULTIVO

Este se encuentra conformado, por los siguientes funcionarios públicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008).

- I. Los miembros de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales
- II. Un Representante de los municipios
- III. Un Representante de la ASF
- IV. Un Representante de las entidades estatales de fiscalización
- V. El Director General El Director General del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas
- VI. Un representante de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos;
- VII. Un representante del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y

Los representantes de otras organizaciones de profesionales expertos en materia contable que sean invitados por el consejo.

Mientras que sus funciones son las siguientes:

Proponer al Secretario Técnico, la creación o modificación de normas contables y emisión de información financiera.

Emitir opinión respecto de las normas contables, de emisión de información financiera; y en su caso emitir recomendaciones.

Proponer y apoyar planes de acción necesarios para la capacitación de los usuarios de la contabilidad gubernamental.

Elaborar sus reglas de operación y programa anual.

3.4. CONSEJOS ESTATALES

3.4.1. CONSEJO DE ARMONIZACION CONTABLE DE AGUASCALIENTES

Mediante decreto, publicado en el periódico oficial de la entidad de Aguascalientes, se lleva a cabo la creación del Consejo de Armonización Contable del Estado de Aguascalientes (CACEA), como el órgano encargado de la organización de la armonización contable, de las siguientes instituciones: Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Órganos autónomos Estatales, Entidades de la Administración Pública Paraestatal estatal y municipal, así como de los Ayuntamientos de los municipios del Estado de Aguascalientes, (2011).

3.4.1.1. INTEGRACIÓN

El CACEA, se encontrará conformado de la siguiente manera:

- El Gobernador del Estado, quien es el Presidente
- El Secretario de Finanzas.
- Un representante del Poder Judicial del Estado de Aguascalientes
- Un representante de los Órganos Autónomos Estatales
- Dos representantes de los Ayuntamientos de Aguascalientes; uno correspondiente a la Capital y otro por el resto de los municipios.
- Un Representante del Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Aguascalientes.
- Un Representante de la Secretaría de Fiscalización y Rendición de Cuentas del Estado de Aguascalientes.
- El titular de la Dirección General de Evaluación y Seguimiento de la Secretaría de Finanzas, quien es designado como el Secretario Técnico
- Un Representante del Colegio de Contadores en el Estado de Aguascalientes.

Los cargos en este órgano son honoríficos, y por ello no reciben remuneración alguna, ni compensación por su desempeño, esto de conformidad con el artículo 2 del Decreto (2011).

3.4.1.2. FUNCIONES

Las funciones del CACEA, son las siguientes:

- I. Aprobar su reglamento interior
- II. Proponer y elaborar instrumentos de armonización contable que sean solicitados por el Consejo Nacional de Armonización Contable
- III. Formular y aprobar el aprobar el Programa de Instrumentación del Proceso de Homologación Contable, las políticas y mecanismos que sean necesarios, para la el proceso de armonización contable en el Estado.
- IV. Adoptar, difundir las disposiciones, normas y lineamientos contables en materia de armonización presupuestaria emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable; así como los lineamientos e instrumentos.
- V. Emitir los acuerdos, lineamientos, normas, procedimientos y demás instrumentos normativos necesarios para desarrollar la armonización contable gubernamental.
- VI. Emitir boletines informativos en materia contable, presupuestal y programática.
- VII. Proponer modificaciones al marco jurídico en materia de armonización contable gubernamental, en los ámbitos estatal y municipal.
- VIII. Aprobar los programas de capacitación y difusión del proceso de armonización contable en el Estado.
- IX. Creación de una página de internet, en la que se publique información necesaria para el cumplimiento de su objeto.
- X. Promover, vigilar, evaluar y dar seguimiento al cumplimiento de disposiciones en materia del Sistema de Contabilidad Gubernamental.
- XI. Aprobar y rendir al Consejo Nacional de Armonización Contable, los informes que le sean solicitados.

Las funciones atribuidas a este organismo se encuentran detalladas en el artículo 10 del Decreto (2011).

3.4.1.3. SESIONES

El CACEA, llevará a cabo sesiones ordinarias, las cuales serán celebradas cada cuatro meses, de conformidad con el calendario aprobado, también existe la posibilidad de llevar a cabo asambleas extraordinarias.

Para que cualquier sesión se considere como válida, deberá encontrarse por lo menos la mitad más uno, de sus integrantes, en el caso de que no se cuente con el quorum necesario, se convocará a una segunda sesión, dentro de los siguientes tres días hábiles, y en esta se llevará a cabo con el número de miembros que se encuentren en el recinto. Es indispensable que en las sesiones se cuente con la presencia del Presidente y el Secretario Técnico.

Todas las decisiones y acuerdos, se tomarán por mayoría de votos, y en el caso de existir un empate, el Presidente tendrá el voto de calidad.

De las sesiones, se levantará un acta la cual es debidamente circunstanciada, y debe contener los acuerdos tomados por el CACEA, será firmada por cada uno de los asistentes, y una copia se remitirá a los integrante dentro de un periodo de siete días hábiles.

Los representantes de los Órganos autónomos estatales difundirán los acuerdos a las áreas correspondientes y los representantes de los ayuntamientos de los municipios a los tesoreros del resto de los municipios.

La Dirección General de Evaluación y Seguimiento, proveerá para que las sesiones del CACEA, puedan ser llevadas a cabo, la regulación respectiva a este apartado se encuentra en el art. 16 del Decreto (2011).

3.5. SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

3.5.1. OBJETIVOS

Como parte fundamental de la contabilidad gubernamental, es el establecimiento de un sistema que pueda ser aplicado por todas los entes públicos, en el cual se deben registrar las operaciones presupuestarias y contables derivadas de la gestión pública de una manera armónica, delimitada y específica, así como también de otros flujos económicos, siendo que esto generará estados financieros confiables, oportunos, comprensibles, periódicos y comparables, su expresión estará en términos monetarios, este fundamentos se encuentra estipulado en el artículo 16 de la ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008).

Es importante recalcar que cada ente público, será responsable de su contabilidad, del manejo del sistema; así como también del cumplimiento de esta Ley y las decisiones que tome el consejo.

3.5.2. CARÁCTERÍSTICAS

Para la determinación de las mismas, se recurre al artículo 19 de la,("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008) , el cual nos menciona que el EP debe considerar lo siguiente, en el sistema:

- I. Refleje la aplicación de principios, normas contables generales y específicas e instrumentos establecidos por el consejo
- II. Facilite el reconocimiento de operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos
- III. Integrar de forma automática el ejercicio presupuestario con la operación contable, partiendo de la utilización del gasto devengado.
- IV. Permitir que los registros sean efectuados considerando la base acumulativa para la integración de la información presupuestaria y contable.
- V. Generar en tiempo real, los estados financieros de ejecución presupuestaria y otra información que coadyuve a tomar decisiones, a la transparencia, a la programación en base en resultados, a la evaluación y a la rendición de cuentas;
- VI. Facilitar el registro y control de inventarios de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.

A sí mismo, los EP, deberán contar con manuales, así como otros instrumentos que indique el consejo. Art. 20 ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008).

La contabilidad estará basada en un marco conceptual que represente los conceptos fundamentales para la elaboración de normas, contabilización, valuación y presentación de manera aplicables, que permita que la información financiera sea comparable, para satisfacer necesidades de cualquier usuario y permita el reconocimiento e interpretación por parte de especialistas y demás interesados. Art. 21 ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008)

3.5.3. REGISTRO PATRIMONIAL

Es fundamental que los EP, cuenten con un registro de los bienes muebles e inmuebles con los que cuenten para su operación, para realizar dicho registro, la ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008), en su artículo 23, nos marca los bienes que son afectos de este registro:

- I. Los inmuebles destinados a un servidor público conforme a la normativa aplicable; con excepción de los que son considerados como monumentos arqueológicos, artísticos o históricos conforme a la Ley de aplicación para los mismos.
- II. Mobiliario y equipo, en el que se incluyen, el equipo de cómputo, vehículos y demás bienes que se encuentren al servicio de los EP.
- III. Cualquier otro bien mueble o inmueble, que el consejo determine que el mismo deba registrarse.

Es importante señalar, que en la cuenta pública, el EP incluirá una lista de los bienes que componen su patrimonio, mediante los formatos electrónicos aprobados por el consejo.

Dentro de otros aspectos, que serán tomados en cuenta para el registro de los bienes se tienen los siguientes:

- Los bienes se encontraran registrados en las cuentas del activo.
- Los EP, realizarán un auxiliar sujeto a inventario de los bienes, que son considerados como: monumentos arqueológicos, artísticos e históricos.
- No se registrarán los bienes de uso común, que se encuentran señalados en la Ley General de bienes Nacionales y su normativa aplicable.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Los EP, realizará un inventario físico de los bienes y deberá estar conciliado con el registro contable, así también se llevara a cabo la publicación del inventario de bienes, a través de internet, y este deberá ser actualizado cada seis meses.
 - Cuando se presente una baja de bienes, la misma se deberá registrar en la cuenta específica del activo que corresponda.
 - Tratándose de obras en proceso, deberán registrarse, sin importar la cuenta contable específica del activo, siendo que en la misma, se mostrará el grado de avance y esta deberá ser de forma objetiva y comprobable.
 - Cuando se trate de la transición de una administración a otra, aquellos bienes que no se encuentre inventariados, o que se encuentren en proceso de registro, serán entregados a la administración entrante, por medio de un acta de entrega y recepción.
 - Cuando existan fideicomisos que carezcan de estructura orgánica y contratos análogos, en los que se tenga un derecho o que sean emanados de una obligación, estos se registrarán en cuenta de activo. ("Ley General de Contabilidad Gubernamental," 2008)

3.5.4. REGISTRO DE OPERACIONES

Uno de los elementos esenciales del SGC, y que gracias a este, se permite la generación de la información financiera, es la contabilidad, mostrando que el objetivo fundamental de la misma es permitir la expresión de manera fiable de las transacciones, además de ser un apoyo primordial en tareas de planeación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.

Para llevar a cabo los registros contables, los EP llevarán sus registros con base acumulativa, las operaciones relacionadas con gastos, se registrarán conforme a la fecha de su realización, sin tomar en cuenta la fecha de pago; mientras que las operaciones relacionadas con ingresos se registrarán de acuerdo con la existencia del derecho de cobro.

Dentro de los aspectos más importantes que deben de contener la contabilidad de los EP, son los siguientes:

- Llevar un registro histórico de operaciones realizadas en la gestión financiera, en libros de mayor, inventarios y balances.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Contener registros auxiliares en los que se muestren los avances presupuestarios y contables, con la finalidad que permitan dar seguimiento y evaluaciones el ejercicio del gasto público.
 - Para el registro de operaciones presupuestarias y contables, los EP, ajustarán sus catálogos de cuentas, a las listas que serán emitidas por el consejo. Para la elaboración de los mismos se consideran aspectos de control y fiscalización.
 - Las etapas del registro del presupuesto se llevarán a cabo de la siguiente manera:
 - Gasto: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado.
 - Ingreso: estimado, modificado, devengado y recaudado.
 - Las provisiones que sirvan para hacer frente a los pasivos de cualquier naturaleza, serán materia de registro y valuación, a su vez, que están también serán revisadas y ajustadas para mantener la vigencia de las mismas.
 - Cualquier proceso administrativo de un EP, en los que se implique una operación presupuestaria o contable generarán un registro automático y único, en el momento contable correspondiente.
 - Las operaciones ya sean presupuestarias y contables, deben respaldarse con la documentación original que compruebe y justifique dicho registro. Para este tipo de información comprobatoria el consejo aprobará las disposiciones generales al respecto, y siendo que serán tomados en cuenta los lineamientos de fiscalización y auditorías emitidos por la SFP y la ASF y las correspondientes a nivel estatal.
 - La conservación de los registros, así como de todos los libros, auxiliares y demás documentos que integren la contabilidad, deberá conservarse de acuerdo con lo emitido por el Consejo. { 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

3.5.4.1. PLAN DE CUENTAS

Uno de los elementos que deben considerarse primordiales para el manejo de la contabilidad gubernamental es el plan de cuentas, ya que a partir de este, los EP, cuentan con elementos necesarios para la contabilización de sus operaciones, podrán proveer de información en tiempo y forma, garantizar el control del patrimonio, así como también medir los resultados relativos a la gestión pública, y por último cumplir con los requerimientos relativos a las normas de control, transparencia y rendición de cuentas.

Para la realización del mismo se tomaron como base las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), las cuales son emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (JNICSP).

Para el registro de las operaciones, ya sean contables o presupuestarias, los EP, tendrán la obligación de ajustar a los respectivos clasificadores por Rubro de Ingresos, Tipo de Gasto y Objeto del Gasto al Plan de cuentas.

Uno de los elementos primordiales en el plan de cuentas, es el código con el que se tendrá la identificación de las cuentas, de una manera flexible y ordenada, se conforma a través de cinco niveles, el cual queda ejemplificado de la siguiente manera:

Tabla 6: Estructura de la cuenta de caja.

Genero	1.- Activo
Grupo	1.1- Circulante
Rubro	1.1.1.- Efectivo y equivalentes
Cuenta	1.1.1.1.- Efectivo
Subcuenta	1.1.1.1.1.- Caja

Fuente: Elaboración Propia

El género, representa el universo de la clasificación, el grupo determina en rubros compatibles con el género, el rubro permite la clasificación particular de operaciones del ente público, cuenta permite establecer el registro a nivel cuenta de mayor y en el nivel de subcuenta se integra por las todas las cuentas afectas, cabe aclarar, que estos dos últimos niveles serán aprobados por la instancia competente en cada orden de gobierno.

A continuación se presenta el plan de cuentas aprobado por el CONAC, hasta el tercer nivel.

Tabla 7: Plan de cuentas propuesto con el CONAC.

Genero	Grupo	Rubro
1.- Activo	1 Activo Circulante	1. Efectivo y Equivalentes

		<ol style="list-style-type: none"> 2. Derechos a recibir Efectivo o equivalentes. 3. Derechos a recibir Bienes o Servicios 4. Inventarios 5. Almacenes 6. Estimación por Pérdida o Deterioro de activos de activos circulantes. 7. Otros Activos Circulantes.
	<p>2 Activo no circulante</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Inversiones Financieras a Largo Plazo 2. Derechos a Recibir Efectivo o Equivalentes a Largo Plazo. 3. Bienes inmuebles, infraestructura y construcciones en proceso. 4. Bienes muebles 5. Activos intangibles. 6. Depreciación, deterioro y amortización acumulada de bienes e intangibles. 7. Activos diferidos

		<ul style="list-style-type: none"> 8. Estimación por pérdida o deterioro de activos no circulantes. 9. Otros activos circulantes.
<p>2 Pasivo</p>	<p>1 Pasivo Circulante</p>	<ul style="list-style-type: none"> 1. Cuentas por pagar corto plazo 2. Documentos por pagar a corto plazo 3. Porción a corto plazo de la deuda pública a largo plazo 4. Títulos y valores a corto plazo 5. Pasivos diferidos a corto plazo 6. Fondos y bienes de terceros en garantía y/o administración a corto plazo. 7. Provisiones a corto plazo. 8. Otros pasivos a Corto plazo.
	<p>2 Pasivo No circulante</p>	<ul style="list-style-type: none"> 1. Cuentas por pagar a largo plazo. 2. Documentos por pagar a largo plazo. 3. Deuda pública a largo plazo. 4. Pasivos diferidos a largo plazo.

		<ul style="list-style-type: none"> 5. Fondos y bienes de terceros en garantía y/o administración a largo plazo. 6. Provisiones a largo plazo.
3 Hacienda Pública / Patrimonio	1 Hacienda Pública / Patrimonio Contribuido	<ul style="list-style-type: none"> 1. Aportaciones 2. Donación de capital 3. Actualización de la Hacienda pública / patrimonio.
	2 Patrimonio Generado	<ul style="list-style-type: none"> 1. Resultados del Ejercicio (Ahorro / Desahorro). 2. Resultados de ejercicios anteriores. 3. Revaluas. 4. Reservas. 5. Rectificaciones de resultados de ejercicios anteriores.
	3 Exceso o insuficiencia en la actualización de la Hacienda pública / Patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> 1. Resultado por posición monetaria. 2. Resultado por tenencia de activos no monetarios.
	1 Ingresos de gestión	1. Impuestos

<p>4 Ingresos y otros beneficios</p>		<ol style="list-style-type: none"> 2. Cuotas y aportaciones de seguridad social. 3. Contribuciones de mejoras. 4. Derechos. 5. Productos de tipo corriente. 6. Aprovechamientos de tipo corriente. 7. Ingresos por venta de bienes y servicios. 8. Ingresos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores pendientes de liquidación o pago.
	<p>2 Participaciones, Aportaciones, Transferencias, Asignaciones, Subsidios y otras Ayudas</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Participaciones y aportaciones. 2. Transferencias, Asignaciones, Subsidios y Otras Ayudas.
	<p>3 Otros Ingresos y Beneficios</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ingresos Financieros 2. Incremento por Variación de Inventarios

		<ol style="list-style-type: none"> 3. Disminución del Exceso de Estimaciones por Pérdida o Deterioro u Obsolescencia 4. Disminución del Exceso de Provisiones 5. Otros Ingresos y Beneficios Varios
<p>5 Gastos y otras pérdidas</p>	<p>1 Gastos de Funcionamiento</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Servicios Personales 2. Materiales y Suministros 3. Servicios Generales
	<p>2 Transferencias, Asignaciones, Subsidios y Otras Ayudas</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Transferencias Internas y Asignaciones al Sector 2. Público 3. Transferencias al Resto del Sector Público 4. Subsidios y Subvenciones 5. Ayudas Sociales 6. Pensiones y Jubilaciones 7. Transferencias a Fideicomisos, Mandatos y Contratos 8. Análogos 9. Transferencias a la Seguridad Social

	10. Donativos 11. Transferencias al Exterior
3 Participaciones y Aportaciones	1. Participaciones 2. Aportaciones 3. Convenios
4 Intereses, Comisiones y Otros Gastos de la Deuda Pública	1. Intereses de la Deuda Pública 2. Comisiones de la Deuda Pública 3. Gastos de la Deuda Pública 4. Costo por Coberturas 5. Apoyos Financieros
5 Otros Gastos y Pérdidas Extraordinarias	1. Estimaciones, Depreciaciones, Deterioros, 2. Obsolescencias y Amortizaciones 3. Provisiones 4. Disminución de Inventarios 5. Aumento por Insuficiencia de Estimaciones por 6. Pérdida o Deterioro u Obsolescencia 7. Aumento por Insuficiencia de Provisiones 8. Otros Gastos

	6 Inversión Pública	1. Inversión Pública no Capitalizable
6 Cuentas de cierre Contable	1 Resumen de Ingresos y Gastos 2 Ahorro de la Gestión 3 Desahorro de la Gestión	
7 Cuentas de orden Contables	1 Valores 2 Emisión de Obligaciones 3 Avaluos y Garantías 4 Juicios 5 Inversión Pública 6 Bienes en Concesionados o en Comodato	
8 Cuentas de orden Presupuestarias	1 Ley de Ingresos	1. Ley de Ingresos Estimada 2. Ley de Ingresos por Ejecutar 3. Modificaciones a la Ley de Ingresos 4. Estimada 5. Ley de Ingresos Devengada 6. Ley de Ingresos Recaudada
	2 Presupuesto de Egresos	1. Presupuesto de Egresos Aprobado 2. Presupuesto de Egresos por Ejercer

		3. Modificaciones al Presupuesto de Egresos 4. Aprobado 5. Presupuesto de Egresos Comprometido 6. Presupuesto de Egresos Devengado 7. Presupuesto de Egresos Ejercido 8. Presupuesto de Egresos Pagado
9 Cuentas de cierre Presupuestario	1 Superávit Financiero 2 Déficit Financiero 3 Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores	

Fuente: Elaboración Propia

3.5.4.2. MOMENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS

Es importante resaltar que el registro de las operaciones respectivas a los ingresos ciertas características que deben ser tomadas en cuenta, y es por ello que para el reconocimiento contable de los ingresos, es por ello que el CONAC, en uso de sus facultades emite la siguiente metodología para el registro de los ingresos y la cual es la siguiente:

Tabla 8: Metodología en el reconocimiento de los ingresos

INGRESOS	DEVENGADO AL MOMENTO DE:	RECAUDADO AL MOMENTO DE:
Impuestos	Percepción del recurso	
Devolución	Percepción del recurso	
Compensación	Percepción del recurso	

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 ventas 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	

Fuente: {Consejo, 2013, Normas y Metodología para la Determinación Contable de los Ingresos}

3.5.4.3. MOMENTO CONTABLE DE LOS EGRESOS

De igual manera, los egresos también tienen ciertas reglas que deben ser cumplidas para el registro de los egresos, el CONAC en el uso de sus facultades, emite las reglas para el registro de los diversos egresos que los EP, pueden ser afectos a los mismos:

Tabla 9: Metodología para ser aplicada en los egresos.

TIPO	COMPROMETIDO	DEVENGADO
------	--------------	-----------

<p>Remuneraciones al personal de carácter permanente</p>	<p>Al iniciarse el ejercicio por el monto que surge del cálculo del gasto presupuestal anual de las plazas ocupadas al inicio del ejercicio.</p> <p>Corresponde incluir todas las remuneraciones de tipo permanentes tales como sueldos, primas, asignaciones, compensaciones, gratificación de fin de año, otras prestaciones y cuotas patronales.</p> <p>Durante el ejercicio se incrementa por cada designación y variación de retribuciones. Se reduce por licencias sin goce de sueldos, renuncias, suspensiones, inasistencias, etc.</p>	<p>Por las remuneraciones brutas al validarse la nómina periódica por la que se reconoce la prestación de los servicios en un período determinado.</p> <p>Respecto a las obligaciones laborales por la parte proporcional del servicio prestado.</p>
<p>Remuneraciones no permanentes (horas extraordinarias, estímulos, recompensas, etc.)</p>	<p>Al establecerse el beneficio por acuerdo, oficio o acto de autoridad competente</p>	<p>Al validarse la nómina periódica o el recibo por el que se establece el monto bruto del beneficio acordado.</p> <p>Respecto a las obligaciones laborales por la parte proporcional del servicio prestado.</p>

Remuneraciones personal de carácter transitorio (eventual)	Al formalizarse la contratación de servicios o la designación transitoria, por el gasto total a pagar durante el período de contrato o hasta la finalización del ejercicio presupuestario. Se reduce por anulación, rescisión o cancelación del contrato.	Por las remuneraciones brutas al validarse la nómina periódica o el recibo que acredita la prestación de los servicios en un período determinado o el cumplimiento de los requisitos en término de las disposiciones aplicables.
Bienes	Al formalizarse el contrato o pedido por autoridad competente.	En la fecha en que se reciben de conformidad los bienes.
Servicios	Al formalizarse el contrato, pedido o estimación por autoridad competente	En la fecha de la recepción de conformidad, para el periodo o avance pactado de conformidad con las condiciones del contrato.
Comisiones financieras	En el momento en el que se conoce su aplicación por parte de las instituciones financieras.	
Gastos de viaje y viáticos	Al formalizarse mediante oficio de comisión o equivalente.	En la fecha de la autorización de la documentación comprobatoria presentada por el servidor público
Inmuebles	Al formalizarse el contrato de promesa de compra venta o su equivalente.	Cuando se traslade la propiedad del bien
Obra pública y servicios relacionados con las Mismas	Al formalizarse el contrato por autoridad competente.	En la fecha de aceptación de las estimaciones de avance de obra (contrato de obra a precios unitarios), o en la fecha de recepción de

		conformidad de la obra (contrato a precio alzado).
Recursos por convenio	A la formalización de los convenios respectivos.	En la fecha de cumplimiento de los requisitos establecidos en los convenios respectivos.
Recursos por aportaciones	Al inicio del ejercicio, por el monto total de las aportaciones previstas en el Presupuesto de Egresos o cuando se conoce	De conformidad con los calendarios de pago y cumplimiento de las reglas de operación.
Recursos por participaciones	Al momento de liquidar las participaciones.	
Donativos o apoyos	A la firma del convenio de donación o acuerdo de autoridad competente por el cual se dispone la asignación de recursos.	En el momento en que se hace exigible el pago de conformidad con el convenio o acuerdo firmado o a la fecha en que se autoriza el pago por haber cumplido los requisitos en término de las disposiciones aplicables.
Subsidios	Al autorizarse la solicitud o acto requerido. Al inicio del ejercicio por el monto anual, del padrón de beneficiarios elegibles, revisable mensualmente.	En la fecha en que se hace exigible el pago de conformidad con reglas de operación y/o demás disposiciones aplicables.
Transferencias	Al inicio del ejercicio con el Presupuesto de Egresos, revisable mensualmente	De conformidad con los calendarios de pago.

Intereses y amortizaciones de la deuda pública	Al inicio del ejercicio por el monto total presupuestado con base en los vencimientos proyectados de la deuda, revisable mensualmente.	Al vencimiento de los intereses y amortización de capital, según calendario.
---	--	--

Fuente: {Consejo, 2009, Normas y Metodología para la Determinación de los momentos contables de los Egresos}

3.5.4.4. CLASIFICADOR POR FUENTES FINANCIAMIENTO

Esta clasificación tiene por objetivo en la presentación de los gastos públicos de acuerdo con los agregados de los recursos empleados para su financiamiento; permite identificar las fuentes u orígenes de los ingresos que permiten la financiación de los egresos y precisar la orientación específica de cada fuente con el propósito de controlar su aplicación.

Esta clasificación se compone de la siguiente forma:

Recursos fiscales: Son los ingresos que se obtienen por impuestos, contribuciones de mejoras, derechos; cuotas de seguridad social, asignaciones y transferencias presupuestarias a los poderes ejecutivo, legislativo y judicial y organismos autónomos, así como entidades paraestatales, estatales y municipales.

Financiamientos internos: Son recursos provenientes de obligaciones contraídas con acreedores nacionales y pagaderos en el interior del país pagaderos en moneda nacional.

Financiamientos externos: Son los recursos obtenidos por el Poder Ejecutivo Federal provenientes de obligaciones contraídas con acreedores externos y pagaderos al exterior.

Ingresos propios: Son los recursos generados por los EP.

Recursos federales: Son recursos asignados por subsidios, asignaciones presupuestarias y fondos derivados de la Ley de Ingresos o del Presupuesto de Egresos de la Federación y que son destinados a los Gobiernos Estatales o Municipales.

Recursos estatales: Son aquellos recursos por subsidios, asignaciones presupuestarias y fondos derivados de la Ley de Ingresos o del Presupuesto de Egresos Estatal y que se designa a los Municipios.

Otros recursos: Son los recursos provenientes del sector privado, de fondos internacionales y otros no comprendidos anteriormente. {Consejo, 2012, Clasificador por Fuentes de Financiamiento}

3.5.4.5. CLASIFICACIÓN PROGRAMÁTICA

Esta tiene por objetivo organizar de manera representativa y homogénea, las asignaciones de los recursos de los programas presupuestarios. Esta clasificación se encuentra estructurada de la siguiente manera:

Tabla 10: Clasificación Programática

Clasificación Programática		
Programas		Características Generales
Subsidios Sector Social y Privado o Entidades Federativas y Municipios Sujetos a Reglas de Operación	S	Definidos en el Presupuesto de Egresos y los que sean incorporados en el ejercicio.
Otros Subsidios	U	Otorgar subsidios no sujetos a reglas de operación, se otorgan mediante convenios.
Desempeño de las Funciones		
Prestación de Servicios Públicos	E	Actividades del sector público, que realiza en forma directa, regular y continua, para satisfacer demandas de la sociedad.
Provisión de Bienes Públicos	B	Actividades para fabricar, crear y/o elaborar bienes que son competencia del Sector Publico.

Planeación, seguimiento y evaluación de políticas públicas	P	Actividades destinadas al desarrollo de programas y formulación, diseño, ejecución y evaluación de las políticas públicas.
Promoción y fomento	F	Actividades destinadas a la promoción y fomento de los sectores social y económico.
Regulación y supervisión	G	Actividades destinadas a la reglamentación, verificación e inspección de las actividades económicas y agentes del sector privado, social y público.
Funciones de las Fuerzas Armadas (Únicamente Gobierno Federal)	A	Actividades propias de las fuerzas armadas.
Específicos	R	Solamente actividades específicas.
Proyectos de Inversión	K	Proyectos de inversión sujetos a registro en la Cartera que integra y administra.
Administrativos y de Apoyo		
Apoyo al proceso presupuestario y para mejorar la eficiencia institucional	M	Actividades de apoyo administrativo desarrolladas por las oficinas mayores o área análogas.
Apoyo a la función pública y al mejoramiento de la gestión	O	Actividades que realizar la función pública o contraloría para el mejoramiento de la gestión.
Operaciones ajenas	W	Asignaciones de los entes públicos paraestatales para el otorgamiento de préstamos al personal, sindicatos o a otras entidades públicas y privadas.
Compromisos		
Obligaciones de cumplimiento de resolución jurisdiccional	L	Obligaciones relacionadas con indemnizaciones y obligaciones que se derivan de resoluciones definitivas.
Desastres Naturales	N	
Obligaciones		

Pensiones y jubilaciones	J	Obligaciones relacionadas con el pago de pensiones y jubilaciones.
Aportaciones a la seguridad social	T	Obligaciones relacionadas con el pago de aportaciones.
Aportaciones a fondos de estabilización	Y	Aportaciones previstas en la fracción IV del artículo 19 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
Aportaciones a fondos de inversión y reestructura de pensiones	Z	Aportaciones previstas en la fracción IV del artículo 19 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
Programas de Gasto Federalizado (Gobierno Federal)		
Gasto Federalizado	I	Aportaciones federales realizadas a entidades federativas y municipios a través del Ramo 33 y otras aportaciones en términos de las disposiciones aplicables, así como el gasto federal asignado a entidades federativas.
Participaciones a entidades federativas y municipios	C	
Costo financiero, deuda o apoyos a deudores y ahorradores de la banca	D	
Adeudos de ejercicios fiscales anteriores	H	

Fuente: {Consejo, 2013, Acuerdo por el que se Emite la Clasificación Programatica}.

3.6. INFORMACIÓN FINANCIERA

De acuerdo con el artículo 56 de la LGCG menciona que la publicación de la información financiera, debe ser conforme a las normas, estructura y formatos establecidos por el consejo.

Sin embargo en la Norma Operativa {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables, Presupuestarios, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}, menciona que el objetivo que tienen los estados financieros, así como también los estados financieros que los EP, están obligados a presentar.

El objetivo principal de los estados financieros, es proporcionar información sobre la situación financiera, resultados de la gestión, los flujos de efectivo y sobre el ejercicio de la Ley de Ingresos, y del Presupuesto de Egresos, así también la postura fiscal de los mismos, estos constituyen la base para la rendición de cuentas, la transparencia fiscal y la fiscalización de las cuentas públicas.

Para lograr esto, los estados financieros deben revelar la información siguiente:

Fuentes de financiamiento, asignación y uso de los recursos financieros.

La forma en que el EP ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo.

Permita la evaluación del EP para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos.

Permita la evaluación del rendimiento del EP en función a sus costos de servicio, eficiencia y logros.

Condición financiera del EP y sus variaciones.

Ingresos presupuestales previstos, que permitan conocer los conceptos que los generan.

Sobre la asignación y uso de los recursos presupuestales que permitan conocer los conceptos que los generan, realizar el seguimiento y evaluar la eficiencia y eficacia.

Sobre la asignación y uso de los recursos presupuestales que permitan realizar el seguimiento de los fondos públicos desde el otorgamiento la autorización y hasta el pago del gasto, en los que debe incluir los requisitos legales y contractuales vigentes.

Sobre el flujo de fondos resultante de todas las operaciones del ente Público, de tal forma que permita conocer la postura fiscal.

Los EP, deberán generar y presentar en la cuenta pública los siguientes estados e información contable:

- Estado de situación financiera.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Estado de actividades
 - Estado de variación en la Hacienda Pública.
 - Estado de cambios en la situación financiera
 - Estado de flujos de efectivo
 - Estado analítico de activo
 - Estado analítico de la Deuda y otros pasivos
 - Informe sobre pasivos contingentes
 - Notas a los estados financieros.

3.6.1. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

De acuerdo con la Norma 01-08-010, nos habla que el objetivo primordial de este estado financiero, es mostrar información relativa a los recursos y obligaciones de un ente público, a una fecha determinada.

Se encuentra formado por las cuentas de Activo, Pasivo y Hacienda Pública/Patrimonio. Los activos se encuentran ordenados de acuerdo con su disponibilidad en circulantes y no circulantes, debiendo revelar sus restricciones, la clasificación de los pasivos, se realizara tomando en cuenta su exigibilidad, de la misma manera en circulantes y no circulantes, debiendo revelar sus restricciones a la que se encuentra sujeto el EP, así como sus riesgos financieros.

Es necesario que el EP, presente de manera comparativa en uno o más periodos, con la finalidad de mostrar los cambios que ocurrieron en la posición financiera del mismo y facilitar su análisis. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.2. ESTADO DE ACTIVIDADES

La finalidad del mismo, es proporcionar la información relativa sobre el monto del cambio total en la Hacienda Pública/Patrimonio, que fue generado durante un periodo determinado sobre el resultado y otras eventos relacionados con la operación del EP, que modifican su patrimonio.

Debe mostrar una relación de los ingresos y gastos y otras pérdidas del EP, durante un periodo determinado, en la cual la diferencia ya sea positiva o negativa nos muestra el ahorro o déficit del ejercicio.

Debido a que las actividades, transacciones y otros sucesos del EP, difieren con frecuencia y potencial de ingresos o gastos que generan, la revelación de información sobre los elementos que componen el resultado, permite la realización de proyecciones a futuro sobre su comportamiento económico. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.3. ESTADO DE VARIACIÓN EN LA HACIENDA PÚBLICA

Este estado financiero, su objetivo es mostrar los cambios que sufrieron los diversos elementos que componen la Hacienda Pública, entre el inicio y el final del periodo, así como también explicar y analizar cada uno.

Del análisis se deriva las situaciones positivas o negativas acontecidas en el ejercicio que servirán de base para tomar decisiones correctivas, aprovechar oportunidades y fortalezas detectadas en el comportamiento de la Hacienda Pública.

Para la elaboración del mismo, se requiere el Estado de Actividades y el Estado de Situación Financiera, con corte en dos fechas, para la determinación de las variaciones. Se requiere ser analizado en conjunto con sus notas particulares, con el fin de obtener más información relevante. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.4. ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA

Este estado, tiene como objetivo mostrar los orígenes y aplicaciones de los recursos del EP.

Siendo que los orígenes muestran las variaciones negativas en los componentes de los activos y la variación positiva de los rubros de pasivo y patrimonio por la obtención de recursos y obligaciones durante el ejercicio.

Las aplicaciones muestran las variaciones positivas del rubro del activo y la variación negativa de los rubros de los pasivos y patrimonio, por la obtención de recursos y obligaciones durante el ejercicio. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.5. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

La finalidad de este es dar la información suficiente sobre los flujos de efectivo del EP, identificando las fuentes de entradas y salidas de recursos, clasificadas por actividades de operación, inversión y financiamiento.

Además que proporciona una base para evaluar la capacidad del EP para la generación de efectivo y equivalentes de efectivo, así como también la capacidad para hacer uso de los flujos derivados de ellos. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.6. ESTADO ANALÍTICO DE ACTIVO

La finalidad de este, es informar sobre el comportamiento de los fondos, valores, derechos y bienes debidamente identificados y cuantificados, que dispone el EP para la realización de sus actividades, entre el inicio y el final del periodo.

Suministra la información de los movimientos de los activos controlados por el EP, durante un periodo determinado para que los distintos usuarios tomen decisiones económicas fundamentadas. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.7. ESTADO ANALÍTICO DE LA DEUDA Y OTROS PASIVOS

La finalidad de este, es la de mostrar las obligaciones insolutas de los EP, al inicio y al final del periodo, derivadas del endeudamiento interno y externo, realizado en el marco de la legislación vigente, así también brinda información relevante sobre la variación de la deuda del EP, entre el inicio y el final del periodo, ya sea que tenga su origen en operaciones de crédito público, o en cualquier otro tipo de endeudamiento.

A las operaciones que son de créditos públicos, se muestran clasificadas según su plazo, en interna o externa, originadas en la colocación de títulos y valores o en contratos de préstamo y en este último, según el país o institución acreedora.

Por ultimo este estado presenta la cuenta “Otros Pasivos”, que si es presentada de manera agregada debe reflejar la suma de todo el endeudamiento restante del EP, se refiere, al que no es originado en operaciones de crédito publico. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.8. INFORME SOBRE PASIVOS CONTINGENTES

En este estado financiero, los EP, deberán presentarlo de manera conjunta con los demás; este representa las obligaciones que tiene su origen en hechos específicos e independientes del pasado que en el futuro pueden ocurrir o no.

3.6.9. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Cumpliendo con lo señalado en los artículos 46 y 49 de la LGCG, los EP deberán acompañar los estados financieros en cuyos rubros así lo requieran teniendo presente los postulados de revelación suficiente e importancia relativa con la finalidad, que la información sea de mayor utilidad para los usuarios.

Las notas que deben acompañar a los estados financieros son las siguientes:

- a) Notas de desglose
 - a. Estado de Situación Financiera:
 - i. Efectivo y equivalentes: Informa acerca de los fondos con afectación específica, se clasifican en corto y largo plazo, se separan aquellas que su vencimiento sea menor a 3 meses.
 - ii. Derechos a recibir efectivo y equivalentes o servicios a recibir: Se elabora de manera agrupada, los derechos a recibir efectivo y equivalentes y bienes, o servicios a recibir, en una desagregación por vencimiento de 90, 180, menor o igual a 365 y mayor a 365.
 - iii. Bienes disponibles para su transformación o Consumo (Inventario): Se clasificaran aquellos que se encuentren dentro de la cuenta de

inventarios, se debe de hacer mención del sistema de costeo y método de valuación aplicada a los inventarios, así como la conveniencia de su aplicación.

- iv. Inversiones financieras: Se hará mención de los recursos asignados por tipo y monto y características significativas que tengan o puedan tener alguna incidencia en las mismas.
 - v. Bienes muebles, inmuebles e intangibles: Se agruparan los rubros bienes muebles e inmuebles, el monto de la depreciación del ejercicio y la acumulada, el método de depreciación, tasas aplicadas y los criterios de aplicación de los mismos.
 - vi. Estimaciones y deterioros: Se hará mención de los criterios utilizados para la determinación de las estimaciones.
 - vii. Otros Activos: Se informará por tipo circulante o no circulante, los montos totales asociados y sus características cualitativas que les impacten significativamente.
 - viii. Pasivo: Se elaborara una relación de las cuentas y documentos por pagar en una desegregación por su vencimiento en 90, 180, menor o igual a 365 y mayor a 365. Así mismo se informará de las cuentas de los pasivos diferidos y otros, su tipo, monto y naturaleza, así como las características significativas que les impacten o pudieran impactarles financieramente.
- b. Estado de Actividades:
- i. Ingresos de gestión: En los rubros de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, etc., se informarán los montos totales de cada clase, así mismo de manera agrupada, el tipo, monto y naturaleza de la cuenta de otros ingresos, así como también sus características significativas.
 - ii. Gastos y otras pérdidas: Explicar aquellas cuentas de gastos de funcionamiento, transferencias, subsidios y otras ayudas, participaciones y aportaciones, otros gastos y pérdidas extraordinarias que representan el 10% o más del total de los gastos.
- c. Estado de Variación en la Hacienda Pública

medir el reconocimiento, valuación y revelación de los diferentes rubros de la información financiera.

- d. Políticas de contabilidad significativas: Se informará sobre si existen operaciones en el extranjero, sistemas de valuación de inventarios y costo de lo vendido, beneficios a empleados, reclasificaciones, etc.
- e. Posición en moneda extranjera y protección por riesgo cambiario: Informar sobre operaciones en moneda extranjera, pasivos en moneda extranjera, posición en moneda extranjera.
- f. Reporte analítico del activo: Informar sobre: Vida útil de los activos, cambios en la depreciación, riesgos en el cambio o tipo de interés de las inversiones financieras.
- g. Fideicomisos, mandatos y análogos: Se informa por administrativo que los reporta y enlistar los de mayor monto de disponibilidad.
- h. Reporte de recaudación: Análisis del comportamiento de recaudación correspondiente al EP, o cualquier tipo de ingreso.
- i. Información sobre la deuda y el reporte analítico de la Deuda: Utilizar al menos los siguientes indicadores: deuda respecto al PIB, y deuda respecto a la recaudación.
- j. Calificaciones otorgadas: Informar cuando haya sido sujeta a una calificación crediticia.
- k. Proceso de Mejora: Informa sobre las principales políticas de control interno, medidas de desempeño financiero, metas y alcance.
- l. Información por segmentos: Cuando exista una gran diversidad de operaciones y actividades.
- m. Eventos posteriores al cierre: Informar de aquellos hechos ocurridos en el periodo posterior al que informa, que proporcionan mayor evidencia sobre eventos que la afectan de manera económica y que no se conocían al cierre del periodo.
- n. Partes relacionadas: Establecer que no existen partes relacionadas que pudieran tener influencia significativa en las decisiones financieras y operativas.
- o. Responsabilidad sobre la prestación razonable de la información contable: La información contable debe incluir la siguiente leyenda: "Bajo protesta de

decir verdad declaramos que los Estados Financieros y sus notas, son razonablemente correctos y son responsabilidad del emisor”. {, 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

3.6.10. ESTADOS PRESUPUESTARIOS

3.6.10.1. ESTADO ANALÍTICO DE INGRESOS

La finalidad del mismo, es conocer en forma periódica y confiable el comportamiento de los ingresos públicos, también muestra la distribución de los ingresos del EP, de acuerdo con los distintos grados de desgregación que presenta el Clasificador de Rubro de Ingresos, y el avance que se registra en el devengo y recaudación de cada cuenta.

El registro que se tiene que llevar para los ingresos, en las cuentas determinadas, siguiendo las etapas en las que se reflejen el estimado, modificado, devengado y recaudado de los mismos. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.10.2. ESTADO DE ANALÍTICO DEL EJERCICIO DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS

La finalidad de este la realización de manera periódica el seguimiento del ejercicio del presupuesto de egresos presupuestarios, deben estar elaborados a una fecha determinada, los movimientos y la situación de cada una de las cuentas, de acuerdo con los diferentes grados de desgregación de las mismas que se requiera.

Además que su propósito es aportar información pertinente, clara, confiable y oportuna a los responsables de la gestión política y económica del Estado para que sea utilizada en la toma de decisiones gubernamentales en general y sobre finanzas públicas en particular, así como para ser utilizada por los analistas y la sociedad en general.

La clasificación de la información presupuestaria a generar será al menos la siguiente:

- a) Clasificación por Objeto del Gasto (Capítulo y Concepto).
- b) Clasificación Económica (por Tipo de Gasto).

c) Clasificación Administrativa.

d) Clasificación Funcional (Finalidad y Función). {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.6.10.3. INDICADORES DE POSTURA FISCAL

De acuerdo con la LGCG, los indicadores de postura fiscal se deben presentar en la Cuenta Pública Anual, siendo que los indicadores que por lo menos se deben presentar son los siguientes:

- I. Ingresos Presupuestarios
- II. Egresos Presupuestarios
- III. Balance Presupuestario
- IV. Intereses, Comisiones y Gastos de la Deuda
- V. Financiamiento
- VI. Amortización de la deuda
- VII. Endeudamiento o desendeudamiento. {Consejo, 2014, De los Estados e Informes Contables`, Presupuestarios`, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal}

3.7. TRANSPARENCIA Y DIFUSIÓN DE INFORMACION FINANCIERA

El artículo 56 de la LGCG, habla que la difusión de la información financiera será difundida a través de la página de internet del respectivo EP. Además que la misma, podrá ser difundida en los medios oficiales de acuerdo a los términos de las disposiciones jurídicas aplicables.

Los EP, como las SHCP, secretarías de finanzas en las entidades federativas, así como las tesorerías de los municipios y equivalentes, establecerán en su página de internet, los enlaces electrónicos que permitan acceder a la información financiera de la totalidad de los EP, que comprendan el orden de gobierno, así como las instancias de u órganos de transparencia.

En el caso de que exista convenio administrativo, las secretarías de finanzas de las entidades federativas, podrán incluir la información financiera de los municipios, esto de acuerdo con lo estipulado en el artículo 57 de la LGCG. {, 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

La información financiera que será publicada de manera trimestral, esto aplica para la información que será difundida a través de medios electrónicos, a excepción de aquella información que tenga plazo y periodicidad determinado y que sea difundida en otro medio.

Es importante señalar que la información disponible será aquella que corresponda a los últimos seis ejercicios fiscales, de acuerdo con el artículo 58 de la LGCG.

El comité tendrá la responsabilidad de evaluar anualmente, la calidad de la información financiera que los EP, difundan en internet, y en el caso que se requiera emitir recomendaciones a los EP y también se podrá proponer, a través del secretario técnico, la emisión o modificación de aquellas normas y los formatos que permitan mejorar y uniformar la presentación de la misma.

El secretario técnico, se encargará de recibir, los formatos, propuesta, estructura y contenido de la información, y establecerá la metodología para la evaluación y los mecanismos para dar seguimiento de las recomendaciones a que se refiere este artículo. {, 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

Ahora bien dentro de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP), menciona en el artículo 24 que dentro de las obligaciones a las que se encuentran los EP, se destacan las siguientes:

- I. Constituir el Comité de Transparencia (CT), las Unidades de Transparencia (UT) y vigilar su correcto funcionamiento de acuerdo a su normatividad interna;
- II. Designar en las Unidades de Transparencia a los titulares que dependan directamente del titular del sujeto obligado y que preferentemente cuenten con experiencia en la materia;
- III. Proporcionar capacitación continua y especializada al personal que forme parte de los Comités y Unidades de Transparencia;
- IV. Constituir y mantener actualizados sus sistemas de archivo y gestión documental, conforme a la normatividad aplicable;
- V. Promover la generación, documentación y publicación de la información en Formatos Abiertos y Accesibles;
- VI. Proteger y resguardar la información clasificada como reservada o confidencial;

- VII. Reportar a los Organismos garantes competentes sobre las acciones de implementación de la normatividad en la materia, en los términos que éstos determinen;
- VIII. Atender los requerimientos, observaciones, recomendaciones y criterios que, en materia de transparencia y acceso a la información, realicen los Organismos garantes y el Sistema Nacional;
- IX. Fomentar el uso de tecnologías de la información para garantizar la transparencia, el derecho de acceso a la información y la accesibilidad a éstos;
- X. Cumplir con las resoluciones emitidas por los Organismos garantes;
- XI. Publicar y mantener actualizada la información relativa a las obligaciones de transparencia;
- XII. Difundir proactivamente información de interés público;
- XIII. Dar atención a las recomendaciones de los Organismos garantes, y
- XIV. Las demás que resulten de la normatividad aplicable. {H., 2015, Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública}

El comité de Transparencia, será el órgano colegiado integrado por un número impar, las resoluciones se adoptaran de acuerdo a mayoría de votos, los integrantes del mismo tendrán acceso a la información para la determinación de su clasificación; las funciones conferidas a este órgano son las siguientes:

- i. Instituir, coordinar y supervisar, en términos de las disposiciones aplicables, las acciones y los procedimientos para asegurar la mayor eficacia en la gestión de las solicitudes en materia de acceso a la información;
- ii. Confirmar, modificar o revocar las determinaciones que en materia de ampliación del plazo de respuesta, clasificación de la información y declaración de inexistencia o de incompetencia realicen los titulares de las Áreas de los sujetos obligados;
- iii. Ordenar, en su caso, a las Áreas competentes que generen la información que derivado de sus facultades, competencias y funciones deban tener en posesión o que previa acreditación de la imposibilidad de su generación, exponga, de forma fundada y motivada, las razones por las cuales, en el caso particular, no ejercieron dichas facultades, competencias o funciones;
- iv. Establecer políticas para facilitar la obtención de información y el ejercicio del derecho de acceso a la información;

- v. Promover la capacitación y actualización de los Servidores Públicos o integrantes adscritos a las Unidades de Transparencia;
- vi. Establecer programas de capacitación en materia de transparencia, acceso a la información, accesibilidad y protección de datos personales, para todos los Servidores Públicos o integrantes del sujeto obligado;
- vii. Recabar y enviar al organismo garante, de conformidad con los lineamientos que estos expidan, los datos necesarios para la elaboración del informe anual;
- viii. Solicitar y autorizar la ampliación del plazo de reserva de la información a que se refiere el artículo 101 de la presente Ley, y
- ix. Las demás que se desprendan de la normatividad aplicable.

Otro órgano que es importante mencionar es la UT, siendo que este será designado por el EP, y sus obligaciones serán las siguientes:

- i. Recibir y dar trámite a las solicitudes de acceso a la información;
- ii. Auxiliar a los particulares en la elaboración de solicitudes de acceso a la información y, en su caso, orientarlos sobre los sujetos obligados competentes conforme a la normatividad aplicable;
- iii. Realizar los trámites internos necesarios para la atención de las solicitudes de acceso a la información;
- iv. Efectuar las notificaciones a los solicitantes;
- v. Proponer al Comité de Transparencia los procedimientos internos que aseguren la mayor eficiencia en la gestión de las solicitudes de acceso a la información, conforme a la normatividad aplicable;
- vi. Proponer personal habilitado que sea necesario para recibir y dar trámite a las solicitudes de acceso a la información;
- vii. Llevar un registro de las solicitudes de acceso a la información, respuestas, resultados, costos de reproducción y envío;
- viii. Promover e implementar políticas de transparencia proactiva procurando su accesibilidad;
- ix. Fomentar la transparencia y accesibilidad al interior del sujeto obligado;
- x. Hacer del conocimiento de la instancia competente la probable responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones previstas en la presente Ley y en las demás disposiciones aplicables, y

- xi. Las demás que se desprendan de la normatividad aplicable. {H., 2015, Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública}

Dentro del marco de la LGTAIP y con la modernización de los sistemas en nuestro país, la existencia de la Plataforma Nacional de Transparencia (PNT), que permita a los EP cumplir con los procedimientos, obligaciones y disposiciones señaladas, siendo que el principal objetivo sea el atender las necesidades de accesibilidad de los usuarios.

Esta PNT, estará conformada por lo menos de los siguientes sistemas:

1. Sistema de solicitudes de acceso a la información;
2. II. Sistema de gestión de medios de impugnación;
3. Sistema de portales de obligaciones de transparencia, y
4. Sistema de comunicación entre Organismos garantes y sujetos obligados

3.8. INFORMACIÓN FINANCIERA RELATIVA Y RENDICION DE CUENTAS

De acuerdo con el art. 79 de la LGCG, los EP, se encuentran obligados a la publicación de su programa nacional de evaluaciones, así como también de las metodologías e indicadores de desempeño, a más tardar el último día hábil de abril.

Las SHCP y la SFP, enviarán al consejo los criterios de evaluación de los recursos federales ministrados a las entidades federativas, municipios y el Distrito Federal, así como los lineamientos de evaluación que permitan homologar y estandarizar tanto las evaluaciones como los indicadores estratégicos y de gestión para el mismo, para que dentro de sus funciones pueda determinar los formatos para la difusión de los resultados de las evaluaciones. {, 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

El artículo 80 de la LGCG, señala que a más tardar el último día hábil de marzo, serán revisados y actualizados los indicadores de los fondos de aportaciones federales, y de los programas y convenios a través de los cuales sean transferidos recursos federales, con base en los cuales se evaluarán los resultados que se obtengan con dichos recursos. Estos serán incluidos en los informes trimestrales y en las cuentas públicas. {, 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

La SHCP, contara con el apoyo de la SFP y del CNEPDS, entregara de manera conjunta con las dependencias coordinadoras de los fondos, programas y convenios, último día hábil

del mes de abril de cada año a la Cámara de Diputados, el informe sobre las adecuaciones efectuadas, a los indicadores del desempeño, así como su justificación.

Además entregara a la Cámara de Diputados, un informe del avance de las entidades federativas, los municipios y el Distrito Federal, en la implementación y operación del Presupuesto Basado en Resultados y del Sistema de Evaluación del Desempeño, en lo correspondiente a los recursos federales y, en su caso, las medidas que se aplicarán coordinadamente entre estos órdenes de gobierno.

La información respectiva al ejercicio y gasto del gasto federalizado, así como respecto al reintegro de los recursos federales no devengados por las entidades federativas, municipios y Distrito Federal, para los informes trimestrales y de la cuenta pública, deberán ser presentados en los formatos aprobados por el Consejo, de acuerdo con el Artículo 81 de LGCG. {, 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

La ASF y los órganos de fiscalización locales, se encargarán de vigilar la calidad de la información que proporcionen las entidades federativas, municipios y Distrito Federal, respecto al ejercicio y destino de los recursos públicos federales que se hayan entregado, esto se encuentra señalado en el artículo 82 de la LGCG. {, 2008, Ley General de Contabilidad Gubernamental}

A su vez, la ASF, debe difundir la información del programa anual de auditorías, tratándose de las auditorías que se llevarán a cabo respectivamente al gasto público federal transferido a las entidades federativas, municipios y distrito federal.

3.9. ORGANOS DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO

3.9.1. AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

Este organismo fue creado en el año de 2000, durante la LVII Legislatura, del Congreso de la Unión, debido a la falta de un organismo de fiscalización superior, que dentro de su estructura jurídica, existiera como una unidad fuerte y moderna, para hacer frente de esta función, para sustituir a la Contaduría Mayor de Hacienda.

Para que esto se llevará a cabo, fue necesario reformas en los siguientes de nuestra Constitución Política, 73, 74, 78 y 79, además la promulgación de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación (LFSF), en diciembre del año 2000. {Auditoria, 2013, Antecedentes- SNF}

Dentro de las facultades más importantes que tiene la ASF, destacan las siguientes:

Autonomía técnica y de gestión sobre organización interna, funcionamiento, resoluciones y manejos presupuestales.

Efectuar revisiones a los Tres Poderes de la Unión, a los organismos federales constitucionalmente autónomos y en general, a todas las instituciones públicas que ejercen recursos federales, incluso estados, municipios, e inclusive particulares.

Fincar directamente responsabilidades resarcitorias y aplicar multas y sanciones.

Hacer de carácter público sus informes, una vez entregados a la Cámara de Diputados.

Solicitar, en situaciones que así lo requieran, información a los Poderes y entes auditados, para rendir informes correspondientes.

Establecer normas y procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y archivo de libros y documentos justificativos y comprobatorios de ingreso y gasto público. {, 2013, Antecedentes- SNF}

Para el año de 2009, la LFSF es abrogada, para que la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF), siendo que esta es la que rige actualmente a este organismo.

Dentro de la reforma estructural que tiene este organismo, destacan las siguientes:

Faculta al Congreso, para legislar en materia de contabilidad patrimonial

Enuncia los principios de la función fiscalizadora: posteridad, anualidad, legalidad, definitividad imparcialidad y confiabilidad.

Establece que la ASF pueda verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas públicos mediante auditorías de desempeño.

Modifica los plazos de rendición de la Cuenta Pública y del Informe de Fiscalización, en el que se indica que el 30 de abril y el 20 de febrero del año siguiente respectivamente.

Dispone que la ASF, podrá fiscalizar de manera directa los recursos federales que ejerzan los estados, municipios y la Ciudad de México, excepto de las participaciones federales. De igual manera, fiscalizar los recursos federales; así como también fiscalizar los recursos federales que ejerza cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, así como

los que transfieran a fondos, mandatos, y contratos análogos, de conformidad con las Leyes respectivas.

Autoriza revisar información de ejercicios anteriores cuando un programa o proyecto abarque, en su ejecución y pago, diversos ejercicios fiscales, o bien se trate de revisiones sobre el cumplimiento de los programas federales.

Señala que, de manera previa a la presentación del informe respectivo, la ASF deberá dar a conocer a las entidades fiscalizadas los resultados de su revisión, a fin de que éstas presenten justificaciones y aclaraciones correspondientes.

Fija un plazo de 30 días hábiles para que las entidades fiscalizadas atiendan las observaciones y acciones promovidas por la ASF.

Obliga a las entidades fiscalizadas a proporcionar la información que le sea requerida con motivo de las revisiones de fiscalización.

Regula a las Entidades de Fiscalización Locales de los estados y del D.F., con el propósito de que cuenten con autonomía técnica y de gestión; asimismo, establece requisitos para el nombramiento de sus titulares y principios básicos de su actuación.

A su vez es importante señalar que este organismo, se mantiene en constante comunicación con organismos a nivel nacional e internacional.

Dentro del ámbito nacional, mantiene contacto con la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C. (ASOFIS), que es una organización autónoma, apartidista, independiente y de apoyo técnico, formada por los Organismos Superiores de Fiscalización de los Congresos de los Estados, creada como una asociación permanente y regida por los principios que se establecen en sus estatutos.

Este organismo tiene su origen debido a la preocupación de los órganos técnicos del Poder Legislativo de la Federación y de los Congresos de los Estados de la República, por establecer la coordinación y promover el desarrollo de mejores medios de rendición de cuentas, fiscalización y control de las operaciones del gobierno en lo relativo al ingreso y gasto públicos. Lo anterior a través del conocimiento de los adelantos en sistemas de

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

contabilidad, de información, de control y de fiscalización de las operaciones del gobierno, para satisfacer las demandas de obtención de datos más completos, oportunos y fidedignos acerca de la gestión pública; de conocer con certeza qué uso se hace de los caudales públicos y de saber con más precisión cuáles son los planes del gobierno para lograr el desarrollo económico y social del país, así como los resultados alcanzados.

Así, la Contaduría Mayor de Hacienda del Poder Legislativo Federal y las diversas entidades fiscalizadoras de los Congresos de los Estados de la República, en los Encuentros Nacionales de Contadores Mayores de Hacienda realizados en Mexicali, Baja California, en octubre de 1981 y en Chetumal, Quintana Roo, en diciembre de 1982, acordaron fundar una asociación para satisfacer las necesidades antes mencionadas.

La fundación de la Asociación tuvo lugar en el III Encuentro Nacional de Contadores Mayores de Hacienda, celebrado en las ciudades de Toluca e Ixtapan de la Sal, Estado de México, del 8 al 10 de junio de 1983.

En diciembre de 2010 se aprobaron importantes modificaciones a los Estatutos de la Asociación, su Reglamento, y el Reglamento que Reglamento para la Entrega de la Distinción y el Reconocimiento que otorga anualmente la ASOFIS.

Como aportaciones importantes al proceso de fiscalización y rendición de cuentas, la ASOFIS promueve la homologación de la contabilidad en los estados y municipios con el fin de facilitar las tareas de fiscalización superior; el intercambio formal e informal de información encaminado a elevar el nivel de las auditorías realizadas por las entidades de fiscalización superior de nuestro país; y la realización de auditorías conjuntas o coordinadas para la fiscalización de los recursos federales transferidos y reasignados a los estados y municipios.{Auditoría, 2016, Ámbito Nacional}

Así también la ASF, tiene participación de manera internacional, trabajando con la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (OIEFS), siendo que este organismo autónomo fundado en 1953 estableció como objetivo el promover el intercambio de ideas, experiencias y capacitación, en lo que se refiere a Auditoría Superior; este organismo se encuentra conformado por cuatro órganos y los cuales son: el Congreso, el Comité Directivo, la Secretaría General y los Grupos Regionales de Trabajo.

La ASF, ocupó la Presidencia del Comité Directivo del OIEFS en el año de 2007, de igual manera ha participado en los siguientes grupos de trabajo:

- Comité Plenario de Normas Profesionales de la INTOSAI
- Subcomité para Auditoría Financiera
- Subcomité para Auditoría de Cumplimiento
- Subcomité para Auditoría de Desempeño
- Comité Plenario de Compartir Conocimientos
- Comité Rector de Compartir Conocimientos
- Grupo de Trabajo sobre Deuda Pública, que preside desde 1991
- Grupo de Trabajo sobre Auditoría de Medio Ambiente
- Grupo de Trabajo sobre Indicadores Nacionales Clave
- Grupo de Trabajo para la Lucha contra el Blanqueo Internacional de Capitales y Corrupción
- Task Force sobre Valor y Beneficio de las EFS; y
- Task Force sobre la Crisis Financiera Global: Desafíos de las EFS {Auditoría, 2016, Ámbito Internacional}

3.9.2. ORGANOS DE FISCALIZACIÓN ESTATALES

De acuerdo con la reforma a los artículos 116 y 122, se obliga a las Legislaturas de los Estados el garantizar a las entidades de fiscalización superior una autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para la toma de decisiones sobre su organización interna, financiamiento y resoluciones.

Para ello en el estado de Aguascalientes, en el año de 2008, agrega su Constitución Política una Sección Única al Capítulo Séptimo, abrogando la Contaduría Mayor y nace el Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Aguascalientes como una entidad que goza de autonomía técnica y de gestión, con personalidad jurídica y patrimonio propios, que está a cargo de la revisión de la cuenta pública, la fiscalización de los ingresos y egresos, recaudación, la administración, el manejo, custodia y la aplicación de los recursos públicos, y la realización de auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, estatales y municipales. {Órgano, 2016, Acerca del Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Aguascalientes}

En el año de 2011, se publica la Ley de Fiscalización Superior del Estado de Aguascalientes (LFSEA), abrogándose la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda del Estado de Aguascalientes.

De acuerdo con el artículo 27 de la CPEA, menciona lo siguiente:

“Artículo 27.- *Son facultades del Congreso:*

V.- La revisión de la Cuenta Pública la realizará el Congreso a través de la Entidad de Fiscalización Superior del Estado, denominada Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Aguascalientes, para tal efecto, la Cuenta Pública se turnará al Órgano Superior de Fiscalización, por conducto de la Comisión de Vigilancia, a fin de que fiscalice los resultados de la gestión financiera, compruebe que los Ingresos estén de acuerdo a la Ley de Ingresos del Estado, que las partidas gastadas estén justificadas y que son conforme con las normas de ejecución de los presupuestos de egresos y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

XXVI.- Expedir la Ley que regulará su estructura y funcionamiento interno, así como la Ley que regule la organización del Órgano Superior de Fiscalización del Estado, las cuales serán aprobadas por las dos terceras partes de sus integrantes. La Ley determinará las formas y procedimientos para la agrupación de los Diputados, según su afiliación de partido, a efecto de garantizar la libre expresión de las corrientes ideológicas representadas en el Congreso.”

Mientras que la LFSEA, en su artículo 4, nos hace mención sobre la autonomía con la que cuenta el mismo.

“ARTÍCULO 4º.- *La revisión de la Cuenta Pública estará a cargo del Congreso.*

El Congreso a través de la Comisión, se auxiliará para tales efectos del Órgano Superior de Fiscalización, mismo que tiene a su cargo la Fiscalización Superior de las Cuentas Públicas.

El Órgano Superior de Fiscalización cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propio, autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones de conformidad con lo establecido en esta Ley.

Como órgano auxiliar del Congreso del Estado, estará sujeto a los lineamientos e indicaciones que le sean emitidas a través de la Comisión de Vigilancia.”

La composición de este órgano es la siguiente:

- Dirección General de Auditoría del Desempeño
- Dirección General de Planeación, Programación, Control y Seguimiento
- Dirección General Jurídica
- Dirección General Administrativa
- Dirección General Auditoría {Órgano, 2016, Acerca del Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Aguascalientes}

3.10. SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN

Se puede definir como el conjunto de mecanismos de coordinación interinstitucionales entre los órganos responsables de las tareas de auditoría gubernamental en los distintos órdenes de gobierno, con el objeto de maximizar la cobertura y el impacto de fiscalización en todo el país, con base en una visión estratégica, la aplicación de estándares profesionales similares, la creación de capacidades y el intercambio efectivo de información, sin incurrir en duplicidades u omisiones.

Debido a la existencia de diversos mecanismos de control y supervisión, ya sean internos o externos. Las diferencias entre los órganos de fiscalización, diferencias entre mandatos, marcos legales, planeación de revisiones, metodologías a aplicar, inclusive, calendarios de entrega de resultados, tienen como resultado limitación el alcance o duplican esfuerzos, y en muchos casos reducen el impacto de sus acciones.

Por esta razón, se crea el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), que constituye un refuerzo por la vinculación, articulación y transparencia la gestión gubernamental y el uso de los recursos públicos, y generar las condiciones e incentivos para que se contribuya al fortalecimiento de la rendición de cuentas a nivel nacional. {Auditoría, 2013, Sistema Nacional de Fiscalización}

3.10.1. INTEGRACIÓN

Los EP, que forman parte del SNF son las siguientes:

- ✓ La Secretaría de la Función Pública;
- ✓ La Auditoría Superior de la Federación;
- ✓ Las Contralorías Estatales
- ✓ Las Entidades Fiscalizadoras Superiores Locales
- ✓ Los Órganos Internos de Control de la Administración Pública Federal y Paraestatal, del Poder Legislativo, del Poder Judicial y de los Órganos Constitucionalmente Autónomos.

Así mismo este órgano se encuentra dividido en diversos grupos de trabajo y son los siguientes:

Grupo de Trabajo sobre Normas Profesionales (GTNP)

Capacitar, concientizar y fomentar la aplicación de los tres primeros niveles de las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización, en la labor cotidiana del personal auditor, así como mantener dichas normas actualizadas

Grupo de Trabajo sobre Control Interno (GTCl)

Generar una estrategia para homologar la normativa en materia de control interno, que sea aplicable en los tres órdenes de gobierno; de asegurar la inclusión de la evaluación del control interno de los organismos auditores e identificar los cambios legales estructurales y normativos que permitan fortalecer a los Órganos de Control del Poder Ejecutivo

Grupo de Trabajo Jurídico Consultivo (GTJC)

Formar un solo bloque para la generación y recepción de propuestas en la adopción del Sistema Nacional Anticorrupción.

Grupo de Trabajo sobre Contabilidad Gubernamental (GTCG)

Coadyuvar al cumplimiento de lo dispuesto en la Ley General de Contabilidad Gubernamental y la normatividad emitida en el seno del Consejo Nacional de Armonización Contable; establecer las condiciones para que exista un vínculo entre los organismos auditores y los entes auditados, y proporcionar apoyo y capacitación a municipios en materia de integración de la cuenta pública y otros aspectos de contabilidad gubernamental.

Grupo de Trabajo sobre Participación Social en la Vigilancia del Gasto Público (GTPSVGP)

Diseñar una estrategia para que los organismos auditores den seguimiento a las acciones de vigilancia de beneficiarios de fondos y programas sociales y, en su caso, emitan recomendaciones orientadas a fortalecer el funcionamiento efectivo de las figuras de participación social. (2013, Sistema Nacional de Fiscalización)

3.10.2. BASES DE OPERACIÓN

Durante la Tercera Reunión Plenaria del SNF, se suscriben las “Bases de Operación”, que tiene por objeto establecer acciones y mecanismos de colaboración mediante los cuales, los integrantes, en el ámbito de sus competencias, promoverán el intercambio de conocimientos, ideas y experiencias encaminadas a avanzar en el desarrollo del SNF, para lo cual se concretan las siguientes acciones:

- a. Propiciar la consecución de un sistema que permita ampliar la cobertura e impacto de la fiscalización de los recursos federales y locales, mediante la construcción de un modelo de coordinación, intercambio de información y trabajo conjunto entre sus partes.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- b. Difundir a las máximas autoridades federales y locales, los avances que se obtengan en el desarrollo del SNF para contar con su apoyo permanente.
 - c. Promover, en el ámbitos de sus respectivas facultades y atribuciones, la elaboración y, en su caso, la emisión de una Ley General del Sistema Nacional de Fiscalización, así como las reformas requeridas para optimizar el marco legal y operativo vinculado con la fiscalización.
 - d. Homologar, cuando resulte procedente y en el ámbito de sus respectivas competencias, los procesos, procedimientos, técnicas, criterios, estrategias, programas y normas profesionales en materia de auditoría y fiscalización.
 - e. Impulsar la creación de capacidades del personal auditor, incrementando así la calidad profesional del personal auditor y propiciando el mejoramiento de los resultados de la labor fiscalizadora.
 - f. Promover la elaboración y adopción de un marco de referencia que contenga criterios generales para la prevención, detección, disuasión y sanción de actos de corrupción, e incorporar las mejores prácticas para fomentar la transparencia y rendición de cuentas en la gestión gubernamental.
 - g. Fortalecer el papel de la fiscalización en la promoción, determinación y fincamiento de responsabilidades a servidores públicos. {Auditoría, 2013, Bases Generales de Coordinación del SNF}

3.10.3. PLAN ESTRATÉGICO

Este se encuentra en torno a seis metas fundamentales, a continuación:

1. Normas profesionales comunes a nivel nacional

Las normas profesionales son un marco de referencia para que los auditores guíen su actuación bajo requerimientos institucionales vinculados con la independencia, autonomía, transparencia, calidad y ética profesional. Asimismo, definen conceptos y principios para la ejecución de auditorías, así como directrices específicas y operacionales sobre temas particulares de fiscalización.

2. Creación de capacidades

Las “capacidades” son las habilidades, los conocimientos, las estructuras y las maneras de trabajar que hacen que una organización sea efectiva. Crear capacidades significa desarrollar cada uno de estos elementos, utilizando como cimiento las fortalezas existentes y enfrentando las lagunas y deficiencias. Para ello, se requiere establecer un programa de capacitación coordinado, con el fin de incrementar la calidad profesional del personal auditor y, por ende, mejorar los resultados de su labor.

3. Intercambio de información y trabajo conjunto

Considera la identificación de áreas comunes de intervención de los órganos de fiscalización, asistencia técnica y apoyo institucional en las revisiones que efectúen los órganos internos de control y las entidades de fiscalización superior, así como la coordinación para la definición de programas anuales de revisión.

4. Mejoras en el marco legal y operativo vinculado con la fiscalización

Esfuerzo continuo para impulsar mejoras en la actuación de las entidades de fiscalización superior y órganos internos de control, así como en la operación de los entes auditados. Asimismo, uniformar los distintos ordenamientos legales y normativos de las entidades de fiscalización locales dentro del marco del Sistema Nacional de Fiscalización, y simultáneamente, proponer reformas a las leyes secundarias, creando referencias jurídicas tendientes a mejorar la aplicación de los fondos federales.

5. Mayor impacto de la labor de los órganos de auditoría gubernamental en el combate a la corrupción

Establecimiento de un marco de referencia para las entidades de fiscalización superior y los órganos internos de control para la prevención, detección, disuasión y sanción de actos de corrupción, con el fin de generar cambios estructurales en el ámbito jurídico y administrativo, e incorporar las mejores prácticas para fomentar la transparencia y rendición de cuentas en la gestión gubernamental.

6. Fortalecimiento del papel de la fiscalización en la promoción, determinación y fincamiento de responsabilidades a servidores públicos.

Implica la instauración de mecanismos de sanción efectivos, a partir de los resultados de un mapeo sobre las facultades sancionatorias de cada institución miembro, así como la realización de un diagnóstico sobre la problemática en la promoción, determinación y fincamiento de responsabilidades a los servidores públicos. Se contempla el establecimiento de lineamientos consensuados sobre la integración de expedientes y la creación de una herramienta de colaboración en la materia.{Auditoría, 2013, Plan Estratégico en Breve del SNF}

3.11. RESPONSABILIDAD DE SERVIDORES PÚBLICOS

3.11.1. RESPONSABILIDADES A LOS SERVIDORES PÚBLICOS EN LEGISLACIÓN FEDERAL.

La responsabilidad que se ha conferido a los servidores públicos, ha tomado gran importancia en la legislación de nuestro país, es por ello, que en la CPEUM, se ha dedicado el título IV para su regulación.

Es por ello que además de lo estipulado en la CPEUM, en el año de 1982, entra en vigor la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos (LFRSP), en la cual se establecían los tipos de responsabilidades que tienen los servidores públicos, y las cuales son:

Responsabilidad política: Esta es aquella que se hace valer mediante el juicio político establecido en el artículo 110 de la CPEUM.

Responsabilidad penal: Es aquella en la que el Congreso de la Unión ha valorado la existencia y la gravedad de los actos u omisiones del servidor público y estos tienen el carácter delictivo, además se formula la **declaración de procedencia** en los términos que establece la LFRSP y la legislación penal que corresponda.

Responsabilidad administrativa: Es la que tiene el servidor público, en la realización de actos u omisiones que afecten la honradez, legalidad, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones.

Responsabilidad civil: Reconocida como la obligación que tiene una persona de indemnizar los daños y perjuicios que le han causado.

La responsabilidad administrativa fue regulada por esta legislación hasta el año de 2002, cuando entra en vigor la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP).

Respecto a las sanciones que los servidores públicos pueden ser sujetos son conforme con la falta cometida, entre las que se destacan las siguientes:

Juicio político: en el cual el servidor público es separado de su cargo y que constituye el correctivo natural para remover al funcionario.

Declaración de procedencia: Es aplicada para dar curso a la responsabilidad penal en que incurrir los servidores públicos, es realizada por el Congreso de la Union de los hechos que son presuntamente delictivos cometidos por algún servidor público. De acuerdo con la CPEUM, se establece que esta no equivale a la exculpación del acusado, siendo que suspende la tramitación de las etapas procesales correspondientes y estas pueden reanudarse, sin afectar las reglas de caducidad o prescripción, una vez que el servidor público haya dejado el cargo público.

Las sanciones administrativas consisten en: amonestación pública o privada; suspensión; destitución del puesto; sanción económica e inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público. {Gamboa Montejano, 2007, Responsabilidades de los Servidores Públicos. Estudio Teórico Doctrinal, Antecedes, Derecho comparado e iniciativas presentadas del tema en esta LX Legislatura.}

3.11.2. RESPONSABILIDADES A LOS SERVIDORES PÚBLICOS EN LEGISLACIÓN ESTATAL.

En cuanto a la legislación que rige nuestro estado, se encuentra la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de Aguascalientes (LRSPEA), en la cual, primeramente nos hace mención en su artículo 2 que los servidores públicos a los que esta es aplicable, son aquellos que desempeñan un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza, en la Administración Pública Estatal o Municipal, Paraestatales, y Paramunicipales, en los tres poderes del Estado, así como también a las que administren, manejen, recauden, apliquen o resguarden recursos económicos Federales, Estatales o Municipales, sea cual fuere la naturaleza de su nombramiento o elección.

Los tipos de responsabilidades que se encuentran dentro de esta legislación son los siguientes:

Responsabilidad Administrativa Disciplinaria: Esta se encuentra relacionada con actividades que deben de realizar los servidores públicos en su empleo, cargo o comisión, y las sanciones que son aplicadas a estos son:

Amonestación privada o pública

Suspensión en el empleo, cargo o comisión

Destitución en el empleo, cargo o comisión

Sanción económica

Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Responsabilidad Administrativa Resarcitoria: Esta se encuentran ligadas a resarcir, reparar e indemnizar los daños o perjuicios que son causados en la Hacienda Pública Estatal o Municipal, así como al patrimonio de los organismos auxiliares y fideicomisos públicos, mismas que se fijarán en cantidad líquida exigiendo sean solventadas de inmediato. Estas se deberán hacer efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Responsabilidad Política: De acuerdo con el artículo 12 de la (LRSPEA), esta responsabilidad es aquella en la que los servidores públicos redunden en los perjuicios de los intereses públicos fundamentales del Estado o de su buen despacho, al igual que en la legislación federal esta se resuelve mediante el juicio político. {H., 2001, Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de Aguascalientes}

4. CAPITULO 4 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN ESPAÑA

4.1. ESTRUCTURA LEGAL DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA

4.1.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Tomando como base el artículo 1 de la Constitución de 1978, España se encuentra constituido como un Estado social y democrático, que procura como valores superiores la libertad, justicia y pluralismo político, y siendo que su forma se encuentra mediante la figura jurídica de monarquía parlamentaria,

Dentro del artículo 98 de la Constitución Española de 1978, nos menciona que el gobierno español se encontrará conformado de la siguiente manera:

- Presidente
- Vicepresidentes
- Ministros y;
- Los demás que establezcan la Ley.

Los objetivos que tiene la Administración Pública es servir a los intereses generales con objetividad y actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, esto de conformidad con el artículo 103 de la Constitución Española de 1978. {Cortes, 1978, Constitución Española}

4.1.1.1. ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO

La administración pública española se rige por la Ley 6/1997, (LOFAGE); en este ordenamiento, se detalla la manera en la cual esta administración se conforma y debe actuar. Cabe resaltar, que a partir del 2 de octubre de 2016, esta norma será derogada y el nuevo ordenamiento que entrará en vigor será la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

Para que la administración se desempeñe de manera adecuada, en el artículo 3 de la LOFAGE, menciona que la misma se rige por diversos principios, los cuales son:

- **Ámbito de aplicación:** Está enfocado a la regulación jurídica de todas las entidades de todas las Administraciones públicas, organización y funcionamiento de la

Administración General del Estado y todos los organismos vinculados o dependientes de ella.

- **Personalidad jurídica y competencia:** La administración se encuentra constituida por órganos, los cuales se encuentran dentro de una jerarquía y siendo que los mismos actúan con personalidad jurídica propia, dado que las potestades y competencias que tengan atribuidas, determinarán la capacidad de obrar de unos y otros; la competencia de la administración general, así como de los órganos públicos que la integran se extienden a todo el territorio español, excepto en las normas que limiten expresamente su actuación.
- **Principios de organización y funcionamiento:** Continuando con el principio de legalidad, los principios relacionados con la organización y funcionamiento son los siguientes:
 - **De organización:**
 - Jerarquía
 - Descentralización funcional
 - Desconcentración funcional y territorial
 - Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.
 - Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.
 - Coordinación.
 - **De funcionamiento.**
 - Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.
 - Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.
 - Programación y desarrollo de objetivos y control de la gestión y de los resultados.
 - Responsabilidad por la gestión pública.
 - Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.
 - Servicio efectivo a los ciudadanos.
 - Objetividad y transparencia de la actuación administrativa.
 - Cooperación y coordinación con las otras Administraciones públicas.

Por su parte el principio de atención a los ciudadanos, nos menciona que la administración está obligada a asegurar a los ciudadanos:

- Efectividad en la aplicación de sus derechos, cuando estos se encuentren relacionados con la administración.
- Así como también, para el desarrollo de sus actividades, organizara a los organismos públicos para que los ciudadanos puedan: resolver sus asuntos, auxiliar en cuanto a la manera en como estos se deben comunicar con las autoridades.
- A su vez, los órganos públicos deben mantener actualizada la información, relativa a la organización y las guías relativas a los procedimientos administrativos, servicios y prestaciones que le son aplicables.

Ahora bien con la reforma antes mencionada, en la Ley 40/2015 (LRJSP), los principios generales del sector público serán los siguientes:

- Servir con eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, siguiendo la Constitución, la Ley y al Derecho.
- Servicio efectivo a los ciudadanos.
- Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.
- Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa.
- Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.
- Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.
- Responsabilidad por la gestión pública.
- Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas.
- Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.
- Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.
- Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.
- Cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas. {Jefatura, 2015, Régimen Jurídico del Sector Público}

4.1.1.2. ORGANIZACIÓN CENTRAL

Esta se encuentra integrada por dos grandes órganos, los cuales son:

🏛️ Ministerios

🏛️ Secretarías de Estado

4.1.1.2.1.1. MINISTERIOS

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley 6/1997 (LOFAGE), nos define que los ministerios son los órganos principales en los cuales se organiza la administración general del estado, y que cada uno de estos atenderá uno o varios sectores que serán homogéneos.

Para determinar el total, denominación y el ámbito de competencia que será respectivo a cada uno, se realizará por medio de Decreto Real del Presidente de Gobierno, esto de acuerdo con el artículo antes citado.

Mientras que para la Ley 40/2015, nos menciona en su artículo 57 que los ministerios son los órganos en los cuales se encuentra organizada la Administración General del Estado, relativo a la disposición que establece la determinación, denominación y el ámbito competitivo, esta sigue siendo la misma en esta nueva legislación y se encuentra citada en el anterior mencionado al principio de este párrafo. {Jefatura, 2015, Régimen Jurídico del Sector Público}

En la actualidad el Gobierno de España, los Ministerios que integran la Administración General del Estado Español, son los siguientes:

- Ministerio de la Presidencia.
- Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente.
- Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación.
- Ministerio de Defensa.
- Ministerio de Economía y Competitividad.
- Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.
- Ministerio de Empleo y Seguridad Social.
- Ministerio de Fomento.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
- Ministerio del Interior.
- Ministerio de Justicia.
- Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad.

4.1.1.2.1.2. SECRETARIAS DE ESTADO

Estas forman parte de los Ministerios, y se encargan de la ejecución de las acciones del Gobierno, en un sector y una actividad específica y tienen a su cargo Direcciones Generales, así como también se encargan de ejercer las competencias que le atribuyen al Ministerio en materia de ejecución presupuestaria, y resolver los recursos que sean interpuestos contra las resoluciones que sean emitidas por los órganos directivos, dependientes de él; esto se encuentra señalado en el artículo 14 de la Ley 6/1997 (LOFAGE)

De igual manera para la determinación y cualquier otra modificación a su composición, se realizará mediante la publicación de Decreto Real, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 6/1997 (LOFAGE).

En la Ley 40/2015 (LRJSP), nos menciona que las Secretarías de Estado, dentro del artículo 62, están facultadas para tratar los siguientes asuntos:

- ✓ Ejercer competencias sobre el sector administrativo asignado.
- ✓ Mantener las relaciones con los órganos de las Comunidades Autónomas competentes en razón del ámbito de la materia que les corresponde.
- ✓ Administración de los créditos para gastos del ministerio, propios de la Secretaria, aprobar modificaciones, aprobar y comprometer gastos, así como el reconocimiento de las obligaciones económicas y proponer fecha de pago, dentro del plan de disposición de fondos del Tesoro público. {Jefatura, 2015, Régimen Jurídico del Sector Público}

4.1.1.2.2. ORGANIZACIÓN DIRECTIVA

4.1.1.2.2.1. SUBSECRETARIAS Y SECRETARIAS GENERALES

Ahora bien, dentro de la Ley 6/1997 (LOFAGE) en su artículo 15, nos menciona que las subsecretarías como órganos directivos, se encargan de lo siguiente:

- Apoyar en la planeación del ministerio, a través de asesoramiento técnico.
- Establecimiento de programas de inspección de servicios del Ministerio, así también determinar la actuación para la mejora de los sistemas de planeación, dirección y organización.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Desempeñar la jefatura superior de todo el personal.
 - Responsabilizarse del asesoramiento jurídico al Ministerio, en el caso de la potestad normativa y en la ejecución de actos administrativos.
 - Ejercer facultades de dirección, impulso y supervisión de la Secretaría General Técnica y los organismos que dependen de ella.

Dentro de las nuevas disposiciones contenidas en la Ley 40/2015 (LRJSP) nos menciona en su artículo 63, que las subsecretarías se encuentran facultadas para los puntos antes mencionados y se agrega la siguiente facultad que dice:

«Art. 63: 2. La Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, en coordinación con la Secretaría General de la Presidencia del Gobierno, ejercerá las competencias propias de los servicios comunes de los Departamentos en relación con el área de la Presidencia del Gobierno». {Jefatura, 2015, Régimen Jurídico del Sector Público}

Mientras las Secretarías Generales, en el artículo 16 de la Ley 6/1997 (LOFAGE), señala que las competencias a las que estarán sujetas, estarán asignadas mediante Real Decreto, y las mismas que llevan a cabo estos organismos son las siguientes y el fundamento de las mismas se encuentra en el apartado 10 del artículo 6 de la Ley 6/1997 (LOFAGE):

- Responsabilidad de manera profesional, personal y directa de la gestión desarrollada.
- Ser sujetos al control, evaluación de la gestión por el órgano superior, sin perjuicio de lo establecido de la Ley General Presupuestaria.

En lo señalado en la Ley 40/2015 (LRJSP), en su artículo 64 menciona que las Secretarías Generales, se encargarán de ejercer las competencias relativas a la responsabilidad de dirección, y en su caso, impulsar el cumplimiento de objetivos y la ejecución de proyectos de su organización, así como también controlar su cumplimiento.

4.1.1.2.2.2. SECRETARIAS GENERALES TÉCNICAS Y DIRECTORES GENERALES

Las Secretarías Generales Técnicas, son órganos que dependen directamente de las Subsecretarías, siendo que las competencias afines a las mismas serán las relacionadas con servicios comunes, y aquellos vinculados con producción normativa, asistencia jurídica y publicaciones, esto de acuerdo con el artículo 17, de la Ley 6/1997 (LOFAGE).

Mientras que en el artículo 65 de la Ley 40/2015 (LRJSP), la disposición no presenta un cambio en lo relativo a este órgano, conservando la esencia de lo la Ley 6/1997 (LOFAGE).

Las direcciones generales, de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 6/1997 (LOFAGE), menciona que las atribuciones a las direcciones generales entre las que destacan las siguientes:

- ✚ Proponer proyectos para el cumplimiento de sus objetivos.
- ✚ Impulsar y supervisar las actividades que forman parte de la gestión ordinaria del órgano directivo.

Por su parte la Ley 40/2015 (LRJSP), en su artículo 66, nos habla que las direcciones generales, son las encargadas de la gestión de áreas del ministerio, al igual que en el ordenamiento previsto en la Ley 6/1997 (LOFAGE), las atribuciones que se confieren a este órgano, siguen siendo las mismas.

4.1.1.2.2.3. SUBDIRECTORES GENERALES

El ultimo órgano que conforma la organización directiva son los subdirecciones generales, las cuales de conformidad con el artículo 19 de la Ley 6/1997 (LOFAGE), serán responsables de los proyectos que les sean asignado, así como también de la asignación ordinaria de la misma.

Por su parte en el artículo 67 de la Ley 40/2015 (LRJSP), no presenta ningún cambio sustancial que afecte a este órgano, conservando las atribuciones que fueron otorgadas en la Ley 6/1997 (LOFAGE).

4.1.1.2.3. ADMINISTRACIÓN TERRITORIAL

4.1.1.2.3.1. COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Teniendo su reconocimiento en el artículo 2 de la Constitución Española de 1978 que menciona lo siguiente:

«Artículo 2: La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas»

A su vez, el ordenamiento máximo de la legislación española en su artículo 143, nos define que las comunidades autónomas son los territorios que comparten características históricas, culturales, económicas comunes y siendo que estas podrán acceder a su autogobierno y constituirse como comunidades autónomas.

En la actualidad existen 17 comunidades y dos ciudades autónomas las cuales son:

- Andalucía
- Aragón
- Principado de Asturias
- Illes Balears
- Canarias
- Cantabria
- Castilla y León
- Castilla-La Mancha
- Cataluña
- Comunitat Valenciana
- Extremadura
- Galicia
- Comunidad de Madrid
- Región de Murcia
- Comunidad Foral de Navarra
- País Vasco
- La Rioja
- Ciudad Autónoma de Ceuta
- Ciudad Autónoma de Melilla

Derivado de esto, las comunidades autónomas a través de sus estatutos, se definen de la siguiente manera, para esto, se tomará como base el Estatuto de la Comunidad Autónoma de Andalucía. {Junta, 1981, Estatuto}

Dicho ordenamiento en su artículo 1, nos habla de que Andalucía se constituye como nación histórica y haciendo uso del derecho de auto-gobierno, es constituida dentro del marco de la unidad de la nación española.

El Estatuto promueve como valores principales la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo, para todos los andaluces, en un marco que promueva la igualdad y solidaridad con las demás comunidades autónomas.

4.1.1.2.3.2. ENTIDADES LOCALES

Dentro de la organización de una comunidad autónoma pueden existir diversas entidades territoriales, la Comunidad de Andalucía no es la excepción y en el artículo 89 de su Estatuto de Autonomía, menciona que esta se encuentra conformada por: Municipios, provincias y otras entidades que pueden ser creadas, para efectos de este trabajo solo se hablará de las dos primeras entidades territoriales. {Junta, 1981, Estatuto}

4.1.1.2.3.3. MUNICIPIOS

La base de esta unidad territorial se encuentra en el art. 140 de la Constitución, que menciona lo siguiente:

«La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozaran de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la ley. Los Alcaldes serán elegidos por los Concejales o por los vecinos. La ley regulará las condiciones en las que proceda el régimen del concejo abierto»{Jefatura, 1978, Constitución Española}

La definición se encuentra en el artículo 91 del estatuto de Andalucía, y el cual menciona que el municipio es la entidad básica de la comunidad autónoma, que cuenta con personalidad jurídica propia y plena autonomía, así mismo su representación, gobierno y administración corresponden a los ayuntamientos.

Así mismo cuentan con disposición de plena capacidad de auto-organización dentro de las disposiciones generales establecidas en la ley de la materia.

4.1.1.2.3.4. PROVINCIAS

La provincia por su parte, es aquella entidad local que cuenta con personalidad jurídica propia, esto determinado a partir de la agrupación de diversos municipios.

El gobierno y la administración corresponden a la Diputación, siendo que este es el órgano representativo de la misma, esto se encuentra en el artículo 96 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Andalucía. {Junta, 1981, Estatuto}

4.1.1.2.4. ORGANISMOS PÚBLICOS

De acuerdo con la (LOFAGE) en su artículo 41, estos se vinculan con la Administración General del Estado, para la realización de diversas actividades y que de esta manera la organización y desarrollo de manera descentralizada, se encuentre justificada.

Estos son organismos dependientes o que se encuentran vinculados con la Administración General del Estado, o bien a través de otro organismo público, esto de acuerdo con el artículo 88 de la Ley 40/2015 de 1 de octubre (LRJSP).

A su vez estos tienen personalidad jurídica diferenciada, patrimonio y tesorería propia, así como gestión en su autonomía.

4.1.1.2.4.1. SOCIEDADES MERCANTILES ESTATALES

Este tipo de sociedad se encuentra definida en el artículo 111 de la Ley 40/2015 (LRJSP), y cuya definición es la siguiente: Es aquella sociedad mercantil sobre la cual se ejerce control estatal, ya sea porque la participación en su capital social de la Administración General del Estado, se integra por el sector público institucional estatal, en las que también se incluyen sociedades mercantiles estatales, sea superior a un 50 por ciento. O bien porque dicha sociedad, se encuentre en el supuesto previsto el artículo 4 de la Ley 24/1988

Estas sociedades se registrarán, bajo los preceptos de la Ley 33/2003, de patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP), excepto en las materias correspondientes a presupuestos, contabilidad, del personal, de control económico-financiero y de contratación, para la creación de una sociedad de este tipo es necesario la propuesta de los estatutos que deberán ser cumplidos por la administración de la misma, así como también un plan de actuación para la misma.

4.1.1.2.4.2. AGENCIAS ESTATALES

Este tipo de organismo público, se encuentra regulado por la Ley 28/2006, de Agencias estatales para la mejora de servicios públicos (LAE), que en su artículo 2, nos define que

son agencias estatales, aquellas entidades de derecho público, que cuentan con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía en su gestión.

A su vez se encuentran dotadas de mecanismos de autonomía funcional, responsabilidad por la gestión y control de resultados.

Con la reforma en materia de estructura y funcionamiento del sector público, el ordenamiento legal antes citado, quedará derogado a partir del 2 de octubre de 2016.

4.1.1.2.4.3. FUNDACIONES

Este tipo de organismo público será reconocido como tal, siempre y cuando cumpla con los siguientes requisitos, mismos que son marcados por el artículo 128 de la Ley 40/2015 (LRJSP), y que son los siguientes:

Son entidades constituidas de manera inicial, por la Administración General del Estado, o cualquier otro integrante del sector público.

El patrimonio de estos debe ser superior a un 50 por ciento y el mismo deber ser aportado por sujetos del sector público institucional estatal con carácter permanente.

Los fines generales de la misma, no buscarán en lucro en ningún momento, sin importar si el servicio que prestan es gratuito o requiere de una contraprestación. {Jefatura, 2015, Régimen Jurídico del Sector Público}

El artículo 130, de la Ley 40/2015 de 1 de octubre (LRJSP), nos habla de que las fundaciones se encuentran regidas por la Ley 50/2002 Fundaciones (LF), en la cual se hace énfasis en la elaboración de cuentas relativas a la explotación y capital.

Las fundaciones del sector público estatal, estarán obligadas a aplicar en lo relativo al régimen presupuestario lo establecido en la Ley 47/2003, General Presupuestaria (LGP) sin perjudicar las competencias del tribunal de cuentas y estarán sometidas al control por parte de la Intervención General de la Administración del Estado.

4.2. ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Ahora bien como parte fundamental para la realización de este trabajo, es necesario conocer la manera en que se encuentra estructurado el sistema tributario español, para de esta manera

4.2.1. PRINCIPALES CONCEPTOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Para comenzar a hablar del sistema tributario español, es necesario conocer algunas de las figuras que intervienen en el mismo, para de esta manera comprender los puntos a desarrollar en el presente trabajo,

Al hacer referencia a los entes públicos y la conformación de un sistema tributario, es necesario conocer de primera instancia, las razones que han derivado en la existencia del mismo, es por ello, que en opinión de (Esesverri Martínez, 2014), nos habla la actividad financiera del estado español, y que para que los entes públicos, puedan proporcionar servicios para la satisfacción de necesidades colectivas como: defensa nacional, seguridad pública, entre otras, estos, deben hacer frente a los costos que se generan por la prestación de dichos servicios y que primeramente se necesita de la obtención de los recursos (Ingresos Públicos) para a continuación llevar a cabo la prestación de dichos servicios (Gasto Publico).

La importancia que adquiere la actividad financiera de un ente público, logrando que esta sea consagrada en la Constitución Española, en su artículo 1°. Es común que dentro de las ciencias jurídicas, el estudio de la actividad financiera de un ente público, sea realizado por la rama del derecho conocida como derecho financiero, que se encuentra integrado por el conjunto de normas que regulan los aspectos que constituyen la hacienda pública, (Conocido como el aspecto estático), así como las funciones y procedimientos administrativos, a través de los cuales, la Hacienda Pública, realiza sus gestiones (aspecto dinámico).

Es importante señalar que la **Hacienda Pública** tiene diversas acepciones, y de acuerdo con la opinión de (Martínez Lago, 2011), estas son: *Subjetiva, Objetiva y funcional*.

La acepción *subjetiva* nos señala que es aquella organización o aparato administrativo de los entes públicos que llevan a cabo la actividad financiera de los mismos.

La *objetiva*, enuncia que es aquella masa patrimonial, y que se compone de un conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico y de titularidad pública.

La *funcional*, haciendo referencia a la actividad en la son incluidas la provisión y asignación de los recursos dinerarios precisos para sus necesidades y la garantía de su aplicación efectiva.

Una vez haciendo referencia al preámbulo relativo a la actividad financiera del estado, es necesario definir lo que es el sistema tributario, para lo cual, (Malvares Pascual, 2013), nos menciona que es el conjunto de tributos organizados de forma racional, siendo que para este, el principio de justicia tributaria es uno de los pilares que rigen al mismo.

Mientras que en opinión de Cazorla Prieto (2015), hace referencia que el sistema tributario es el conjunto de los tributos que son aplicables en el mismo, en el que cada uno constituye una pieza, siendo que para que esto funcione como un sistema debe de existir racionalización y coordinación, de tal manera, que las piezas sean medios al servicio para la realización de fines en concretos, los cuales pueden ser: política económica y de justicia.

4.2.2. FUNDAMENTOS LEGALES DE SU CONFORMACIÓN

La obligación por parte de los ciudadanos españoles a la contribución del gasto público, está fundamentada en el artículo 31 de la Constitución Española que dice:

<<Artículo 31:1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.>>

Ahora bien, hay que destacar que dentro del texto de la constitución, los principios que persiguen el sistema tributario son: igualdad, progresividad.

El sistema tributario actual (Malvares Pascual, 2013) hace mención que este, se divide en dos grandes ramas de operación: sistema tributario autonómico y sistema tributario local, el primero de estos, los tributos se recaudan mediante normativa propia; y en el segundo, la Ley de (LOFCA), fundamenta un mecanismo para recaudar la mayor parte de los tributos, por parte del Estado, permitiendo de esta manera la participación de las comunidades autónomas.

Respecto al último punto desarrollado, el sistema tributario en las comunidades autónomas como bien lo menciona el artículo 157 apartado 2 de la Constitución Española, el cual limita que las mismas, opten por medidas tributarias que se encuentren fuera de su territorio o aquellas que logren un obstáculo para la circulación de bienes o servicios de manera libre.

Es por ello que la Ley Orgánica de 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LFCA), regula la autonomía tributaria de las mismas y a su vez, se convierte en un elemento central del sistema.

Siendo que para la realización de la actividad financiera de las comunidades autónomas, se ejercerán los siguientes principios, mismos que se encuentran regulados en el artículo 2 del mencionado ordenamiento:

El sistema de ingresos de las comunidades autónomas, debe establecerse de manera que no implique, privilegios económicos o sociales, además de no suponer barreras fiscales en el territorio español.

La garantía del equilibrio económico, corresponde al Estado, siendo el encargado de aportar las medidas oportunas que estén encaminadas a conseguir la estabilidad económica interna y externa, estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera.

La garantía de un nivel de base equivalente de financiamiento de los servicios públicos fundamentales.

La responsabilidad de manera conjunta de las Comunidades Autónomas y el Estado en materia de ingresos y gastos públicos.

La lealtad institucional, que será la que determine de manera positiva o negativa, las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de tributación o la adopción de medidas en las que se verán involucrados ya sea las comunidades autónomas o el Estado.

Esta ley desde su entrada en vigor prevenía la creación de un sistema de cesión de impuestos, pero tras diversos acontecimientos en materia económica, los modelos de los sistemas tributarios de acuerdo con (Pérez Royo, 2015), son las siguientes:

Modelo de 1980

La LOFCA, contempla la siguiente cesión de los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre el Patrimonio
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto Sobre el Lujo
- Tributos sobre el Juego.

En este modelo, se identifica la nula participación de las Comunidades Autónomas sobre la recaudación de tributos, lo cual tienen como consecuencia una nueva modificación que se verá plasmada en el año de 1996.

Modelo de 1996

Se presenta una modificación en la configuración de la cesión de los impuestos, siendo su cesión de manera total, además de que se agrega el IRPF, siendo que su cesión es de un 33%, las cesiones antes mencionadas, no se limitan a las cuantías, sino que también permite la atribución de competencias normativas, en el caso de las competencias de gestión, estas seguirán siendo realizadas por la delegación del Estado, exceptuando el caso del IRPF, en cual la cesión de competencias de gestión, la seguía realizando la Agencia Tributaria Estatal.(2015)

Modelo de 2001

En este modelo, las diversas modificaciones la LOFCA, aprobadas por las cámaras del parlamento quedando de la siguiente manera:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo un carácter parcial, el límite máximo del mismo es de un 33 %.
 - Impuesto sobre patrimonio
 - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
 - Los Tributos sobre el Juego.
 - Impuesto sobre Ventas Minoristas, relativo a determinados Hidrocarburos.
 - Impuesto sobre el Valor Añadido, de carácter parcial, siendo su límite de un 35%.
 - Impuestos Especiales de Fabricación, con límite máximo de 40%.
 - Impuesto sobre la Electricidad.

Modelo de 2009

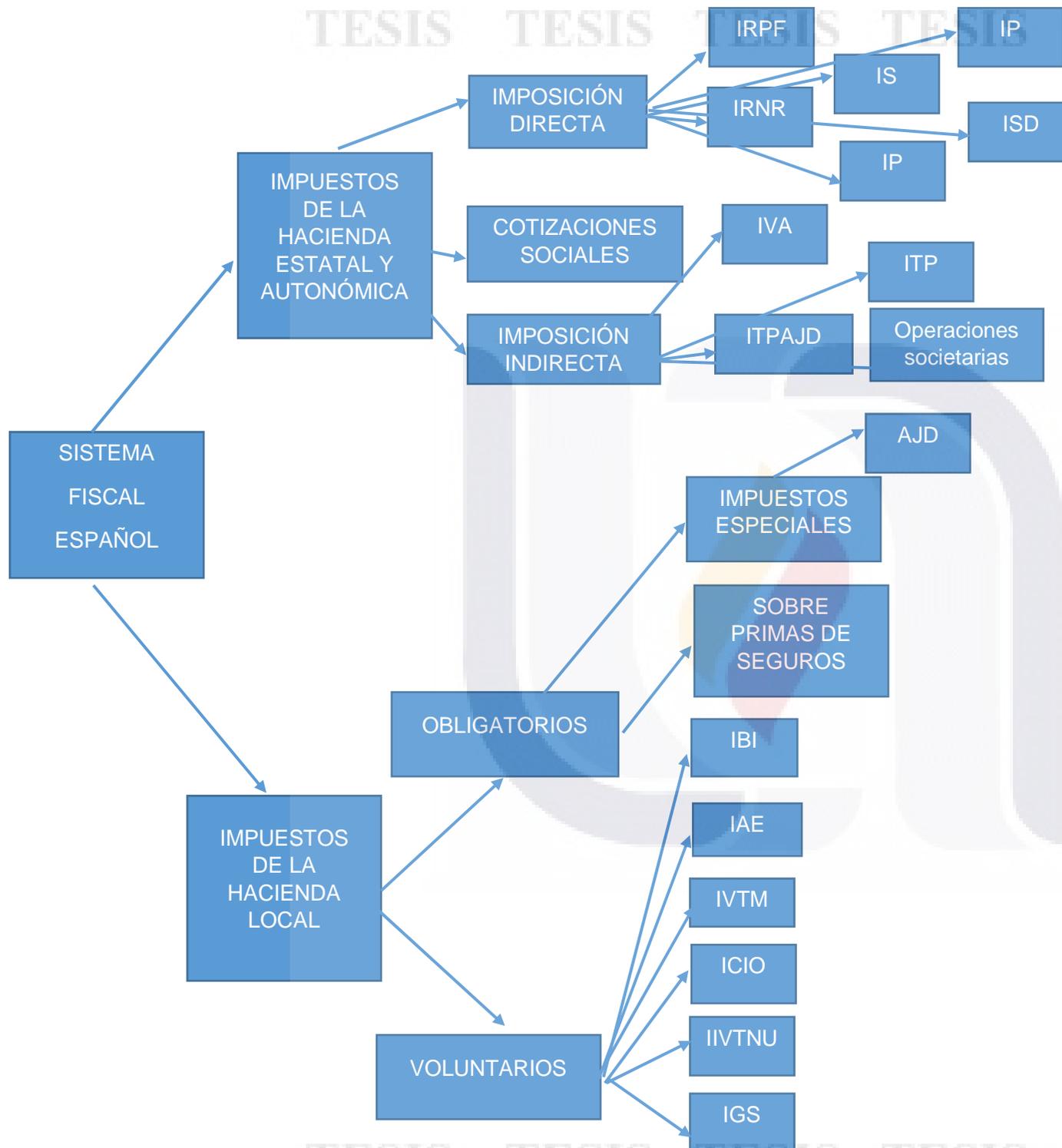
Se produce una nueva reforma, relativa al sistema de financiación, la reforma en cuanto a los impuestos es la siguiente:

Los Impuestos de Sociedades y el de la Renta de los no Residentes queda fuera del ámbito de la cesión parcial o total.

Quedan fueran el IVA y el Impuestos Especiales de Fabricación, en relación de la cesión de las competencias a un nivel inferior del estado.

En la actualidad es sistema tributario español se conforma de la siguiente manera:

Figura 2 Conformación del Sistema Tributario Español



FUENTE: Poveda Blanco, (2014)

4.3. ÓRGANOS DE CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

Dentro de las tareas del Estado Español, la fiscalización de cuentas y gestión del mismo, ha logrado la creación de un órgano que sea el encargado de llevar esta tarea a cabo, es por ello que con la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de cuentas (LOTC), nace este organismo, a su vez, existen dentro de este tipo de organismos, aquellos que son externos, que serán analizados posteriormente.

4.3.1. TRIBUNAL DE CUENTAS

De acuerdo con el artículo 1º de la Ley 2/1982, (LOTC), es el órgano superior de fiscalización de las cuentas pertenecientes al estado y a su vez de la gestión económica del mismo, siendo único en su orden, no perjudica la jurisdicción de los órganos fiscalizadores de las comunidades autónomas, la dependencia del mismo, es directamente de las Cortes Generales.

Las funciones que le corresponden a este órgano, son las siguientes encontrándose marcadas en el artículo 2º de la Ley 2/1982, (LOTC):

<<Artículo 2º: Son funciones propias del Tribunal de Cuentas:

La Fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económica-financiera del sector público.

El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. >>

Además, la competencia de este órgano para todo lo que se encuentre relacionado con el gobierno y al régimen interior del mismo, y a si mismo del personal a su cargo, teniendo la facultad para emitir reglamentos relativos a su funcionamiento, al personal a su cargo; así como también emitir reglamentos, relacionados con el desarrollo, aplicación y ejecución de la Ley de Funcionamiento.

Todos estos reglamentos, deberán publicarse en el Boletín Oficial del Estado, contando con autorización de su presidente, a su vez aprobados por el Pleno, todo esto de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 2/1982 de, (LOTC). {Jefatura, 1982, Tribunal de Cuentas}

4.3.1.1. CONFORMACIÓN

El Tribunal de cuentas se encuentra integrado de la siguiente manera, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley 2/1982, (LOTG):

- El Presidente
- El Pleno
- La comisión de Gobierno
- La Sección de Fiscalización
- La Sección de Enjuiciamiento
- Los Consejeros de Cuentas
- La Fiscalía
- La Secretaria General.

4.3.1.2. ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

Estos organismos tienen atribuido, el control externo relacionado con la gestión económica-financiera del sector público de las comunidades autónomas, en la actualidad las comunidades que cuentan con un órgano de control externo son las siguientes:

- Comunidad Valenciana
- Canarias
- Madrid
- Castilla y León
- Illes Balears
- Asturias
- Castilla la Mancha
- Andalucía
- Cataluña
- Galicia
- Aragón
- País Vasco
- Navarra

Pero sin embargo, estos organismos de acuerdo con el artículo 29 de la Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC), menciona, que los mismos, deberán colaborar con el Tribunal de Cuentas, mediante criterios y técnicas que permitan facilitar la fiscalización, y estos garanticen mayor eficacia en sus resultados y evitar duplicar en las actividades de fiscalización.

Otra de las actividades que tienen que rendir estos organismos ante el Tribunal de Cuentas, los resultados relacionados con el examen, comprobación y censura de las cuentas pertenecientes a todo el sector público autonómico, también se incluyen los Informes o Memorias de las que cuentas que los integren; a su vez, será necesario los Informes, Memorias, Mociones o Notas en las que se verá concretado el análisis de la gestión económico-financiera del sector público.

El Tribunal de Cuentas, podrá solicitar a estos organismos, prácticas de fiscalización, cuando estas estén referidas al sector público autonómico como al estatal.

En la comunidad Autónoma de Andalucía, el órgano de control externo es la Cámara de Cuentas de Andalucía, de acuerdo con el artículo 130 del Estatuto de Autonomía para Andalucía, el mismo a su vez depende de manera orgánica del Parlamento de Andalucía, para su funcionamiento, organización y funciones se realizará mediante legislación.

Las funciones que se atribuyen a esta Cámara de Cuentas, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 1/1988 de la Cámara de Cuentas de Andalucía (LCCA), son las siguientes:

- Regular cuanto afecta al gobierno, organización y al personal que tiene bajo su servicio, la determinación de la estructura orgánica del personal a su servicio, sin perjudicar las normas generales que puedan ser de su aplicación.
- Elaborar sus proyectos de presupuesto, que será integrado en el general de la comunidad, en la Sección Independiente, siendo que este será sometido a aprobación del Parlamento de la Comunidad

Mientras que las facultades que podrá ejercer de manera independiente de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 1/1988, (LCCA), son las que se enlistan a continuación:

- Fiscalizar la actividad económico-financiera de Andalucía, cumpliendo de manera legal y eficiente, de los actos que den lugar al reconocimiento de derechos y

obligaciones de carácter económico, así como de los ingresos y pagos que se deriven.

- Fiscalizar el grado de cumplimiento de los objetivos que son propuestos en los programas presupuestarios y en las memorias de las subvenciones, créditos, avales y otros.
- Asesorar al Parlamento en materia propia de sus competencias.
- Fiscalizar los contratos administrativos celebrados por los componentes del sector público.

La conformación de la Cámara de Cuentas de Andalucía de acuerdo con el artículo de la Ley 1/1988, (LCCA), es la siguiente:

- Pleno
- Comisión de Gobierno
- Presidencia
- Vicepresidencia
- Consejeros
- Secretaria General. {Junta, 1988, Cámara de Cuentas de Andalucía}

4.4. ESTRUCTURA DE LA HACIENDA PÚBLICA

Ahora bien, es importante conocer cómo se encuentra estructurada la hacienda pública española.

4.4.1. INGRESOS PÚBLICOS

Tomando como base la opinión de (Calvo Ortega, 2015), señala que los ingresos públicos, todas aquellas cantidades percibidas por el Estado y los demás entes públicos, cuyo objetivo primordial es financiar los gastos públicos.

Dentro de esta definición es necesario precisar los elementos que la componen.

- i. El ingreso público es siempre una *suma de dinero***

Derivado de esto, los siguientes conceptos no son ingresos públicos:

Las prestaciones en las que los entes públicos son acreedores.

Los bienes adquiridos mediante expropiación forzosa o confiscación.

ii. Percibida por un ente público

Esta menciona que los ingresos obtenidos, sean propiedad del Gobierno.

iii. Tiene como objetivo esencial financiar el gasto público.

La justificación de estos, es básicamente, la necesidad de financiación de los gastos públicos, que se ha asociado con la actividad financiera al servicio de la Administración.

4.4.1.1. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

En la opinión de (Esesverri Martínez, 2014), menciona que los ingresos públicos se pueden clasificar de la siguiente manera:

a) Ingresos de Derecho público e ingresos públicos de Derecho privado

Esta clasificación es la más importante desde el punto de vista jurídico y se encuentran plasmados en los artículos 5.2 y 19.1 de la Ley 47/2003 (LGP).

En el artículo 5.2, de la Ley 47/2003 (LGP), señala que los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada.

<<Son derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas. >>

Mientras que el artículo 19.1 del ya mencionado ordenamiento, estipula lo siguiente:

<<La efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado. >>

b) Ingresos tributarios, crediticios y patrimoniales.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Tomando como base la fuente o el instituto jurídico de la procedencia de los ingresos públicos, estos se clasifican en tributarios (los que proceden de los tributos), crediticios (aquellos que proceden de las operaciones de crédito) y patrimoniales (proceden de la explotación o enajenación de los bienes patrimoniales de los entes públicos).

c) Ingresos estatales, autonómicos y locales

Esta clasificación atiende al Ente Público que percibe el ingreso, es necesario realizar distinción entre ingresos públicos del Estado, ingresos públicos de las Comunidades Autónomas e ingresos públicos de las Corporaciones Locales.

d) Ingresos ordinarios y extraordinarios

Esta clasificación atiende a que los ingresos, pueden percibirse de manera regular, estos son los ingresos ordinarios.

Mientras que los extraordinarios, son aquellos que se perciben de manera excepcional, y estos pueden recibirse en un futuro o dejar de percibirse.

e) Ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios

Esta clasificación atiende a que los ingresos que figuren dentro del presupuesto respectivo del Ente Público, son los ingresos presupuestarios; por otra parte los ingresos extrapresupuestarios, son los que no figuran dentro del presupuesto respectivo.

4.4.2. GASTO PÚBLICO

En este apartado se hará mención del gasto público, como al igual que los ingresos públicos, constituyen parte fundamental de la Hacienda Pública del Gobierno Español.

4.4.2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

El gasto público debe cumplir con ciertos principios para que sea catalogado dentro de dicha categoría, los más importantes se localizan dentro de la Constitución Española (CE), estos principios son los siguientes:

- a) Principio de Competencia: Este se encuentra plasmado en el artículo 66.2 de la CE, y establece que:**

<<Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución. >>

Claramente se puede realizar un análisis que este principio limita únicamente a las Cortes Generales, como el órgano facultado para la aprobación de los Presupuestos del Estado.

b) Principio de Unidad: La base de este principio se encuentra en el artículo 134.2 de la CE, y legisla lo siguiente:

<<Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. >>

En este principio se refleja que la integración de los Presupuestos del Estado, serán presentados de manera uniforme por los todos los órganos que integran el Sector Público Español.

c) Principio de Universalidad: Al igual que el principio de Competencia, su base constitucional se encuentra en el artículo 134.2 de la CE, que señala lo siguiente:

<<Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. >>

En este principio atiende a la necesidad de que los Presupuestos son presentados y aprobado de manera única, la composición de los mismos no hace ninguna distinción entre los rubros pertenecientes a los órganos que los integran.

d) Principio de Especialidad: De la misma manera que el principio de Universalidad, se encuentra en el artículo 66.2 de la CE.

<<Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución. >>

Este principio, nos aclara que las Cortes Generales, ejercen las facultades respectivas de manera especial, respecto del tema en la que se involucra a los Presupuestos Generales del Estado.

4.4.2.2. PRINCIPIOS LEGALES

Los principios que se encuentran la legislación, no difieren de los que señala la CE, de acuerdo con la opinión de (Menendez Moreno, 2015) y se encuentran plasmados en la Ley 47/2003, (LGP).

a) Principio de Competencia: Este principio no se encuentra en alguna Ley Expresa y se remite a la CE, agregando dos artículos en los que se puede encontrar.

<<Artículo 133 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

Artículo 134 1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación. >>

La explicación a este principio es que los órganos del Sector Público Español, haciendo uso de sus facultades, las obligaciones que pueden adquirir, únicamente serán de acuerdo con las leyes que los correspondan.

b) Principio de Unidad: La base encontrada en la Legislación mencionada, remite al artículo 31.1 que enuncia lo siguiente:

<<Artículo 31. Asignación presupuestaria y objetivos.

1. *Los Presupuestos Generales del Estado se adecuarán a los escenarios presupuestarios plurianuales y atenderán a la consecución de los objetivos que se hayan establecido en los programas plurianuales de los distintos departamentos ministeriales, con sujeción, en todo caso, a las restricciones que en orden al cumplimiento de los objetivos de política económica determine el Gobierno para el ejercicio a que se refieran. >>*

Este principio atiende a la necesidad de que los Presupuestos Generales del Estado, se ven modificados de acuerdo con los escenarios que se tienen programados y que estos se desarrollen de manera conjunta con los objetivos del Sector Público Español.

c) Principio de Universalidad:

<<Artículo 27. Principios y reglas de gestión presupuestaria

4. Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, sin que puedan atenderse obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la ley lo autorice de modo expreso.

Se exceptúan de la anterior disposición las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por el tribunal o autoridad competentes y las previstas en la normativa reguladora de dichos ingresos, el reembolso del coste de las garantías aportadas por los administrados para obtener la suspensión cautelar del pago de los ingresos presupuestarios, en cuanto adquiera firmeza la declaración de su improcedencia, y las participaciones en la recaudación de los tributos cuando así esté previsto legalmente.

Los importes por impagados, retrocesiones o reintegros de pagos indebidos de prestaciones económicas del Sistema de la Seguridad Social y los correspondientes a los reintegros de transferencias corrientes efectuadas entre entidades del Sistema de la Seguridad Social se imputarán al presupuesto de gastos corrientes en el ejercicio en que se reintegren, como minoración de las obligaciones satisfechas en cualquier caso.

A los efectos de este apartado se entenderá por importe íntegro el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que sean procedentes. >>

Este principio atenderá la necesidad de que el presupuesto recoge la totalidad de los ingresos y gastos del Estado.

d) Principio de Especialidad:

<<Artículo 27. Principios y reglas de gestión presupuestaria.

2. Los créditos presupuestarios de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones realizadas conforme a esta ley.

El carácter limitativo y vinculante de dichos créditos será el correspondiente al nivel de especificación con que aparezcan en aquéllos. >>

Este principio establece que en la ejecución del presupuesto, los recursos asignados exactamente a los objetivos y finalidades que son aprobados.

4.4.2.3. FORMAS DEL PRESUPUESTO

Existen diversos tipos de presupuestos, de acuerdo con (Menendez Moreno, 2015), nos señala que la diversas formas de clasificar los presupuestos son las siguientes:

1. **Ámbito subjetivo:** Esta clasificación se realiza para diferenciar a los organismos institucionales en tres grandes bloques y son: El Presupuesto del Estado¹ y Presupuestos de los Organismos autónomos y el Sector Publico Administrativo.
Sector Publico no Administrativo: Dentro de esta se clasifican los presupuestos de la siguiente manera: Presupuestos de la Fundaciones Estatales, Presupuestos de los Fondos carentes de personalidad jurídica, Presupuestos de las Entidades Públicas Empresariales, Presupuestos de las Sociedades Mercantiles Estatales y Presupuestos de Otras Entidades de Derecho Público.

2. **Ámbito Objetivo:** Este clasifica a los presupuestos en los siguientes bloques: **Presupuestos Administrativos** y **Presupuestos de explotación y de capital**. La primera clasificación tiene como característica es que los presupuestos de este tipo son limitativos y vinculantes en relación con los gastos, y estimativos y no vinculantes en relación con los ingresos. Por otra parte el segundo bloque, los presupuestos de este tipo son de carácter estimativo y constituyen los estados financieros de los entes no integrados del Sector Público administrativo estatal. Este tipo de presupuestos detallan los recursos y dotaciones que corresponden a la sociedad o en el ente de que se trate.

4.4.2.4. CICLO PRESUPUESTARIO

Para la elaboración del presupuesto es necesario el seguimiento del Calendario Presupuestario Español el cual se detalla en la siguiente tabla:

Tabla 11: Calendario para la Elaboración de los Presupuestos Generales del Estado.

Calendario Presupuestario Español			
Semestre Europeo		Otoño Europeo	
Recomendaciones de la UE	Informe de situación de la economía	Proyecto de PGE	Aprobación (Ley PGE)
Marzo – Mayo	Julio – Septiembre		Diciembre
	Octubre – Noviembre		
Programa de Estabilidad			
Orden elaboración Presupuesto			

Fuente: (Menendez Moreno, 2015)

Dentro de la Ley 47/2003, se fundamenta la manera en cómo se deben elaborar, aprobar, ejecutar los Presupuestos.

En el artículo 36 de la mencionada Legislación, nos enmarca el procedimiento de elaboración del Presupuesto y el cual es el siguiente

1. Se tendrá que atender la fijación anual del límite del gasto no financiero que deberá ser respetada y será efectuada de acuerdo con la extensión y forma prevista de

acuerdo con el artículo 30 de la Ley 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

2. El procedimiento para la elaboración será dictado por el Ministerio de Hacienda y tendrá que seguir las siguientes normas:
 - a. Las directrices para la distribución del Gasto, se determinarán por el Ministerio de Hacienda.
 - b. Los Ministerios y demás órganos que contengan dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado, remitirán al Ministerio de Hacienda sus propuestas, en las que se deberán ajustar las directrices que se hayan establecido.
 - c. Las propuestas para los presupuestos de gastos, en cada programa se acompañaran, de sus objetivos anuales, de conformidad con el programa plurianual.
3. El presupuesto de ingresos correspondiente a la Administración General del Estado será elaborado por el Ministerio de Hacienda, de manera que sea ajustado a la distribución de recursos de la programación plurianual.
4. Las propuestas y demás documentación que sea necesaria para la elaboración del Presupuesto se formulará y tramitará sirviéndose de los medios informáticos que establezca el Ministerio de Hacienda.

4.4.2.5. CONTROL DEL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA

Ahora bien dentro de las diversas tareas que se tienen con los recursos que se destinaran al gasto público, es importante señalar que el control del gasto público es un tema de gran relevancia, ya que a través de los años, los diversos encargados de llevar a cabo esta tarea y los diversos procesos que conlleva consigo, logran que este sea uno de los trabajos que lleven más tiempo para ser presentado a la sociedad.

Como lo señala (Casado Robledo, 2014), en su artículo nos menciona la intervención que tienen organismos como la Intervención General de la Administración y el Tribunal de cuentas y como la influencia de estos organismos en las decisiones que las Cortes Generales tomarán, para la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado.

Un caso que se debe destacar, es el fracaso que tuvieron las Instituciones Presupuestarias en las Entidades Locales, como lo explica (Bellod Redondo, 2014), en el cual nos expone que a consecuencia de la crisis española que en el año 2007, comenzó con un cambio en

el ciclo económico, esto se vio reflejado en una falta de liquidez extrema que provocó demoras en el pago a los acreedores del Gobierno Español

Aunque estas instituciones durante el periodo de 1999 – 2007, se vieron beneficiadas por la afluencia de recursos procedentes de la actividad inmobiliaria; pero en el año de 2009 se produce una serie de iniciativas orientadas a la inyección de liquidez sin tomar en cuenta diversas reglas presupuestarias.

En la opinión de (Millán Santajuana, 2014), nos menciona que una manera de controlar el gasto que lleve consigo financiación es a través del seguimiento contable para de esta forma verificar el destino de la financiación.

Los gastos con financiación afectada es un claro ejemplo, en el cual su control adquiere mayor relevancia desde el momento en que muchos de los gastos con financiación afectada se pueden deducir del gasto al realizar la verificación el cumplimiento de la regla del gasto.

Es importante una mejora en los sistemas contables de las administraciones para lograr un control más eficaz de los gastos con financiación afectada.

Un aspecto que es importante señalar que dentro de las acciones de control, es el recurrente hincapié de hacer uso de las herramientas administrativas, como parte fundamental para la creación de procesos de control óptimos.

Este caso es expuesto por (Miaja Miguel et al., 2014), en el cual la planificación debe ser desarrollada de manera óptima, es decir, con la aplicación del principio de eficiencia, cuando se trate de casos en los que las administraciones cuenten con recursos limitados. Debido a esto los organismos de fiscalización establecen planes de actuación que les permitan concretar su actividad, y enfatizar estos planes en aquellos ámbitos en los que existe un mayor riesgo de que se produzcan incumplimientos en la normativa aplicable.

Siendo que el plan de actuación que propone consta de los siguientes elementos:

1. **Evaluación de riesgos:** Es la herramienta que permite concentrar los trabajos de control en las áreas en las que exista mayor riesgo de incumplimiento.
2. **Planificación plurianual:** Debe ser consistente con la realización con la realización de los planes anuales.
3. **Consideración del trabajo de control:** desde la perspectiva de estos planes anuales y plurianuales, de manera que cada órgano pueda emitir valoraciones sobre

la actuación general de una administración pública basada en un conjunto de actuaciones de control.

4.4.3. CONTABILIDAD PÚBLICA

Un aspecto que se debe destacar, dentro de la hacienda pública, es la conformación de la cuenta pública; que esta se encuentra conformada por la contabilidad pública, la regulación de la misma, hay que tomar en cuenta que existen dos grandes Planes Generales de Contabilidad (PGC), el primero que mencionamos es el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, Plan General de Contabilidad y el segundo es la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

En el PGC, es aplicable a las Sociedades cuyos fines sean mercantiles, para que con la aplicación de esta norma la información financiera presentada por las empresas, sea comparable.

Los elementos que componen al PGC, son los siguientes:

- 1. Marco Conceptual de la Contabilidad.**
- 2. Normas de Registro y Valoración.**
- 3. Cuentas Anuales**
- 4. Cuadro de Cuentas**
- 5. Definiciones y Relaciones Contables.**

4.4.3.1. CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Este PGCP, viene a sustituir al Plan General de Contabilidad Pública de 6 de mayo de 1994, una de las modificaciones más importantes que se agregaron a este plan fue la aplicación obligatoria por parte de las Administraciones Públicas estatales, a partir del año de 1995-

Dentro de las novedades a destacar de este PGCP, es la elaboración e implementación de Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público, elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), y emitidas por la Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público (JNCISP), aunque no existe una obligatoriedad, los estados que son miembros a aplicar las NIC – SP, recomiendan su adopción, con la finalidad de lograr un proceso de armonización contable.

Los objetivos que se pretenden alcanzar con la implementación de este PGCP, se mencionan a continuación:

1. Adoptar el PGCP, para mejorar aquellos aspectos que son fundamentales para avanzar en el proceso de armonización contable.
2. La modernización en la legislación mercantil, que entre sus objetivos era la armonización contable, ya que anteriormente se había aprobado el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de Noviembre, Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad para la Pequeña y Mediana empresa, lo que de manera indirecta influyo en la modificación del PGCP.
3. Cumplir con las exigencias crecientes para la mejora de la información en el sector público, que han tenido la necesidad de incluir en las cuentas anuales información complementaria, siendo que por primera vez se incluyen información de costo por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

El PGCP, se compone de los siguientes apartados:

Primera parte: Marco Conceptual de la Contabilidad Pública, en este apartado se hace énfasis en los requisitos que debe incluir la información financiera presentada, y que esta debe representar la imagen fiel del organismo, así como los principios contables, siendo que los mismos son de carácter económico patrimonial.

Segunda parte: Normas de Reconocimiento y Valoración; estas normas son las que permiten llevar a cabo los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte.

Tercera parte: Cuentas Anuales; en esta sección se encuentra la regulación para la elaboración, presentación, y los documentos que se deben integrar, y los cuales son: Balance, Cuenta de Resultado Económico patrimonial, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo, Estado de Liquidación del Presupuesto y la Memoria, forman una unidad y serán redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad conforme a este PGCP.

Cuarta Parte: Cuadro de Cuentas; esta sección se encuentra conformada por las cuentas que deberán ser utilizadas para el procesamiento de la información financiera, es importante destacar que en este apartado, se incluye una breve explicación de los conceptos asimilables en cada una de estas.

Quinta Parte: Definiciones y Relaciones Contables; se incluyen las de los grupos, subgrupos, y cuentas previstas en la cuarta parte, mientras que las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin dejar de lado otros supuestos que pueden ser aplicables.

4.5. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

Un factor importante hoy en día, para cualquier ciudadano por parte de su gobierno, es la transparencia y rendición de cuentas, es por ello que el Estado Español ha contribuido con esta tarea, al aprobar la Ley 19/2013, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno (LTAIPBG), pero no solo con el hecho de aprobar una legislación signifique el hecho de que esta será llevada a cabo en tiempo y forma.

4.5.1. LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

Ahora bien de acuerdo con los preceptos señalado por la Ley 19/2013, (LTAIPBG), nos marca en su artículo 1, que el objetivo de la misma es: buscar ampliar y hacer refuerzos en cuanto a la transparencia relacionada con las actividades públicas y de esta manera establecer las directrices que el buen gobierno debe cumplir.

Por otra parte, los organismos que deben seguir con lo señalado en este ordenamiento, de acuerdo con el artículo 2, son:

- Administración General del Estado, Administración de las Comunidades autónomas, ciudades de Ceuta y Melilla, y todas aquellas que integran la administración local.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- Organismos autónomos, Agencias Estatales, entidades públicas empresariales y las entidades de derecho público, que tengan atribuciones de funciones

relacionadas con la regulación o supervisan de carácter externo sobre un determinado sector.

- Las corporaciones de Derecho Público, cuando se traten de actividades al Derecho Administrativo.
- Las Sociedades Mercantiles.
- Las fundaciones del sector público.

Sin embargo de acuerdo con la opinión de (Suarez Robledano, 2015), nos señala que dentro de diversas ramas del derecho como lo son: mercantil, administrativo y contable, el principio de rendición de cuentas, es trascendental ya que en diversos ordenamientos, se hace mención al mismo, algunos de estos ordenamientos son los siguientes:

Código Civil, en su artículo 1720, que establece lo siguiente:

<<Todo mandatario está obligado a dar cuenta de sus operaciones y a abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud del mandato, aun cuando lo recibido no se debiera al segundo. >>

Ahora bien, dentro de la legislación mercantil se fundamenta, dentro del artículo 34.1, señala lo siguiente:

<<Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal. >>

Se puede encontrar que la rendición de cuentas dentro de este ordenamiento, está señalada de manera forzosa mediante auditoría impuesta, esto dentro del artículo 40, y el cual estipula, las siguientes reglas:

<<Sin perjuicio de lo establecido en otras Leyes que obliguen a someter las cuentas anuales a la auditoría de una persona que tenga la condición legal de auditor de

cuentas, todo empresario vendrá obligado a someter una auditoria las cuentas anuales de su empresa, cuando así lo acuerde el Juzgado competente, incluso en vía de jurisdicción voluntaria, si acoge la petición fundada de quien acredite un interés legítimo. >>

Dentro de los aspectos más relevantes que se encuentran respecto la rendición de cuentas, es la acción de responsabilidad que las personas, organismos y organizaciones, tienen para cumplir de manera adecuada con sus funciones y está también se encuentra relacionada con las operaciones de: venta compra, custodia, procedimientos judiciales incoados y resultados obtenidos, créditos acordados o recibidos, dilaciones o plazos concedidos.

Mientras que del tema de los recursos públicos, la rendición de cuentas, se encuentra ligada a la producción del menoscabo de los fondos públicos, y bien que en la actualidad los ciudadanos, han tomado con gran relevancia ya que existen casos del despilfarro del dinero de los contribuyentes, y que tienen como consecuencias, acciones nefastas que no logran resarcir los daños causados, ya sea porque las decisiones que fueron tomadas, no representan la acción que es verdaderamente correcta.

La rendición de cuenta por parte de los órganos que integran el Gobierno de España, es una de las actividades más relevantes para los ciudadanos, siendo que el organismo encargado de realizar esta actividad es el Tribunal de Cuentas. En la Ley 2/1982 (LOTG), en su artículo 4, menciona la totalidad de los organismos que se encuentran sujetos a la rendición de cuentas.

Respecto al trabajo que realizan las Haciendas Locales, se tiene que considerar el artículo 201 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de Haciendas Locales (RDLHL), menciona que la sujeción al régimen de contabilidad pública tiene consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de cuentas.

Al hacer referencia al régimen de contabilidad pública, se hace referencia a que la contabilidad funciona como un instrumento para la rendición de cuentas, tal como lo menciona (Napoleón Burneo, 2014), que la concepción que tienen los ciudadanos de la rendición de cuentas de la administración pública tiene los siguientes efectos:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- a) La ciudadanía no conoce el grado de bienestar general que se obtiene de las contribuciones tributarias, porque el Estado no lo puede demostrar.
 - b) La ciudadanía no conoce la gestión de cada entidad pública ha sido o no exitosa, porque estas no están obligadas a informarlo.
 - c) El Sistema Nacional de Control no puede fiscalizar plenamente el desempeño de la función pública, lo que permite la ineficiencia, ineficacia y corrupción.
 - d) El Gobierno no cuenta con información fiable que permita enmendar rumbos para crear mayor bienestar general, que es la Misión del Estado.

La contabilidad en cualquier entidad, es la base de todo tipo de información, siendo que se ha sido sujeta a diversos cambios para lograr satisfacer las necesidades de información de múltiples sectores.

Uno de las alternativas propuestas por (Napoleón Burneo), es la utilización de sistemas de contabilidad de costos, lo cual permitirá a la administración pública informar con más detalle sobre la eficiencia en sus operaciones. Además de la implementación de un sistema de costos, el mismo autor hace mención de la creación e implementación de un sistema de contabilidad integrado, y que se conforme de lo siguiente: Sistema de Contabilidad Financiera, Sistema de Contabilidad Presupuestaria, Sistema de Contabilidad Analítica de Explotación o Costos y un Sistema de Contabilidad de Metas.

Una de las formas de gobierno que hace falta hacer mención es la de los municipios, siendo que estos en materia de transparencia, han trabajado para mejorar los estándares y la percepción que tienen los ciudadanos, respecto del gobierno de estos.

Es por ello que (Villa i Villa & Rodríguez Ramírez, 2013), hace referencia que los gobiernos de los municipios, son considerados como el primer de participación de los ciudadanos con el gobierno, pero además este nivel de gobierno se encuentra más vulnerable, en cuanto a aspectos de corrupción se refiere, ya que los políticos y gobernantes, acceden a las demandas de ciertos grupos de interés.

El estudio realizado por (Villa i Villa & Rodríguez Ramírez), demuestra que factores como gasto de capital y el nivel de endeudamiento juegan un papel importante para la rendición de cuentas, ya que dentro de los municipios que llevaron a cabo un alto nivel de inversiones, se mostraron más interesados en la divulgación de la información contable.

Otro de los factores que se pueden destacar, es el tamaño del municipio, el factor para medir el tamaño, fue la población, se mostró que los municipios que cuentan con poblaciones mayores, tienden a ser más transparentes que aquellos que cuentan con poblaciones menores, ya que los municipios grandes, cuentan con mayor cantidad de medios de difusión, personal calificado para la realización de los trabajos, esto en conjunto representa mayor competitividad, y la obligación de la rendición de cuentas en general, es realizada en tiempo y forma.

Ahora bien como ya se ha mencionado el tema de rendición de cuentas, como un factor importante para los ciudadanos españoles, el hecho de la rendición de cuentas y transparencia por parte del Gobierno Español, viene a formar parte de la responsabilidad que estos adquieren con la ciudadanía.

La responsabilidad de acuerdo con (Riera López, 2013), nos menciona que los OCEX a través de la redes sociales, están a dando a conocer a los ciudadanos los resultados de sus trabajos de gestión, en la actualidad se tienen que mencionar que estas plataformas (Facebook, Twitter, YouTube), constituyen los nuevos medios de comunicación, y es por ello que existen cuatro etapas de inmersión en las redes sociales que son utilizados por estos organismos y son las siguientes:

1. Red Social Dirigida: Esta se encuentra caracterizada por tener seguidores directos, ya sea en Twitter, Facebook (a través de las fan pages oficiales).
2. Red Social No Dirigida: Caracterizada por contar con participantes en eventos, coautores de un artículo científico.
3. Community Management + Feedback: El Community Management es aquella persona encargada de mantener, incrementar, y defender las relaciones de la organización en el ámbito digital, mientras que el Feedback, se podría establecer mediante blogs digitales entre los ciudadanos y las instituciones.
4. Brainstorming ciudadano: Este modelo, propone la incorporación ciudadana desde las etapas de planeación de trabajo, para que los mismos puedan externar sugerencias, preocupaciones, para que esta manera la retroalimentación, comience desde etapas muy tempranas.

Ahora bien si los órganos públicos no asumen con seriedad el papel que hoy en día tienen las redes sociales, como medios de comunicación, estos nunca podrán satisfacer las

necesidades de los ciudadanos en cuanto a transparencia y rendición de cuentas se refiere, ya que la adaptación a estos medios, permitirá un acercamiento a la ciudadanía.

Esta adaptación conlleva consigo un nuevo reto, ya que aumenta la carga de trabajo de estos órganos, pero si bien las nuevas generaciones son las que han inculcado en la sociedad el uso y aceptación de estos medios, corresponde a las mismas, el desarrollo de nuevos canales de comunicación, entre los órganos de gobierno y la ciudadanía.



5. CAPITULO 5 CASO PRÁCTICO CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN UNA INSTITUCIÓN PÚBLICA DE EDUCACIÓN SUPERIOR

5.1. ANTECEDENTES INSTITUCIONALES Y SITUACIÓN ACTUAL

Primeramente es necesario establecer si la IES es sujeto de las diversas obligaciones de la LGCG, por esta razón se tendrá que revisar dentro de la legislación orgánica de la institución es un organismo público, cabe aclarar que la IES que fue elegida para la realización de este caso práctico fue la Universidad Autónoma de Aguascalientes (UAA).

Dentro de la legislación, se fundamenta en el artículo 2, que menciona lo siguiente:

“La Universidad Autónoma de Aguascalientes funcionará como organismo público descentralizado del Estado con personalidad jurídica propia para adquirir y administrar bienes”.(H., 1997, Ley Orgánica de la Universidad Autónoma de Aguascalientes)

Por otra parte es necesario señalar que el objetivo de esta IES, se encuentra señalado en el artículo 3º, que señala lo siguiente:

“La Universidad Autónoma de Aguascalientes tiene por fines impartir la enseñanza media y superior en el Estado de Aguascalientes, realizar la investigación científica y humanística y extender los beneficios de la cultura a los diversos sectores de la población.

La enseñanza y la investigación se planearán y desarrollarán dando especial atención a la formación de profesionales e investigadores en las disciplinas científicas y culturales más relacionadas con el desarrollo socioeconómico, regional y nacional.

La educación que se imparta en la Universidad estará orientada al desarrollo integral de la personalidad y facultades del estudiante, fomentando en él, el amor a la patria y a la humanidad, y la conciencia de responsabilidad social.

La Universidad examinará todas las corrientes del pensamiento humano, los hechos históricos y las doctrinas sociales, con la rigurosa objetividad que corresponde a sus fines.

Los principios de libertad de cátedra y de libre investigación, normarán las actividades de la Universidad; la violación de estos principios en provecho de la propaganda política o religiosa, así como la comisión de actos contrarios al decoro de la Universidad y al respeto que entre sí se deben sus miembros, serán motivo de sanción de acuerdo con el Estatuto y reglamentos respectivos.” {H., 1997, Ley Orgánica de la Universidad Autónoma de Aguascalientes}

Así mismo para la realización de sus actividades la IES, gozara de libertad amplia para la organización de su gobierno, sin más limitaciones.

La IES, actualmente se encuentra integrada de la siguiente manera:

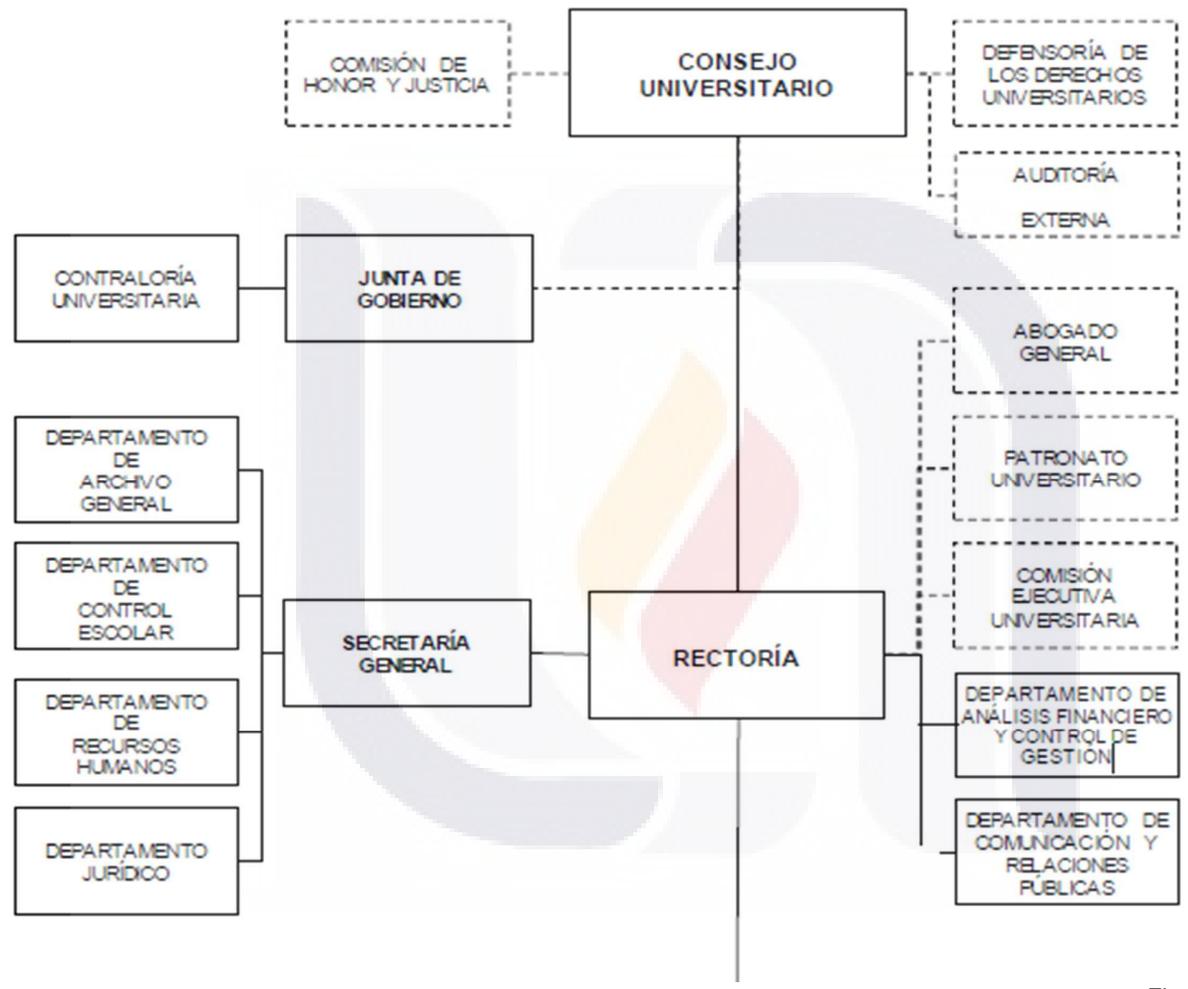
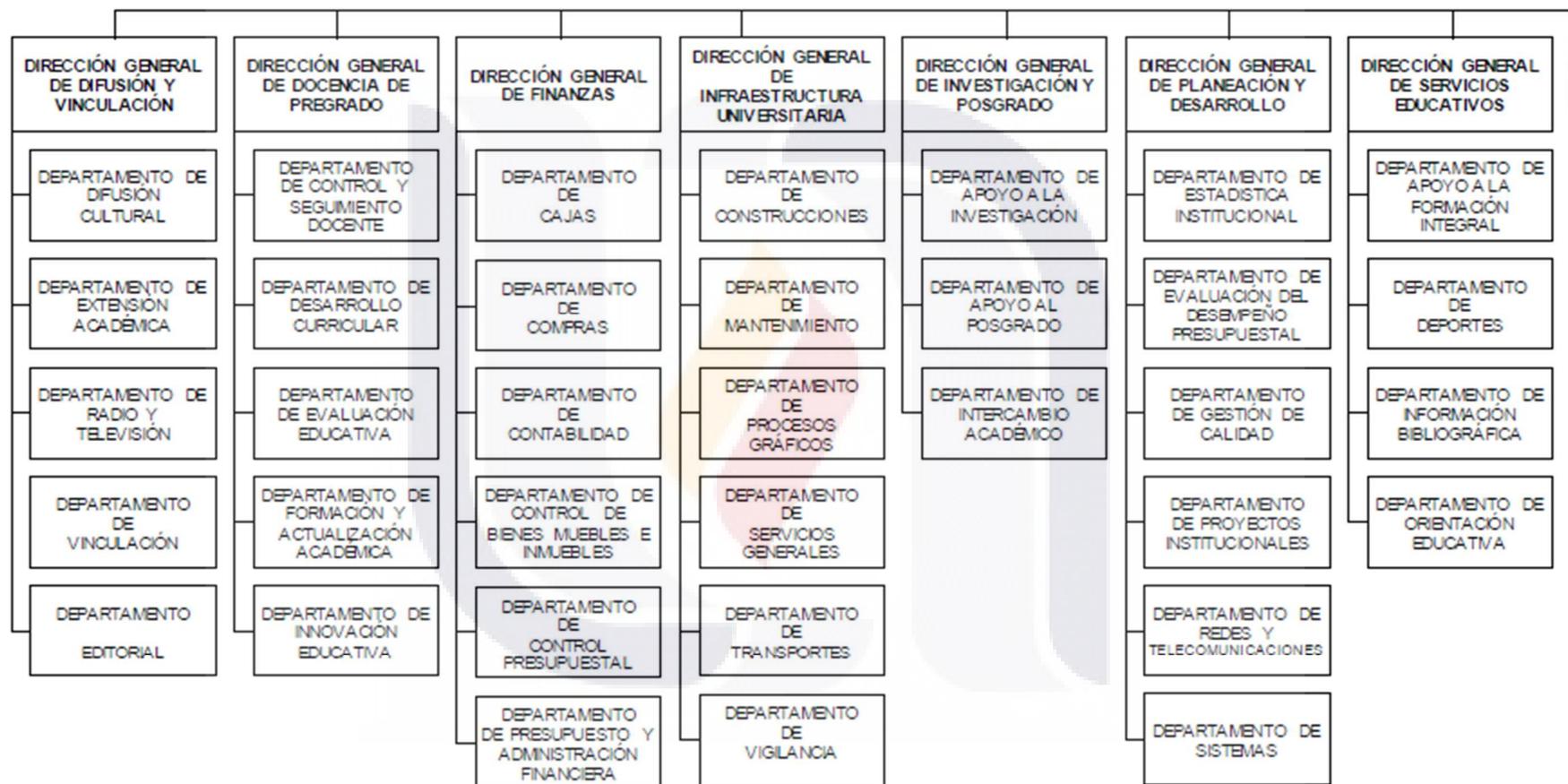
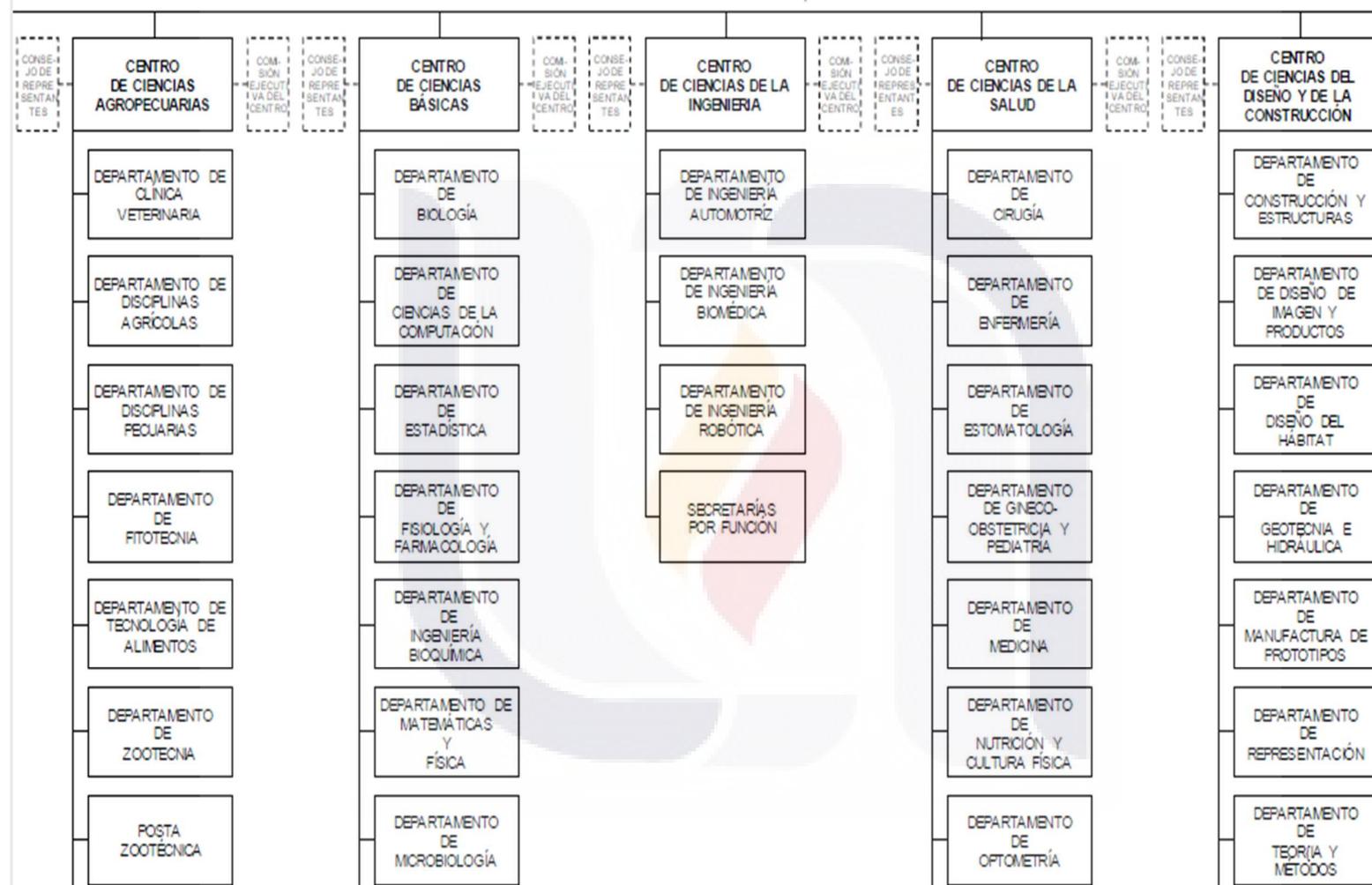
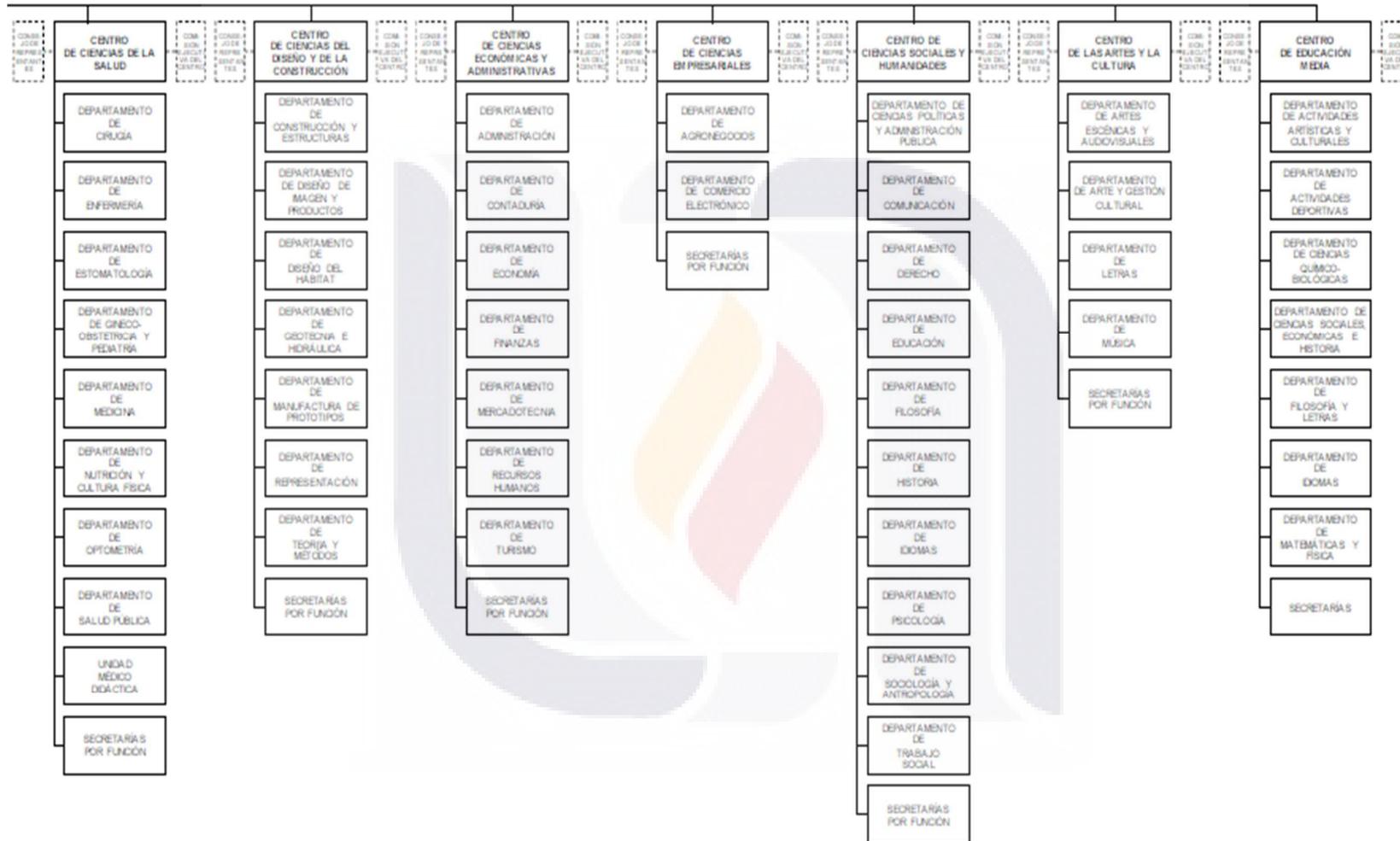


Figura 3: Organigrama de la IES.







Es importante señalar los servicios que son prestados por esta IES, los cuales se encuentran en el artículo 9, Fracc. V, los cuales se mencionan a continuación:

Recursos Humanos: Constancias para Docentes y Administrativos: óptica; Resello de credencial, altas, pagos y afiliación de IMSS para trabajadores de la construcción, Contratación y selección de servicios profesionales y administrativos; aplicación de exámenes de selección, etc.

Deportes: Alberca Universitaria; escuelas de iniciación GALLITOS; campamento de verano GALLITOS.

Orientación Educativa: Orientación Vocacional; Información Profesiográfica; Sesiones Informativas UAA; Asesoría Individual; Sesiones Grupales; Asesoría Académica; Apoyos a Bachilleratos.

Unidad de Vinculación Universitaria: Servicios Concesionados; Bolsa Universitaria de Trabajo; Agencia de Viajes; Despacho Contable y Fiscal; Incubadora de Empresas; Fundación UAA; Ex Alumnos; Centro de Evaluación; Unidad de Gestión del Conocimiento.

Centros Académicos: Área de Nutrición patología y producción animal; Área de producción vegetal y manejo de recursos naturales; Área de tecnología de alimentos; Oficina de proyectos de tecnología de la información; Oficina de Estudios Biológicos y Ambientales; Oficina de cambio climático; Servicios de estomatología; Servicios de Optometría; Clínica de servicios médicos; Clínica de rehabilitación integral; Diseño de productos; Planeación urbana y ordenamiento del territorio; Laboratorio de mecánica de suelos; Observatorio Pyme; Unidad de atención e investigación Psicológica; Unidad del Centro Cultural Universitario; Museo Nacional de la Muerte; Grupos Musicales.

Biblioteca: Encuadernación; Hemeroteca; Mapoteca; Videoteca; Fotocopiado en Hemeroteca; Referenciaste Virtual; Préstamo interbibliografico de material bibliohemerográfico; Equipos especiales para invidentes y débiles visuales; Elaboración de documentos en Braille; Internet; Auto préstamo; Préstamo de equipo de cómputo en sala; Digitalización de imágenes; Préstamo a domicilio; Préstamo en sala; Elaboración de bibliografías; Formación de usuarios; Préstamo de cubículos de estudio; Atención para videoconferencias; Acceso de bases de datos de recursos electrónicos de información. {Universidad, 2016, Transparencia}

5.2. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Ahora bien, es importante definir si la IES en cuestión es sujeto obligado en dar cumplimiento a la LGCG, y como fue definido en el apartado anterior, al designarse como un organismo descentralizado del estado, esta se encuentra en el siguiente supuesto señalado en el segundo párrafo del artículo 1° de la LGCG.

“La presente Ley es de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, los estados y el Distrito Federal; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales.”

Una vez determinada la obligación de esta IES, a la LGCG, se señalan las obligaciones que en materias de la mencionada legislación tiene que cumplirse, consiste en la integración de la información financiera y presupuestaria, que por periodo anual debe hacerse pública, en la IES, esta se encuentra clasificada de la siguiente manera:

- Resumen de ingresos y egresos
- Cuenta pública: integrada por lo siguiente:
 - Estados Financieros contables:
 - Estado de Situación Financiera
 - Estado de Actividades
 - Estado de Variación en la Hacienda Pública
 - Estado Analítico del Activo
 - Estado Analítico de la Deuda y Otros Pasivos
 - Estado de Cambios en la Situación Financiera.
 - Estado de Flujo de Efectivo.
 - Notas a los Estados Financieros.
 - Estados Presupuestarios
 - Estado Analítico de Ingresos.
 - Estado Analítico del Ejercicio del Presupuesto de Egresos.

- Endeudamiento Neto
 - Intereses de la Deuda
 - Estados e Informes Programáticos
 - Gasto por Categoría Programática
 - Programas y Proyectos de Inversión
 - Indicadores de Resultados
 - Indicadores de Postura Fiscal
 - Indicadores de Postura Fiscal
 - Anexos
 - Relación de Bienes Muebles e Inmuebles.
 - Relación de Cuentas Bancarias.
 - Sistema de Evaluación del Desempeño
 - PAE 2015
 - Evaluaciones Externas
- Informes financieros
- Informes técnicos y/o académicos PEF.
 - Fondo para la atención de reformas estructurales
 - Fondo de apoyo para reconocimiento de plantillas
 - Fondo para elevar la calidad de la educación superior de las universidades públicas estatales
 - Fondo para ampliar y diversificar la oferta educativa
 - Programa de expansión en la oferta educativa en educación media y superior
 - Fondos del programa de mejoramiento de profesorado
- Fondos del programa de mejoramiento de profesorado

- Informes convenio de apoyo financiero:

Es importante señalar que el cumplimiento de esta legislación, en la IES, fue realizado durante los tiempos que son marcados en la Ley, siendo que los documentos antes mencionados, son los elementos que conforman la cuenta pública, y la cual debe darse a conocer de manera pública, a través de las pagina de internet de la misma, siendo que los

años que se encuentran públicos que son (2014, 2015 y lo que ha transcurrido del 2016), han sido publicadas dentro de los tiempos establecidos en la LGCG.

Existen informes como lo son: informe de ingresos y egresos, que son publicados de manera mensual, y el último de este tipo su publicación fue en el mes de octubre del presente. Por otra parte los informes anuales, que deben ser publicados de manera trimestral y dentro de este informe se incluye la siguiente información:

- Estado de Situación Financiera
- Estado de Actividades
- Estado de Variación en la Hacienda Pública
- Estado de Cambios en la Situación Financiera
- Estado Analítico de Activo
- Estado Analítico de la Deuda y otros pasivos
- Estado de Flujo de Efectivo
- Estado Analítico de Ingresos
- Estado Analítico del Ejercicio del Presupuesto de Egresos
- Endeudamiento Neto
- Intereses de la Deuda
- Indicadores de Postura Fiscal
- Gasto por categoría programática
- Programas y proyectos de Inversión
- Indicadores de Resultados.

Dentro de la información que se encuentra como parte de los anexos en el informe de la cuenta pública se encuentra lo siguiente:

Relación de bienes muebles e inmuebles: Se encuentra compuesta por los mencionado bienes de manera detalla y el valor que tienen en contabilidad.

Información adicional a la Iniciativa de Ley de Ingresos: En este es importante que sean señalados los conceptos derivados de la venta de bienes y servicios, aportaciones o participaciones, transferencias, asignaciones subsidios y otras ayudas, y que a su vez se encontraran reflejados en el presupuesto de ingresos.

Formato de programa con recursos federales por orden de gobierno: Se encuentra la información relativa a los Subsidios que son recibidos, la dependencia de la cual provienen que en este caso, es la Secretaria de Educación Pública, tratándose de los subsidios federales, y de la Secretaria de Finanzas, tratándose del subsidio a nivel estatal que se recibe, así también debe ser señalado el municipio y otras dependencias de las cuales puedan recibirse subsidios. Los programas de los cuales provienen los subsidios se mencionan a continuación:

Subsidios Federales para Organismos Descentralizados.

Programa de Carrera Docente

Fondo para Elevar la Calidad de la Educación Superior

Programa de Expansión en la Oferta Educativa en Educación Media Superior y Superior.

Apoyos para Saneamiento Financiero y la Atención a Problemas Estructurales de las UPES.

Programa de Fortalecimiento de la Calidad en Instituciones Educativas

Fondo de Aportaciones Múltiples.

Programa para el Desarrollo Profesional Docente.

Ahora bien dentro de las evaluaciones externas que deben ser publicadas se presentan los siguientes informes:

Evaluación a la investigación científica y tecnológica:

1ª Evaluación Horizontal

2ª Evaluación Vertical

3ª Evaluación

Matriz de Indicares para Resultados

Ficha del Indicador de Desempeño.

Eficiencia Terminal por cohorte Generacional en Educación Media.

1ª Evaluación Horizontal

2ª Evaluación Vertical

3ª Evaluación

Matriz de Indicadores para Resultados

Ficha del Indicador de Desempeño.

Evidencias de los Resultados de los Indicadores de Evaluación

Indicador de Cobertura

Apoyos Promep.

Eficiencia Terminal

Resultados Fondo de Aportaciones Múltiple Educación Media Superior

Resultados Fondo de Aportaciones Múltiple Superior

De acuerdo con la LGCG, la publicación de esta información debe hacerse pública hasta el último día del mes de marzo, esto aplica para la información que integre el apartado de la Cuenta Pública. En este caso, la información relativa a la cuenta pública del año 2015 se encontraba disponible en el mes de marzo de 2016.

Se debe incluir además la información financiera a los últimos seis ejercicios fiscales, esto con la finalidad de dar cumplimiento a la obligación de difusión de la información, siendo que a partir del ejercicio 2014, es cuando comienza la integración del antes mencionado apartado de cuenta pública.

Esta información se presenta de manera mensual, así como también la información que debe ser publicada de manera semestral es la siguiente:

- Relación de Bienes Muebles
- Relación de Bienes Inmuebles
- Relación de bienes muebles e inmuebles.

Por otra parte la información que se encuentra en el apartado de ejercicio presupuestal

- Relación de cuentas bancarias, la cual se encuentra actualizada al mes de marzo de 2016
- Información adicional a la Iniciativa de la Ley de Ingresos.

- Información adicional a la Iniciativa de la Ley de Egresos, la cual se encuentra desglosada de manera mensual y en la que se incluyen los rubros siguientes:

Rubro	Nombre del Rubro
1000	Servicios Personales
2000	Materiales y Suministros
3000	Servicios Generales
4000	Transferencias, Asignaciones, Subsidios y Otras ayudas
5000	Bienes Muebles, Inmuebles e Intangibles
6000	Inversión Pública

Tabla 12 Rubros que integran el Clasificador por Objeto del Gasto

El siguiente documento que se encuentra dentro de este apartado es: “Difusión a la Ciudadanía de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos, este debe ser publicado de manera anual, presentado a manera de informe, en el cual se da a conocer el comportamiento de los ingresos percibidos por la IES y los egresos, así también se da a conocer a la ciudadanía, la manera en cómo estará conformado el presupuesto de egresos.

El documento que lleva por nombre “Calendario del Presupuesto de Egresos base mensual”, se detalla la manera en cómo se distribuirá los clasificadores por gasto programático, este será publicado de manera mensual.

El documento conocido como Programa Anual de Evaluación, el cual tiene por objetivo dar a conocer la manera en cómo serán evaluados los programas presupuestarios, para la toma de decisiones en materia presupuestaria. Los programas presupuestarios que son sometidos a evaluación son:

- Docencia de educación media
- Docencia de pregrado.
- Docencia de posgrado.
- Investigación
- Vinculación
- Gestión

Las evaluaciones que se realizan en materia presupuestaria son de manera interna y externa, de manera interna son evaluados para la medición de cambios en los indicadores

para la posterior ejecución del programa o proyecto, estas se llevarán a cabo de manera trimestral.

Mientras que las evaluaciones externas se realizan de manera trimestral, esta es realizada por Gobierno del Estado y el programa que es sometido a dicha evaluación es el de: “Desarrollo Educativo y Generación de Conocimiento de Calidad”.

Se debe de señalar que para la publicación de esta información, se entiende que el sistema de contabilidad gubernamental ya fue sometido a su funcionamiento, a partir del año 2013, y que para los últimos ejercicios fiscales no fue necesaria la modificación a los sistemas de contabilidad, aunque los diversos cambios que se han suscitado, han hecho de que la IES, solicite el apoyo de manera externa, para una continua revisión en la aplicación del sistema de contabilidad gubernamental, enfocándose mayormente en el registro adecuado de las operaciones y que deben seguir con los lineamientos que correspondan.

5.2.1. ANÁLISIS DE RUBROS DESTACADOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Para continuar con el caso práctico, y debido a la complejidad de los estados financieros, se propone analizar los siguientes rubros, ya que estos son considerados los de mayor importancia y que por lo tanto, son aquellos que requieren una mayor atención para su revisión; es por ello que los rubros que se analizarán corresponden al ejercicio 2015, debido a que la información referente al mismo se encuentra completa.

5.2.1.1. INGRESOS

Se puede considerar este rubro como el más importante ya que a partir de este, es que se derivan los presupuestos de ingresos y egresos por rubro. Primeramente se analizará el presupuesto de ingresos general, para el año de 2015, el cual se encuentra en la siguiente tabla:

Tabla 13: Presupuesto de Ingresos año 2015.

I. INGRESOS PROPIOS			
Matriculas	8,500,000.00		
Colegiaturas	157,600,000.00		
Derecho a examen	5,600,000.00		
Certificados y Revalidaciones	4,500,000.00		
Incorporación de Escuelas	2,004,000.00		

Ingresos Posgrados	6,265,000.00		
Recuperaciones	37,636,127.00	222,105,127.00	16.48%
II. SUBSIDIOS			
Subsidio Federal	732,504,033.00		
Subsidio Estatal	336,911,101.00	1,069,415,134.00	79.35%
III. DEFICIT			
	56,139,144.00	56,124,139.00	4.16%

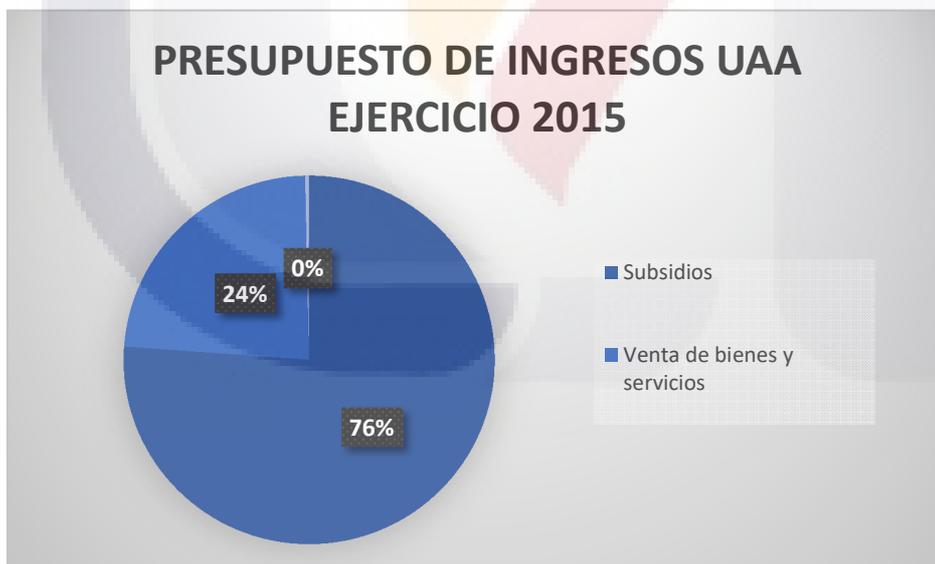
Fuente: Elaboración Propia

De la cual se concluye que la mayor parte de los ingresos que se perciben provienen de subsidios, siendo los subsidios federales los que concentran la mayor parte de los ingresos presupuestados por la institución.

Pero no se debe dejar de lado los ingresos generados por la misma, ya que los ingresos por concepto de colegiaturas, son los que representan el ingreso propio más considerable dentro de la misma.

En la siguiente grafica se encuentra ilustrado, la manera en que los tres conceptos de este estado se integran:

Gráfica 1: Representación del Presupuesto de Ingresos.

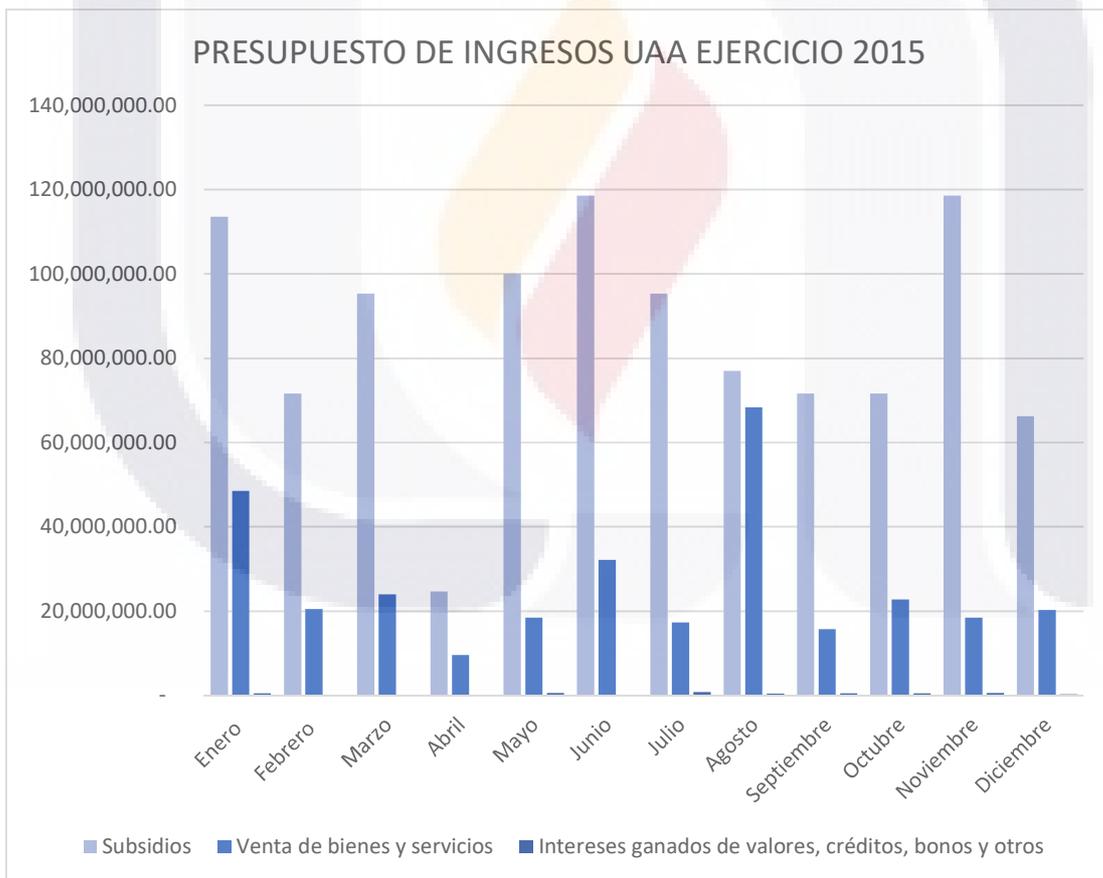


Fuente: Elaboración Propia

De la gráfica anterior se importante destacar que los subsidios provenientes de la federación y de la entidad federativa son pieza clave; ya que sin estos la IES, dejaría de percibir el 76% de la totalidad de sus ingresos; es decir, para que esta opere de manera ordinaria, necesita los recursos de gobierno, para llevar a cabo sus actividades. Sin embargo, es importante señalar que los recursos propios, no llegan a sumar el 25% de la totalidad de los ingresos de la IES, es decir, que se requieren de políticas que le permitan la obtención de una mayor cantidad de recursos propios, para de esta manera, no ser dependiente de los subsidios de gobierno.

Ahora bien, es importante conocer cuál fue el comportamiento de los ingresos durante los meses del año 2015; para esto es necesario recurrir a la siguiente gráfica, en la que nos indica que el comportamiento de los ingresos de manera mensual fue la siguiente:

Gráfica 2: Presupuesto de Ingresos Mensual; año 2015



Fuente: Elaboración Propia

En la gráfica, se señalan que los ingresos provenientes de los subsidios se comportan de manera regular, estando en un promedio de 120 millones al mes, mientras que en el rubro de venta de bienes y servicios el promedio se encuentra entre 30 millones por mes; mientras que en el mes de agosto; este rubro tiene un alza, esto es debido al inicio del ciclo escolar en todos los niveles y en el cual; se hace el cobro de colegiaturas, matrículas y exámenes extraordinarios. El rubro que se mantiene de manera nula es el de intereses ganados de valores, créditos, bonos y otros.

5.2.1.2. EGRESOS

Al igual que los ingresos, el rubro de los egresos es considerado uno de los más importantes para una IES, ya que a partir de este, se elaboran o se da continuidad a los programas existentes, y que además este se debe encontrar estrechamente unido con el presupuesto de ingresos; para proceder con el análisis de este rubro, se recurre a la siguiente tabla en la cual se proyecta el presupuesto, para el año de 2015.

Tabla 14: Presupuesto de egresos para el año de 2015.

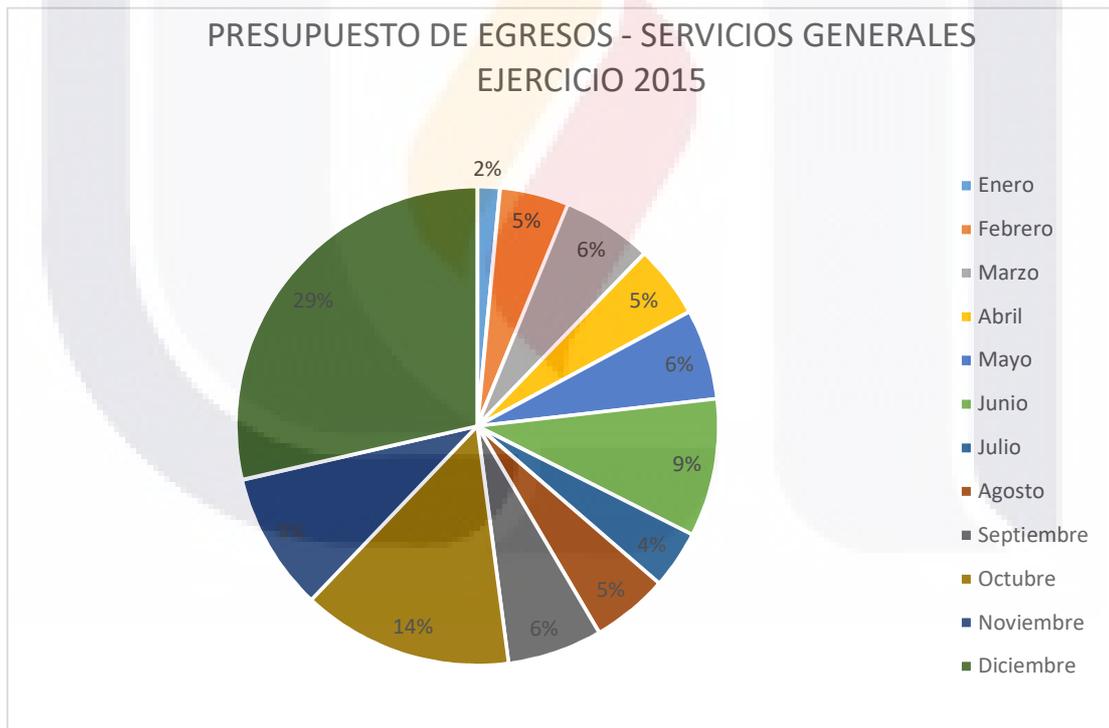
Servicios Personales		1,111,560,681.00
Remuneraciones de Carácter transitorio		7,242,496.00
Materiales y Suministros		52,284,505.00
Servicios Generales		120,281,669.00
Servicios Profesionales		47,613,212.00
Instructores Beca		3,850,272.00
Bienes Muebles, Inmuebles e Intangibles		4,811,465.00
Total		1,347,644,300.00

Fuente: Elaboración Propia.

Dentro de la gráfica anterior se tiene que destacar que los rubros a los cuales se destina la mayor cantidad de recursos en la IES, es el de: servicios generales, seguido por el de materiales y suministros, es decir, la mayor parte de los ingresos percibidos por la IES, son transmitidos al personal que labora tanto como docente, como la plantilla de personal administrativos; el rubro que se ubica en segundo lugar es el de materiales y suministros; mientras que el rubro de servicios profesionales se encuentra tercer lugar; rubros como instructores beca, intangibles representan un proporción pequeña en comparación con los rubros antes mencionados.

Ahora bien, es necesario señalar el comportamiento de los rubros que integran al presupuesto de egresos; para comenzar con este análisis, se comienza con el rubro de servicios generales, el cual representa la mayor parte del presupuesto de egresos, el cual se encuentra en la siguiente gráfica:

Gráfica 3: Comportamiento del Rubro "Servicios Generales".



Fuente: Elaboración Propia

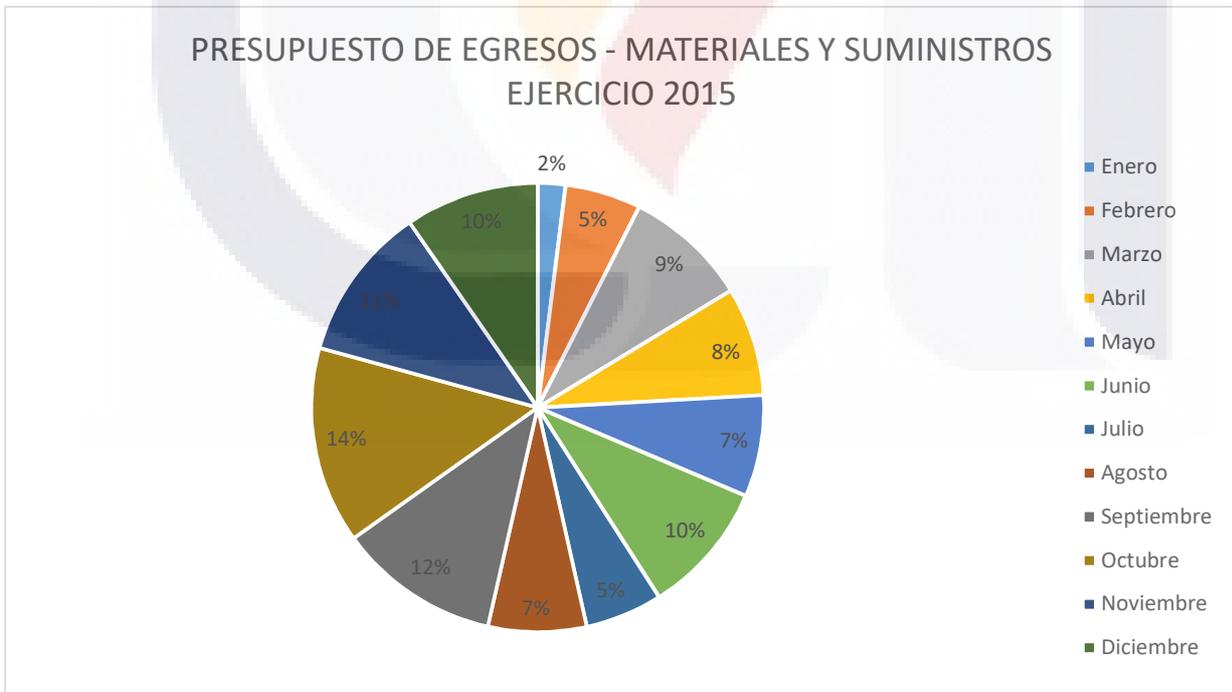
Este rubro se destaca, por ser el más importante dentro del presupuesto de egresos, durante el año mantiene con el mismo comportamiento, pero en el mes de diciembre es en

el mes en el cual se ve un aumento considerable, siendo que dicho mes, representa el 29% del total que se tiene destinado a este rubro. Este se encuentra integrado por los siguientes conceptos:

- Servicios básicos
- Servicios de arrendamiento
- Servicios profesionales, científicos y otros servicios
- Servicios financieros, bancarios y comerciales.
- Servicios de instalación, reparación, mantenimiento y conservación.
- Servicios de comunicación social y publicidad.
- Servicios oficiales
- Servicios de traslado y viáticos.
- Otros servicios generales.

Continuando con el análisis a los rubros, corresponde ahora el analizar al rubro de materiales y suministros, los cuales se comportaron de la siguiente manera y se encuentra representado en la siguiente gráfica:

Gráfica 4 Presupuesto de Egresos Rubro "Materiales y Suministros".



Fuente: Elaboración Propia

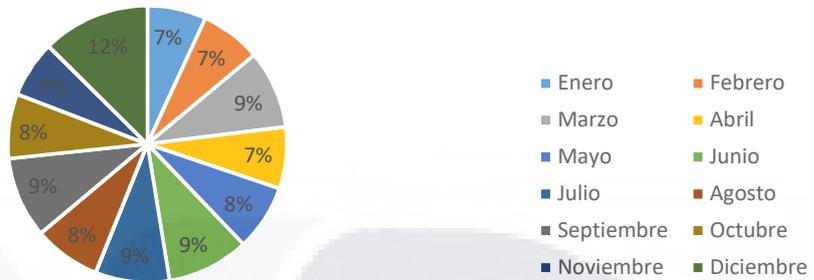
Este rubro se mantiene estable durante la mayor parte del año, es destacable que en el mes de octubre y noviembre es cuando aumentan sus operaciones, esto puede ser debido al momento de cierre de manejo de presupuesto, para la compra de los materiales que integran este rubro; al contrario de lo que representa el mes de enero, en el cual en este rubro tan solo se destina el 2%, del presupuesto asignado. Este se encuentra integrado por los siguientes conceptos:

- Materiales de administración, emisión de documentos y artículos oficiales.
- Alimentos y utensilios
- Materias primas y materiales de producción y comercialización
- Materiales y artículos de construcción y reparación.
- Productos químicos, farmacéuticos y de laboratorio.
- Vestuario, blancos, prendas de protección y artículos deportivos.
- Materiales y suministros para seguridad.
- Herramientas, refacciones y accesorios menores.

Continuando con el análisis de los rubros integrantes del presupuesto de egresos, es el turno del rubro de servicios profesionales, el cual se encuentra en tercer lugar de los rubros con mayor destino de recurso dentro del presupuesto de egresos general, el comportamiento durante el año de 2015 de este rubro es el siguiente, ejemplificado en la siguiente gráfica:

Gráfica 5 Presupuesto de Egresos rubro "Servicios Profesionales"

PRESUPUESTO DE EGRESOS- SERVICIOS PROFESIONALES UAA EJERCICIO 2015



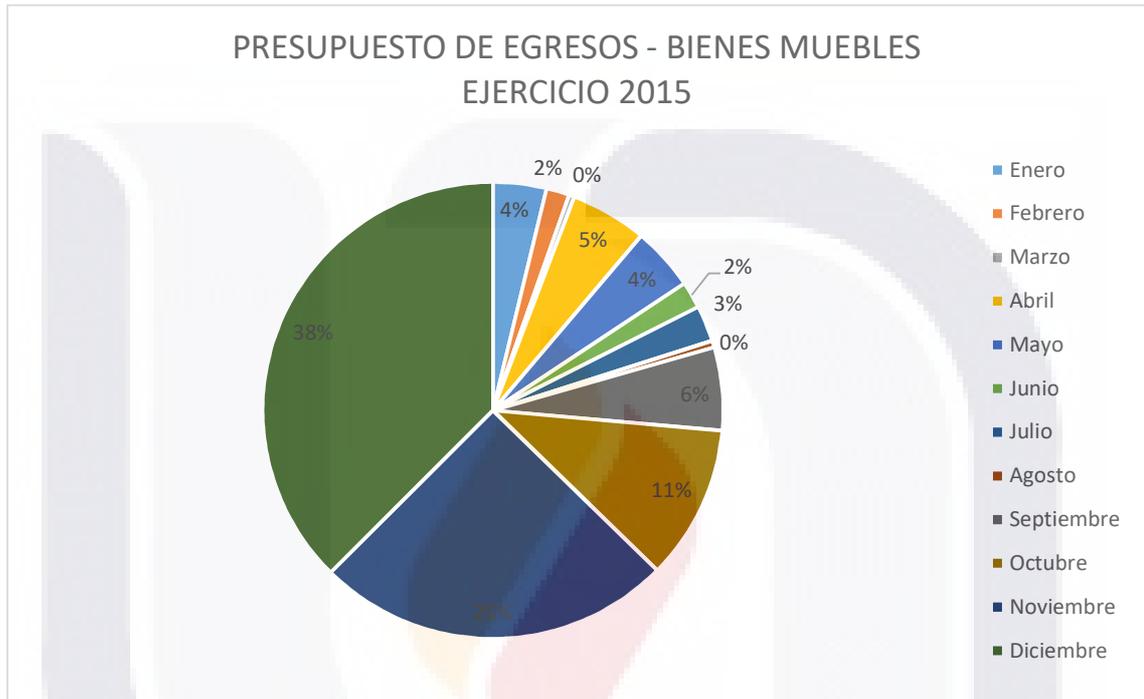
Fuente: Elaboración Propia

De este rubro se puede decir que el comportamiento de asignación y ejecución del presupuesto fue de manera constante, es decir, se designa un promedio de 8% mensual, siendo que al igual que en el rubro de servicios generales, en el mes de diciembre, es en aquel donde se tiene un aumento, pero en el caso de este rubro no es tan grande, ya que se destina el 12% de lo que se tiene presupuestado. Integrado por los siguientes conceptos:

- Remuneraciones al personal de carácter permanente.
- Remuneraciones al personal de carácter transitorio.
- Remuneraciones adicionales y especiales.
- Otras prestaciones sociales y económicas.
- Previsiones
- Pago de estímulos.

Por último se encuentra el análisis del rubro de “Bienes muebles”, para el año de 2015, el cual se comportó de la siguiente manera y se encuentra representado en la siguiente gráfica:

Gráfica 6 Presupuesto de Bienes muebles, año 2015



Fuente: Elaboración Propia

Durante el año, este rubro no mantiene una constancia como los ya mencionados, siendo que en 9 meses del año, el presupuesto ejercido de este rubro, se mantuvo en un promedio de 3-4 %, para el cierre de año, se hace notar un aumento que va del 6 al 11% de septiembre a octubre y mientras que en los meses de noviembre y diciembre, el presupuesto de egresos, mantiene la mayoría de sus operaciones, en el mes de noviembre este rubro dedica el 23% de su presupuesto; mientras que en el mes de diciembre se dedica el 38% de su presupuesto, aunque en el mes de diciembre como todos los rubros, estos tienen aumentos en el ejercicio de su presupuesto.

Este se encuentra integrado por los siguientes conceptos:

- Mobiliarios y equipo de administración
- Mobiliario educacional y recreativo.

- Equipo e instrumental médico y de laboratorio.
- Vehículos y equipo de transporte.
- Equipo de defensa y seguridad.
- Maquinaria, otros equipos y herramientas.
- Activos biológicos.
- Bienes muebles y activos intangibles.

Para un EP, es importante señalar el cumplimiento de su presupuesto de acuerdo con el presupuesto que fue otorgado, es por esto que en los mismos, se debe de incluir un apartado en el que se indique el porcentaje de presupuesto ejercido, para cada uno de los rubros, en este caso, el cumplimiento del presupuesto por rubro se encuentra en la siguiente tabla:

Tabla 15: Rubros ejercidos del Presupuesto

Concepto	Servicios Profesionales	Materiales y Suministros	Servicios Generales	Transferencias, Asignaciones.	Bienes Muebles
PRESUPUESTO AUTORIZADO	1,037,802,035	52,284,505	232,746,395	20,000,000	4,811,465
PRESUPUESTO RECAUDADO	1,032,429,108	50,513,454	237,435,559	20,000,000	4,706,938
TOTAL POR EJERCER	42,024,375	4,757,669	4,696,834	0	918,177
% EJERCIDO	95.43%	87.51%	100.00%	100.00%	78.74%

Fuente: Elaboración Propia.

Es importante señalar que en su mayoría los rubros fueron ejercidos, únicamente el rubro que fue ejercido en menor cantidad fue el de bienes muebles, pero aun así el porcentaje que fue ejercido de este, representa casi el 80%, esto quiere, decir que en la IES, los recursos se aprovechan de manera total, así también el rubro de materiales y suministros no fue ejercido en su totalidad, pero el porcentaje ejercido del mismo llega a casi el 90%, rubros como el de servicios profesionales, servicios generales y transferencias, asignaciones representa un ejercicio de manera excelente. Una de las recomendaciones que se darían, es que seguimiento al programa para la adquisición de bienes muebles y el de materiales y suministros.

Otro documento que es muy importante señalar, que forma parte del presupuesto de egresos; es el presupuesto de egresos por programa; y en este caso los programas que integran este estado financiero son los siguientes:

Educación Media de Calidad.

Educación Superior de Calidad.

Educación de Posgrado de Calidad.

Vinculación de Egresados.

Investigación

Vinculación efectiva

Gestión de calidad.

A su vez, cada uno de estos programas, cuenta con un número de proyectos, siendo que muchos de los proyectos que forman parte del mismo, corresponden a trabajos de investigación; lo cual además de la generación de conocimiento, se ve reflejado en patentes y esto permite vincular a la institución con la sociedad científica, creando nuevos proyectos, los cuales se verán reflejados dentro de los activos intangibles de la institución.

5.3. REFORMAS FISCALES APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR

La reforma fiscal propuesta por el Presidente Enrique Peña Nieto, trajo consigo diversos cambios en el manejo de la información fiscal y como principal cambio es la introducción de las tecnologías de la información como parte sustancial para la modernización de los sistemas de información financiera.

5.3.1. REFORMAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Las reformas más importantes que se presentaron en este, son las siguientes:

La obligatoriedad de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, en el artículo 29 del mencionado ordenamiento, y los contribuyentes, en este caso la UAA, tendrá que seguir los siguientes requisitos

Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29 -A de este Código.

Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29- A de este Código.
- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
- c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El artículo 29-A, del CFF, señala que los requisitos de los comprobantes fiscales serán los siguientes:

La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o Establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la Fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del Contribuyente que lo expide.

El lugar y fecha de expedición

La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida. Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

El valor unitario consignado en número.

El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos. Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o.,

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

fracción I, incisos A), D),F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de mercancías de importación:

- a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.
- b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de

Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Dentro de las últimas modificaciones que sufrieron los comprobantes fiscales, se encuentran las realizadas el 6 de julio del presente año, que se encuentran en la regla 2.7.1.32 de la RMISC.

Entre lo más importante que se destaca, es la eliminación del concepto "NO IDENTIFICADO" dentro del catálogo de métodos de pago, la utilización de este concepto se deberá plasmar en aquellos comprobantes en los que el cliente aun no haya liquidado la operación, y por consiguiente, para esto se deberá emplear la clave 99 "OTROS".

Respecto a la contabilidad es importante destacar que los principales cambios que se suscitaron en esta son los siguientes, y se encuentran en el artículo 28 del citado ordenamiento:

Se integra por libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Los requisitos establecidos para los asientos contables, que se encuentran el Artículo 33 apartado B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que señala lo siguiente:

Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

B. Los registros o asientos contables deberán:

- I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;
- II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.
- III. Podrán llevarse libro diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;

- IV. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

- V. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

- VI. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

- VII. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;

- VIII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

- IX. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

- X. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- XI. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;
 - XII. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.
 - XIII. Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;



- XIV. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquéllos que se localicen en el extranjero; Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.
- XV. Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda. Además de lo señalado en el párrafo anterior, deberán registrar el monto del pago, precisando si se efectúa en efectivo, transferencia interbancaria de fondos, cheque nominativo para abono en cuenta, tarjeta de débito, crédito o de servicios, monedero electrónico o por cualquier otro medio. Cuando el pago se realice en especie o permuta, deberá indicarse el tipo de bien o servicio otorgado como contraprestación y su valor;
- XVI. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;
- XVII. Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y fecha de adquisición o enajenación según se trate, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o destrucción, cuando se den estos supuestos.
- XVIII. Para efectos del párrafo anterior, en el control de inventarios deberá identificarse el método de valuación utilizado y la fecha a partir de la cual se usa, ya sea que se

trate del método de primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista según corresponda;

- XIX. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la acusación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;
- XX. El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y
- XXI. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:
- a. La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;
 - b. La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y
 - c. La adquisición de bienes y servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquellas por las que no se está obligado al pago del mismo.

Cuando el destino de los bienes o servicios varié y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.

5.4. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA LEY DE TRANSPARENCIA

De acuerdo con el artículo 3° fracción XVII, de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Aguascalientes (LTAIPEA), define a los organismos públicos autónomos, siendo que son aquellos que cuentan con autonomía de gestión e independencia en sus decisiones, personalidad jurídica y patrimonio propios, que fueron creados por Ley o Decreto del Congreso del Estado. Estos organismos son los siguientes:

- b) La Universidad Autónoma de Aguascalientes.

En el artículo 9 de la LTAIPEA, establece la información que deberá ser publicada, a través de su página de internet, por esto se analizará cada una de las fracciones correspondientes a este artículo.

Para la UAA, el cumplimiento de esta norma se lleva a cabo de la siguiente manera:

- I. El marco normativo aplicable al sujeto obligado, el cual se encuentra clasificado de la siguiente manera:
 - a. Legislación Federal
 - b. Legislación Estatal
 - c. Legislación Interna.

Las normas que son afectas a la UAA, son las que a continuación se encuentran en la siguiente tabla:

Tabla 16: Marco Normativo Aplicable a la UAA

Nombre del ordenamiento
LEGISLACIÓN FEDERAL
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley de Adquisiciones, arrendamientos y servicios del sector público
Ley de Amparo
Ley de Ciencia y Tecnología
Ley de Coordinación Fiscal
Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación
Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas
Ley de Propiedad Industrial
Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro

Ley de Migración
Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Ley del INFONAVIT
Ley del Seguro Social
Ley Federal de Archivos
Ley federal de telecomunicaciones y radiodifusión
Ley federal de transparencia y acceso a la información pública gubernamental
Ley federal del derecho de autor
Ley federal del trabajo
Ley general de contabilidad gubernamental
Ley general de educación
Ley general de infraestructura física educativa
Ley general de población
Ley general de salud
Ley general de títulos y operaciones de crédito
Ley sobre el escudo, la bandera y el himno nacionales
PRESUPUESTO de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2016
LEGISLACIÓN ESTATAL
Constitución política del estado de Aguascalientes
Ley de adquisiciones, arrendamiento y servicios del estado de Aguascalientes y sus municipios
Ley de ciencia y tecnología del estado de Aguascalientes
Ley de coordinación fiscal del estado de Aguascalientes
Ley de educación del estado de Aguascalientes
Ley de fiscalización superior del estado de Aguascalientes
Ley de obras públicas y servicios relacionados para el estado de Aguascalientes
Ley de profesiones del estado de Aguascalientes
Ley de protección a los animales para el estado de Aguascalientes
Ley de protección ambiental para el estado de Aguascalientes
Ley de protección civil para el estado de Aguascalientes

Ley de responsabilidades de los servidores públicos del estado de Aguascalientes
Ley de transparencia y acceso a la información pública del estado de Aguascalientes
Ley del procedimiento administrativo del estado de Aguascalientes
Ley del procedimiento contencioso administrativo del estado de Aguascalientes
Ley orgánica de la universidad autónoma de Aguascalientes
LEGISLACIÓN INTERNA
Estatuto de la ley orgánica
Ideario
Acuerdo del H. Consejo Universitario para dar Cumplimiento a la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Aguascalientes
Modelo Educativo Institucional
Reglamento del Patronato
Reglamento Interior del H. Consejo Universitario
Reglamento de la Defensoría de los Derechos Universitarios
Reglamento de Control Patrimonial
Reglamento de la Comisión de Honor y Justicia
Reglamento General de Servicios Universitarios
Reglamento de Difusión y Vinculación
Reglamento de Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios
Reglamento del Personal Académico
Reglamento del Fondo de Crédito Educativo
Reglamento para la Operación del Programa de Estímulos al Desempeño del Personal Docente
Reglamento General de Procesos Electorales
Reglamento General de Docencia
Reglamento de Prácticas Profesionales
Reglamento de Investigación
Reglamento del Año Sabático del Personal Docente
Reglamento Interno de la Estación Biológica Agua Zarca
Reglamento para la Operación del Programa de Estímulos al Desempeño del Personal Técnico Académico

Reglamento General de Becas de Bachillerato y Pregrado
REGLAMENTOS INTERNOS DE LOS CENTROS ACADÉMICOS
Reglamento Interno del Centro de Ciencias Básicas
Reglamento Interno del Centro de Ciencias Biomédicas
Reglamento Interno del Centro de Ciencias Agropecuarias
Reglamento Interno del Centro de Ciencias Económicas y Administrativas
Reglamento Interno del Centro de Ciencias del Diseño y de la Construcción
Reglamento Interno del Centro de Educación Media
Reglamento Interno del Centro de Ciencias Sociales y Humanidades
REGLAMENTOS INTERNOS EN MATERIA LABORAL
Reglamento Interior de Trabajo del Personal Administrativo Sindicalizado
Reglamento Interior de la Comisión Mixta de Capacitación y Adiestramiento del Personal Administrativo
Reglamento de Seguridad, Higiene y Medio Ambiente de Trabajo
Reglamento de Admisión y Promoción del Personal Administrativo Sindicalizado
Reglamento de la Comisión Mixta de Conciliación y Resolución UAA-STUAA
Reglamento de la Comisión Tripartita de Precios de los Productos de la Posta Zootécnica
Reglamento Interior de la Comisión Mixta de Conciliación y Resolución UAA-ACIUAA
Reglamento General de Operación del Fideicomiso de Apoyo al Fondo de Pensiones y Jubilaciones del Personal Académico y Administrativo
Reglamento Específico de Operación del Fondo de Pensiones y Jubilaciones del Personal Académico
Reglamento Específico de Operación del Fondo de Pensiones y Jubilaciones del Personal Administrativo
Reglamento de Valuación, Capacidad y Responsabilidad de la UAA

Fuente: UAA (2016).

- II. Estructura orgánica: La cual se debe desglosar en todos los niveles administrativos, de apoyo, dirección y auxiliares, en este caso tenemos que la UAA se conforma por:
- Consejo Universitario

- Comisión de Honor y Justicia
- Defensoría de los Derechos Universitarios
- Auditoría Externa
- Junta de Gobierno
- Contraloría Universitaria
- Rectoría
- Secretaria General
- Patronato Universitario
- Comisión Ejecutiva Universitaria
- 7 Direcciones generales
- 10 Centros académicos
- 66 Departamentos académicos
- 35 Departamentos de apoyo (H., 1997, Ley Orgánica de la Universidad Autónoma de Aguascalientes)

III. Las facultades de cada unidad administrativa, siendo que la UAA, dentro de su Ley orgánica, establece las facultades de cada una de las mismas y en la siguiente tabla se muestran las unidades administrativas y el fundamento en la legislación interna de las mencionadas.

Entre las más importantes se encuentran las siguientes:

Tabla 17: Principales facultades de las Unidades Administrativas

Unidad Administrativa	Facultades	Fundamento Legal
Consejo Universitario	Dictar las normas que regulen la estructura y vida de la Universidad, así como el funcionamiento académico y administrativo, según las disposiciones establecidas y sin más limitaciones que la misma establezca.	Artículo 11 de la Ley Orgánica y Artículo 49 del Estatuto del Ley Orgánica.

	<p>Organizar y supervisar las votaciones de profesores y alumnos para integrar las propuestas de Rector y titulares de unidades académicas de primer nivel.</p>	
<p>Comisión de Honor y Justicia</p>	<p>La Comisión de Honor y Justicia será una instancia de carácter honorífico, autónoma respecto a los órganos de gobierno de la Universidad, para conocer, atender, dirimir y resolver conflictos y controversias que sean estrictamente de competencia universitaria y que no estén contemplados en el ámbito de algún otro órgano de la institución, sin perjuicio de la esfera de competencia de las funciones que ejerza cualquier autoridad jurisdiccional de conformidad con la legislación aplicable, ya sea en el orden civil, penal o laboral.</p> <p>La comisión de Honor y Justicia resolverá: Del recurso de apelación interpuesto por los alumnos en contra de las sanciones</p>	<p>Artículo 129 y 132 del Estatuto de la Ley Orgánica.</p>

	<p>impuestas por el Rector, los decanos; los jefes de Departamento, y los profesores, en la forma y términos que señale el Reglamento respectivo;</p> <p>Del recurso de apelación interpuesto por el personal académico en contra de las sanciones impuestas por las autoridades que no sean de naturaleza académica, laboral, civil o penal.</p>	
Defensoría de los Derechos Universitarios	<p>Emitirá las siguientes recomendaciones:</p> <p>Cuando se viole, en perjuicio de un miembro del personal académico, el derecho a la libertad de cátedra.</p> <p>Cuando alguna autoridad ejerza presión derivada de la posición ideológica, política o religiosa del personal académico, administrativo de los alumnos.</p>	Artículo 135 del Estatuto de la Ley Orgánica.
Junta de Gobierno	<p>Designar por Mayoría absoluta al Rector de la Universidad; conocer y resolver de su renuncia;</p>	Artículo 9 de la Ley Orgánica.

	<p>removerlo por faltas graves, con el voto de al menos siete de sus integrantes.</p> <p>Designar a los titulares de las unidades académicas de primer nivel, a propuesta del Consejo Universitario.</p>	
Contraloría Universitaria	<p>Desarrollar las actividades de Auditoría financiera interna.</p> <p>Establecer los mecanismos para planear, organizar y coordinar el sistema de control y evaluación universitario de aspectos financieros, de conformidad con el Reglamento correspondiente.</p>	Artículo 141 y 144 del Estatuto de la Ley Orgánica.
Rector	<p>Coordinar la elaboración del Plan de Desarrollo y otros trabajos de planeación y evaluación</p> <p>Promover la colaboración de la Universidad con autoridades e instituciones educativas estatales, naciones y extranjeras que tengan fines similares.</p>	Artículo 12 de la Ley Orgánica y artículos 60 y 61 del Estatuto de la Ley Orgánica.
Comisión ejecutiva Universitaria	Conocer de los asuntos que trasciendan el nivel de un	Artículo 127 del Estatuto de la Ley Orgánica

	<p>Centro o de una Dirección General de la Institución y servir de organismo de coordinación de las actividades que involucren a diversas áreas.</p> <p>Designar, a propuesta de los Decanos, a los integrantes de los comités de diseño y revisión de los planes de estudio de los diferentes niveles.</p>	
<p>Consejos Representantes</p>	<p>de Fijar las orientaciones que regularan la vida cotidiana de la Unidad, elaborando el Proyecto de reglamento interno de la misma, el cual deberá aprobarse por el Consejo Universitario.</p> <p>Designar y remover a los integrantes de los grupos que el Consejo Universitario establezca para apoyar las decisiones de los órganos de gobierno de la universidad.</p>	<p>Artículo 18 de la Ley Orgánica.</p>
<p>Unidades Académicas de Primer Nivel</p>	<p>Diseñar, implementar, evaluar y actualizar planes y programas de estudio que al mismo tiempo promuevan la formación integral del estudiante, por medio de</p>	<p>Artículo 19 de la Ley Orgánica y artículo 17. 18, 19 20 y 20 BIS del estatuto de la Ley Orgánica</p>

	<p>conocimientos, destrezas, actitudes y valores, y se orienten a formar profesionales capaces de responder a las necesidades de su campo de acción y contribuyan al desarrollo social.</p> <p>Diseñar proyectos de innovación educativa que contribuyan al mejor logro de los objetivos formativos.</p>	
Jefes de Departamento Académico	<p>Coordinar el trabajo del personal del Departamento y promover la acción colegiada dentro de él.</p> <p>Coordinar la elaboración y actualización de programas de estudio, así como de proyectos de investigación y de difusión; gestionar su aprobación por las instancias competentes y velar por el cumplimiento de sus objetivos y el respecto a los avances calendarizados.</p>	Artículos 82-87 del Estatuto de la Ley Orgánica.
UNIDADES ADMINISTRATIVA PRIMER NIVEL Secretaria General	Coordinar los procedimientos de ingreso, capacitación, adiestramiento y promoción del personal sindicalizado y	Artículo 15 de la Ley Orgánica y Artículo 28 Bis del Estatuto de la Ley Orgánica

	<p>de confianza que labora en la Universidad;</p> <p>Organizar, en coordinación con los centros académicos, los procedimientos de ingreso y promoción del personal académico.</p>	
<p>Dirección General de Docencia de Pregrado.</p>	<p>Apoyar técnicamente a comités de diseño y revisión de carreras en la formulación de planes de estudio y métodos de enseñanza.</p> <p>Evaluar internamente los programas de pregrado en los términos que establezca en el Reglamento respectivo; realizar estudios de resultados; dar seguimiento a los egresados y analizar los datos derivados de los procesos de selección de alumnos, de cuya preparación técnica se encargará.</p>	<p>Artículo 29 del Estatuto de la Ley Orgánica.</p>
<p>Dirección General de Servicios Educativos</p>	<p>Ofrecer asesoría psicopedagógica y orientación vocacional. Coordinar y promover actividades de desarrollo de habilidades intelectuales y de estudio.</p>	<p>Artículo 29 Bis del Estatuto de la Ley Orgánica.</p>

	Promover y coordinar actividades deportivas entre alumnos de nivel profesional, académicos y administrativos.	
Dirección General de Investigación y Posgrado	<p>Cuidar que la investigación se realice con apego a los lineamientos institucionales, con base en el reglamento respectivo y con apoyo de los comités técnicos que se establezcan.</p> <p>Apoyar en lo relativo al diseño, revisión y evaluación curricular de los estudios de posgrado, así como vigilar que su implementación sea adecuada.</p>	Artículo 30 del Estatuto de la Ley Orgánica.
Dirección General de Difusión y Vinculación	<p>Promover y coordinar la oferta de cursos de extensión y otras actividades que impulsen acciones de divulgación científica y de difusión artístico-cultural, colaborando con instituciones que tenga propósitos análogos.</p> <p>Interactuar con los sectores productivos y de servicios, de manera que la actividad</p>	Artículo 31 del Estatuto de la Ley Orgánica.

	académica favorezca la solución de necesidades existentes en beneficio del desarrollo social.	
Dirección General de Planeación y Desarrollo	<p>Realizar los trabajos de formulación, actualización y evaluación integral de los planes de desarrollo y proyectos a corto, mediano y largo plazo de la Universidad Autónoma de Aguascalientes.</p> <p>Establecer un sistema de estadística que permita obtener un conjunto de resultados y datos cuantitativos de las funciones institucionales, realizando proyecciones y evaluaciones estadísticas que permitan apoyar la toma de decisiones y la formulación de los planes de desarrollo institucionales.</p>	Artículo 32 del Estatuto de la Ley Orgánica
Dirección General de Finanzas	Formular los proyectos de presupuestos anuales de ingresos y egresos de la Institución, que serán sometidos a la consideración del Consejo Universitario.	Artículo 33 del Estatuto de la Ley Orgánica.

	<p>Establecer los lineamientos, criterios y reglas generales de operación a que sean sujeta las distintas áreas de la Institución para la presupuestación y ejercicio de los presupuestos anuales de ingresos y egresos.</p>	
<p>Dirección General de Infraestructura Universitaria</p>	<p>Dirigir y coordinar las actividades de construcción que realice la Universidad y supervisar las que realicen para ella otros organismos.</p> <p>Encargarse de la conservación de inmuebles y equipos de la Institución.</p>	<p>Artículo 34 del Estatuto de la Ley Orgánica.</p>

Fuente: (Universidad, 2015, Facultades de las Unidades de Organización)

- IV. Las metas y objetivos de acuerdo con sus planes operativos; en la UAA, los planes operativos son de acuerdo con el Plan de Desarrollo Institucional 2016-2024, y las cuales son la siguientes:

Para el año de 2024, los objetivos que se esperan se cumplan son los siguientes:

Docencia

Ofertar programas de educación media superior, pregrado y posgrado con reconocimiento por su calidad y pertinencia social, con un enfoque innovador y global.

Contar con una plantilla de profesores habilitados con posgrado y actualizados en metodologías de enseñanza, tecnologías educativas innovadoras y en un segundo idioma de acuerdo al mei, para incrementar la calidad educativa.

Fortalecer el trabajo colegiado interdepartamental e interdepartamental para consolidar la calidad educativa.

Fortalecer la formación integral de los estudiantes a través de los programas institucionales de orientación vocacional, tutorías, formación humanista, lenguas extranjeras, servicio social, prácticas profesionales, equidad de género y movilidad, para mejorar el proceso de enseñanza-aprendizaje.

Investigación

La investigación desarrollada en la institución permite generar, gestionar y aplicar conocimiento de vanguardia que responde a claras necesidades del contexto.

Incrementar el impacto social de los productos de la investigación.

Orientar la investigación hacia la generación de recursos financieros Institucionales.

Asegurar la pertinencia y relevancia de las líneas de generación y aplicación del conocimiento y su articulación con las demás funciones sustantivas de la institución.

Vinculación

La vinculación representa el medio a través del cual la uaa da a conocer el conocimiento y mantiene lazos estrechos y efectivos de colaboración con la comunidad así como de aportación significativa al desarrollo de la sociedad.

Promover una perspectiva y prácticas integrales de internacionalización en la uaa para que la comunidad universitaria y otras instituciones se apoyen mutuamente en la adquisición de competencias para la participación global.

Consolidar las actividades de extensión, difusión y vinculación de la comunidad universitaria a partir de una orientación eficaz hacia diversos públicos y usuarios considerando su naturaleza y necesidades.

Gestión

La institución presenta eficientes y dinámicas actividades de apoyo que facilitan y enriquecen el desarrollo de las funciones sustantivas al tiempo que se adaptan con la rapidez que demandan las necesidades de éstas, contribuyendo a configurarse como un sistema en mejora constante, congruente con su naturaleza educativa y con las necesidades del entorno.

Fortalecer el sistema de gestión de calidad para brindar un soporte eficiente a los Ejes Estratégicos de la Universidad conforme a la exigencia de la mejora continua.

Garantizar el cumplimiento del Plan de Desarrollo Institucional como un instrumento eficiente y efectivo para la continuidad y evaluación de las metas de la Universidad.

Consolidar la eficiencia financiera de la institución para asegurar su estabilidad y sustentabilidad.

Garantizar la eficiencia de los procesos administrativos para optimizar la gestión institucional. (Universidad, 2015, Plan de Desarrollo Institucional 2016-2024)

V. Servicios que ofrecen:

Recursos Humanos: Constancias para Docentes y Administrativos: óptica; Resello de credencial, altas, pagos y afiliación de IMSS para trabajadores de la construcción, Contratación y selección de servicios profesionales y administrativos; aplicación de exámenes de selección, etc.

Deportes: Alberca Universitaria; escuelas de iniciación GALLITOS; campamento de verano GALLITOS.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Orientación Educativa: Orientación Vocacional; Información Profesiográfica; Sesiones Informativas UAA; Asesoría Individual; Sesiones Grupales; Asesoría Académica; Apoyos a Bachilleratos.

Unidad de Vinculación Universitaria: Servicios Concesionados; Bolsa Universitaria de Trabajo; Agencia de Viajes; Despacho Contable y Fiscal; Incubadora de Empresas; Fundación UAA; Ex Alumnos; Centro de Evaluación; Unidad de Gestión del Conocimiento.

Centros Académicos: Área de Nutrición patología y producción animal; Área de producción vegetal y manejo de recursos naturales; Área de tecnología de alimentos; Oficina de proyectos de tecnología de la información; Oficina de Estudios Biológicos y Ambientales; Oficina de cambio climático; Servicios de estomatología; Servicios de Optometría; Clínica de servicios médicos; Clínica de rehabilitación integral; Diseño de productos; Planeación urbana y ordenamiento del territorio; Laboratorio de mecánica de suelos; Observatorio Pyme; Unidad de atención e investigación Psicológica; Unidad del Centro Cultural Universitario; Museo Nacional de la Muerte; Grupos Musicales.

Biblioteca: Encuadernación; Hemeroteca; Mapoteca; Videoteca; Fotocopiado en Hemeroteca; Referenciaste Virtual; Préstamo interbibliografico de material bibliohemerográfico; Equipos especiales para invidentes y débiles visuales; Elaboración de documentos en Braille; Internet; Auto préstamo; Préstamo de equipo de cómputo en sala; Digitalización de imágenes; Préstamo a domicilio; Préstamo en sala; Elaboración de bibliografías; Formación de usuarios; Préstamo de cubículos de estudio; Atención para videoconferencias; Acceso de bases de datos de recursos electrónicos de información.(Universidad, 2016, Transparencia)

CONCLUSIONES

La información financiera que proporcionan los organismos gubernamentales, es de suma importancia, y sumando las diversas modificaciones a las que se han sometido la legislación respectiva, tienen como consecuencia, la generación de información oportuna y que esta sea a la vez del alcance de la ciudadanía.

Hay que agregar que los cambios que sufrió la legislación en materia de contabilidad gubernamental, proviene de directrices de índole internacional; ya que la generación de esta información se encuentra en un proceso de armonización y que esto permitirá a las cuentas públicas de cada país estar en condiciones de comparación; siendo que este tipo de comparativas es muy común en el continente europeo.

El sistema de contabilidad gubernamental sufrió diversos cambios, así como los informes que conforman la cuenta pública, siendo que hoy en día todos los informes afectos a la cuenta pública deberán conformar el paquete de información de los entes públicos dentro del apartado de transparencia.

El análisis de las principales características de los estados financieros, nos permite conocer que no difieren de algún estado financiero elaborado por una entidad privada; además que la adición de estados como indicadores de postura fiscal y aquellos en los que se señala el avance programático de las partidas que fueron recibidas; es utilizado como una medida para la medición de eficiencia y eficacia para estos entes.

El haber realizado el caso práctico en una IES, nos permite conocer que existen otros informes que son dignos y necesarios; como lo son: los informes relativos a los programas provenientes de gobierno federal; además de que la información en estos entes públicos, es muy diversa, ya que no solo implica la información respecto a los ingresos que son generados por las mismas y los recibidos a manera de subsidios federales o estatales; es necesario conocer los programas que de manera extraordinaria estos reciben, ya sea para la generación de productos intangibles como lo son las patentes, que hoy en día han tomado una gran relevancia ya que la mayor parte de los productos obtenidos por las investigaciones llegan a concretarse en patentes.

Siendo que los rubros más importantes a estos entes son los presupuestos de ingresos y egresos; ya que mediante estos; se permite conocer los recursos que son solicitados a la

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

federación y a la entidad federativa, y de esta manera cumplir con los objetivos que son planteados desde el plan de desarrollo institucional.

Un aspecto que es importante considerar, es que el seguimiento de los presupuestos de egresos e ingresos, en los aspectos que son enunciados en la Ley General de Contabilidad Gubernamental; que nos habla de los momentos contables que siguen todos los movimientos afectos a cualquier EP; y que son: aprobado, modificado, devengado, pagado. Y para los ingresos son los siguientes: estimado, modificado, devengado y recaudado. El presupuesto de egresos principalmente debe contar con un apartado en cual se establezca en que porcentaje fue ejercido cada uno de los rubros, esto para comprobar la eficiencia del ente público; así también que la integración de la información que conforma la cuenta pública es demasiado importante, y que esta se ha llevado en los tiempos y formas señalados en la legislación, siendo que aun, el proceso de armonización se encuentra en cambios y en implementaciones, publicadas en los consejos nacional y estatal, y agregar que la mayor parte de estos entes publicaban únicamente informes financieros, y que estos a su vez integraban la cuenta pública, y con los nuevos informes que deben ser agregados la ciudadanía puede conocer la manera en cómo se reciben los ingresos y de que fondos o programas provienen y a cuál de los programas serán destinados.

El cumplimiento en la implementación del SGC, se ha llevado de una manera paulatina, ya que, primeramente fue necesaria la adecuación de la información para la integración de la cuenta pública, y posteriormente fueron publicados, los acuerdos por los cuales se llevaría a cabo el tratamiento en cada uno de los rubros y operaciones que son afectos a las mismas, siendo que la mayoría de estos acuerdos fueron publicados en el año 2014; siendo que en el año de 2013, se da a conocer la obligatoriedad de aplicación de la LGCG y las demás normas operativas de esta emanen y que la implementación adecuada de la misma no se llevado a cabo, de totalidad, ya que la obligatoriedad trajo consigo una serie de diversos cambios, como lo fueron ya mencionados, y que hasta el momento se siguen llevando a cabo, ya que esto representa una nueva manera en como debe ser llevada la información financiera y presupuestaria y que por ende, las personas que utilizan este sistema de información, tienen que estar sometidos a capacitaciones, y en constante actualización, ya que primero fue necesario que conocieran la legislación y las obligaciones que de ella emanaban, y después les correspondería la generación de la misma; a su vez; los sistemas de información también sufrieron sus debidas modificaciones, ya que primeramente fue necesario que este cambiara y se siguiera la base para el diseño y

adecuación del SGC, y aprobado esto, los operativos de este sistema fueron inducidos para el manejo adecuado del mismo; además que las disposiciones relativas la contabilidad electrónica, deben encontrarse reflejadas, ya que esta es una manera de fiscalización.

Ahora bien, por su parte los organismos que se encuentran encargados del cumplimiento de esta legislación, aun no emiten resoluciones o recomendaciones relativas a las revisiones a las que son sometidas los EP; en esta parte del proceso de aplicación de esta legislación, se pueden dar cuenta que las actividades de estos organismos, no se han concretado, ya que hasta el momento se han dedicado a la recolección de información y verificación de la misma en los términos señalados por la LGCG; por ello considero muy importante que las revisiones de estos organismos a las IES y a cualquier EP, debe hacerse de manera pública; a través de los medios de difusión existentes, ya que hasta el momento, los informes que son emitidos; determinan si el EP cumple en tiempo y forma las obligaciones señaladas por la LGCG; y también que estos informes se encuentren dirigidos a la ciudadanía y se dé a conocer recomendaciones que son necesarias para que el cumplimiento de la LGCG, se realice de una manera más precisa.

También es importante agregar, que el sistema de transparencia, viene a formar parte de la obligación de rendición de cuentas, ya que esta se encuentra enfocada a la ciudadanía para que esta conozca, la información financiera del EP y tenga el conocimiento respectivo en cómo se organiza para el cumplimiento de sus metas y la designación de los recursos.

Considero que es muy importante el saber que los EP, también son fiscalizados, pero estos, de manera diferente; ya que son sometidos a diversas evaluaciones, y además sujetos a diversas obligaciones, que se ven reflejadas, a través de los portales de transparencia de dichos EP; ya que el cumplimiento de objetivos que son marcados en documentos tan importantes como presupuestos de ingresos y egresos; y que dichos recursos provienen de la cuenta pública y que como ciudadanos es nuestro deber que en el caso de incumplimiento, se procedan con las sanciones necesarias a aquellos servidores que no cumplan con sus deberes.

En mi opinión, este tema ha sido sumamente importante para todos los integrantes de nuestro sistema de administración pública, ya que no solo fue diseñado para la generación de información, sino que detrás de esto, se encuentran los trasfondos de índole internacional, que están marcando de una manera, que no solo las empresas deben hacerle frente a la globalización, sino que, también los gobiernos y los integrantes de la cuenta

pública también deben hacer frente a la misma, en nuestro país, es un tema con demasiada actualidad, y por el momento no se han suscitado estudios en los cuales se compare si antes de la implementación de este y en la propia implementación se han llevado de manera adecuada, hasta el momento los organismos encargados de esta tarea, se han concentrado en la recopilación de la misma información y no han emitido un informe en el que se propongan mejoras o adecuaciones respecto al manejo de información u operaciones.

Ahora bien del lado si esta implementación se ha llevado de manera adecuada, si de acuerdo los tiempos que han sido señalados, pero conforme se han emitido nuevas modificaciones, se han ido presentado en los plazos señalados por la misma, es decir, que la implementación no se ha llevado a cabo de manera armónica, ya que si ese fuera el caso, las obligaciones y normas operativas, se emitieron en un solo momento, que en su tiempo, así lo fue, pero con los cambios que sufrieron, se ven reflejados en los informes que son emitidos.

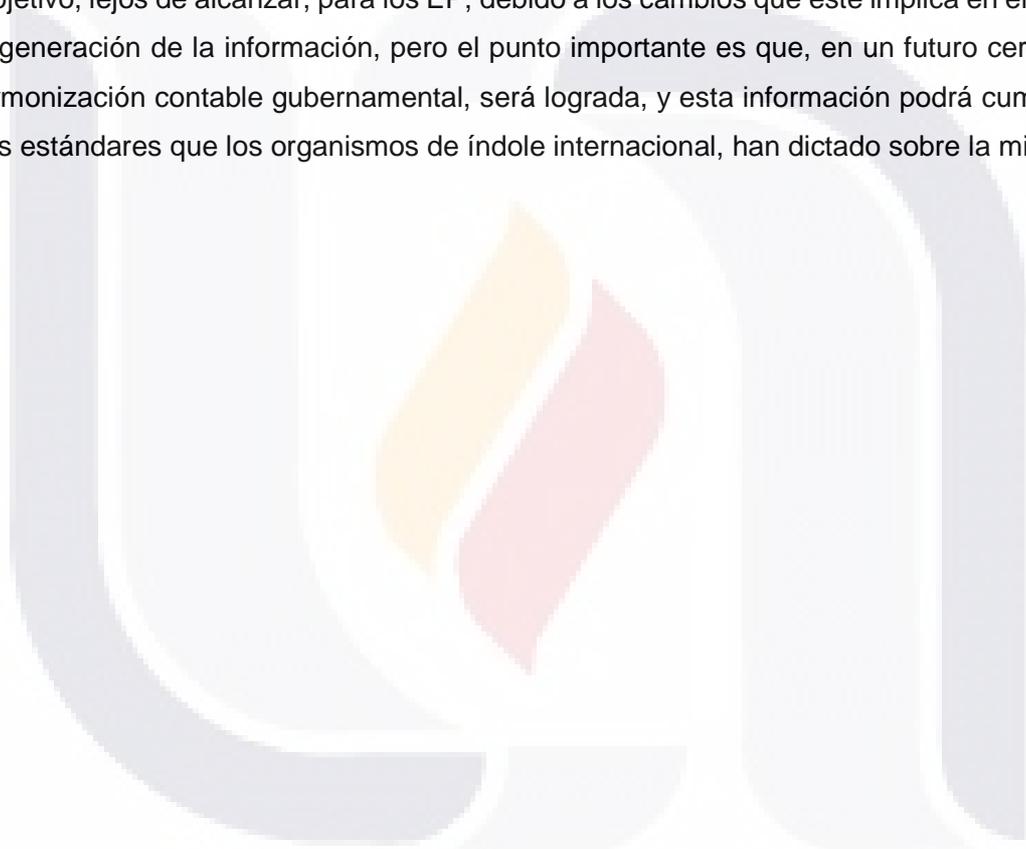
El haber realizado un análisis de manera significativa a una IES, nos hace pensar que la información de este tipo de entidades, es compleja, ya que al igual que cualquier otro EP, necesita por fuerza de un presupuesto de ingresos y uno de egresos, que serán las principales fuentes de información, para la emisión de todos los informes que integran la cuenta pública de estas entidades, es por esta razón que dedique a que el análisis fuera a los presupuestos de ingresos y egresos, que si bien de manera representativa arroja información muy sencilla y básica, hay que destacar que los rubros a los cuales se destinan los ingresos, son muy importantes y más importante aún, saber si estos rubros de egresos sean ejercidos en su totalidad, para que en el próximo ejercicio presupuestario, estos rubros puedan ser cubiertos en su totalidad y de esta manera se cumplan con las actividades primordiales de esta IES, que se encuentran dentro del Plan de Desarrollo Institucional y en los presupuestos de egresos anuales.

Otra parte que de la que también, hago una breve mención es respecto al sistema de transparencia, ya que en nuestra actualidad, la rendición de cuentas, forma parte sustancial para la ciudadanía, ya que a partir de esta, indicando, si los recursos que son asignados a estos, son destinados a los programas mencionados.

La armonización de la información financiera de los EP, es un tema desconocido para la mayoría de las personas, pero no es complicado, ya que basta con saber, que a través de este proceso, se pretende lograr que cualquier EP, cumpla con los programas y dé a

conocer a la ciudadanía, la manera en como desarrolla sus actividades, y es un deber de nosotros los ciudadanos, consultar y hacer de nuestra propiedad esta información y no conformarnos con lo que es presentado, más bien, realizar juicios en los cuales podamos cuestionar si los recursos entregados a estos EP, sean utilizados en los tiempos y destinados a los programas y gastos aprobados, y que sean utilizados los sistemas de consulta de información pública de manera adecuada.

Ahora bien, aun la armonización contable de la información gubernamental, parece un objetivo, lejos de alcanzar, para los EP, debido a los cambios que este implica en el manejo y generación de la información, pero el punto importante es que, en un futuro cercano, la armonización contable gubernamental, será lograda, y esta información podrá cumplir con los estándares que los organismos de índole internacional, han dictado sobre la misma.



BIBLIOGRAFÍA

- Aguascalientes, G. d. E. d. (2011). *Decreto por el se crea el Consejo de Armonización Contable del Estado de Aguascalientes*.
- Aguascalientes, U. A. d. (2015a). *Carta de Organización*.
- Aguascalientes, U. A. d. (2015b). *Directorio*.
- Aguascalientes, U. A. d. (2015c). *Facultades de las Unidades de Organización*.
- Aguascalientes, U. A. d. (2015d). *Plan de Desarrollo Institucional 2016-2024*.
- Aguascalientes, U. A. d. (2016). Transparencia. Retrieved 5 Septiembre, 2016, from <http://www.uaa.mx/transparencia/>
- Aguascalientes, O. S. d. F. d. E. d. (2016). Acerca del Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Aguascalientes. Retrieved 4 Septiembre, 2016, from <http://www.osfaguascalientes.gob.mx/acerca.html>
- Aznar López, M. (2013). La función de fiscalización del tribunal de cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas. *Revista Española de Control Externo*, XV (1575-1333).
- Bellod Redondo, J. F. (2014). El Fracaso de las instituciones presupuestarias de las entidades locales. *Revista de Auditoría Pública*, 63.
- Cabiño Calvo, L. (1990). El Proyecto de Plan General de Contabilidad. Nuevos conceptos básicos y modificaciones más sobresalientes con respecto al Plan General de Contabilidad de 1973. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XX, 317-349.
- Calvo Ortega, R. (2015). *Curso de Derecho Financiero* (19 ed.). Navarra, España: Thomson Reuters.

Cámara de Cuentas de Andalucía, 1/1988 C.F.R. (1988).

Carazo Martínez, C. P. (2006). El método de estudio de caso; Estrategia metodológica de la investigación científica. *Pensamiento y Gestión No. 20*, 165-193.

Casado Robledo, S. (2014). Presupuestos Generales del Estado: Nueva Gobernanza económica europea y reforma contable. *Revista Española de Control Externo, XV* (1575-1333).

Castiblanque, V., Rodríguez Raso, E., & Aznar López, M. (2014). La cuenta general del estado, cuenta única. *Revista Española de Control Externo, XV* (1575-1333).

Cazorla Prieto, L. M. (2015a). *Derecho Financiero y Tributario* (15 ed.). Navarra, España.

Chicano Jávega, E., Cossío Capdevilla, A., Aguilar Belda, M. Á., & Lagarón Comba, M. (2014). El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas de España: limitaciones y riesgos del proceso de evaluación. *Revista de Auditoría Pública, 62*.

Contable, C. N. d. A. (2009a). *Normas y Metodología para la Determinación de los momentos contables de los Egresos*.

Contable, C. N. d. A. (2009b). *Plan de Cuentas*.

Contable, C. N. d. A. (2009c). *Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental*.

Contable, C. N. d. A. (2012). *Clasificador por Fuentes de Financiamiento*.

Contable, C. N. d. A. (2013a). *Acuerdo por el que se Emite la Clasificación Programática*.

Contable, C. N. d. A. (2013b). *Normas y Metodología para la Determinación Contable de los Ingresos*.

Contable, C. N. d. A. (2014). *De los Estados e Informes Contables, Presupuestarios, Programáticos y de los indicadores de Postura Fiscal*.

Código Civil Federal (1928).

Constitución Española (1978).

Esesverri Martínez, E. (2014). *Manual práctico de derecho tributario: Parte General* (2° ed.). Valencia, España: Tirant Lo Blanch.

Española, R. A. d. I. L. (Ed.) (2014) Real Academia de la Lengua Española.

EHA/1037/2010; Plan General de Contabilidad Pública, 6710 C.F.R. (2010).

Estrada González, E. (2014). La Reforma Contable de las entidades locales: principales novedades. *Revista Española de Control Externo*, XV (1575-1333).

Federación, A. S. d. I. (2013a). Antecedentes- SNF. Retrieved 2 Septiembre, 2016, from <http://www.snf.org.mx/antecedentes.aspx>

Federación, A. S. d. I. (2013b). Bases Generales de Coordinación del SNF. Retrieved 2 September, 2016, from <http://www.snf.org.mx/bases-generales-de-coordinaci%C3%B3n-del-snf.aspx>

Federación, A. S. d. I. (2013a). Integrantes - SNF. Retrieved 2 Septiembre, 2016, from <http://www.snf.org.mx/integrantes.aspx>

Federación, A. S. d. I. (2013c). Plan Estratégico en Breve del SNF. Retrieved 2 Septiembre, 2016, from <http://www.snf.org.mx/plan-estrategico-en-breve.aspx>

Federación, A. S. d. I. (2013b). Sistema Nacional de Fiscalización. Retrieved 01 Septiembre, 2016, from <http://www.snf.org.mx/>

Federación, A. S. d. I. (2016a). Relaciones Institucionales de la ASF en México y el Mundo. Retrieved 3 Septiembre, 2016, from http://www.asf.gob.mx/Section/56_Relaciones_Institucionales_de_la_ASF_en_Mexico_y_el_Mundo

Federación, A. S. d. I. (2016b). Ámbito Internacional. Retrieved 3 Septiembre, 2016, from http://www.asf.gob.mx/Publication/53_Presencia_internacional

Federación, A. S. d. I. (2016c). Ámbito Nacional. Retrieved 3 Septiembre, 2016, from http://www.asf.gob.mx/Section/57_Ambito_Nacional

Financiera, C. M. p. I. I. y. D. d. N. d. I. (2012). *Normas de información financiera (NIF)* (1 ed. Vol. 1). México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos,

Fiscales, C. d. E. (2011). *Plan General de Contabilidad* (1° ed.). Madrid, España: Centro de Estudios Fiscales.

Gamboa Montejano, C., & Valdés Robledo, S. (2007). *Responsabilidades de los Servidores Públicos. Estudio Teórico Doctrinal, Antecedes, Derecho comparado e iniciativas presentadas del tema en esta LX Legislatura.*

Constitución Española (1978).

Gertz Manero, F. (1982). *Origen y evolución de la contabilidad. Ensayo histórico.* México, México: Trillas.

Gil-Ruiz, C., & Chica Bermúdez, M. J. (2013). La reforma contable en los presupuestos generales del estado. *Revista Española de Control Externo*, XV (1575-1333).

Gonzalo Angulo, J. A. (2014). La reforma contable española de 2007: Un balance. *Revista de contabilidad Española*, 183-200.

Gracia-Sarubbi, F., San Juan-Pajares, C. A., & Rodríguez-López, Á. (2014). Evolución del proceso de armonización contable en España y Brasil en el período 1973-2013*. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(38), 397-425.

Hacienda, M. d. (2016). Ministerio de Hacienda. 2016

Hacienda, M. d. E. y. (2011). *Manual de Contabilidad Pública* (1° ed.). Madrid, España: Ministerio de Economía y Hacienda.

Lara Flores, E. (2006). *Primer Curso de Contabilidad* (Vigésima ed.).

Lara-Martínez, M. A., Toledo-Coutiño, I. R., & Gómez-Chávez, L. M. (2012a). La rendición de cuentas por el gobierno electrónico. *Cuadernos de contabilidad*, 463-464.

Lara-Martínez, M. A., Toledo-Coutiño, I. R., & Gómez-Chávez, L. M. (2012b). La rendición de cuentas por el gobierno electrónico. Caso entidades federativas de México. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(33), 463-464.

Ley de Financiación a las Comunidades Autónomas, 8/1980 C.F.R. (1980).

Ley de Hacienda para el municipio de Aguascalientes (1986).

Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública del Estado de Aguascalientes (2011).

Ley de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos, 28/2006

Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, 2/2012 C.F.R. (2012).

Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (2009).

Ley de Fiscalización Superior del Estado de Aguascalientes (2012).

Ley de Fundaciones, 50/2002 C.F.R. (2002).

Ley de Hacienda del Estado de Aguascalientes (2015).

Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, 6/1997 C.F.R. (1997).

Ley de Presupuestos Generales del estado, para el año de 2015, 36/2014 C.F.R. (2014).

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. (1976). México, D.F., México.

Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, 48/2015 C.F.R. (2015b).

Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, 39/2015 C.F.R. (2015c).

Ley De Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, 27/2013 C.F.R. (2013a).

Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, 40/2015 C.F.R. (2015d).

Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de Aguascalientes (2001).

Ley De transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, 19/2013 C.F.R. (2013b).

Ley de Tribunal de Cuentas, 2/1982 C.F.R. (1982).

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2014).

Ley de la Economía Sostenible, 2/2011 C.F.R. (2011).

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (1982).

Ley General de Contabilidad Gubernamental. (2008). México, D.F., México.

Ley General de Subvenciones, 38/2003 C.F.R. (2003a).

Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (2015).

Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, 2/2010 C.F.R. (2010).

Ley General Tributaria, 58/2003 C.F.R. (2003b).

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (1976).

Ley Orgánica de la Universidad Autónoma de Aguascalientes (1997).

Ley Por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado, 1724/2015 C.F.R. (2015a).

Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 2/2004 C.F.R. (2004).

Los nuevos retos del sector público local tras la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la administración local. (2015). *Revista Española de Control Externo*, XV (1575-1333).

Malvares Pascual, L. (2013). *Lecciones del Sistema Fiscal Español* (3º ed.). Madrid, España: Tecnos.

Manuel, A. L. (2014). Fiscalización y Desarrollo Social. *Revista Española de Control Externo*, XV (1575-1333).

- Mejía, A. (1981a). *Contabilidad Gubernamental*. México, D.F.
- Menéndez Moreno, A. (2015). *Derecho Financiero y Tributario* (15° ed.). Navarra, España: Thomson Reuters.
- Molano, J. E., & Romero Vallejo, E. (2009). *Estándares internacionales de contabilidad para el sector público*.
- Molina Molina, J. (2014). *Ciudadano y Gasto Público: Por una gobernanza transparente y participativa*. Granada, España.
- Montesinos Julve, V. (2014). La armonización internacional de la contabilidad del sector público y su repercusión en la Unión Europea. *Revista Española de Control Externo*, XV (1575-1333).
- Moreno Rodríguez, R. (1980). *La Administración Pública Federal en México* (1° Edición ed. Vol. 1°). México, D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Napoleón Burneo, M. (2014). La contabilidad como instrumento para rendir cuentas. *Revista de Auditoría Pública*, 62.
- Plan general de contabilidad*. (2013). España: Macmillan Iberia, S.A.
- Polo Jiménez, S., Demetrio, Hidalgo Gallardo, R. L., & Palacios Manzano, M. (2015). Efectividad del proyecto de convergencia contable mexicano emprendido a partir de 2005: evidencia empírica (1997-2010). *Contaduría y Administración*, 261-282.
- Poveda Blanco, F. (2014). *Sistema Fiscal Español* (24 ed.). Navarra, España: Thomson Reuters Aranzadi.
- Pérez Royo, F. (2015). *Derecho Financiero y Tributario* (25 ed.). Navarra, España: Tecnos.

- Pública, M. d. A. (2016). Ministerio de Administración Pública. 2016
- Público, S. d. H. y. C. (2013). Manual de Contabilidad Gubernamental. 2013
- Público, S. d. H. y. C. (2015). *Presupuesto 2016, Proyecto*.
- Público, S. d. H. y. C. (2015). *Presupuesto de Egresos de la Federación 2016, Guía Rápida*.
- Real Decreto Legislativo, Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 2/2004 C.F.R. (2004).
- Real Decreto 1514/2007 Plan General de Contabilidad, 1514/2007 C.F.R. (2007).
- Real Decreto, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a entidades locales., 1463/2007 C.F.R. (2007).
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2015).
- Rodríguez Ramírez, B. (2014). Fiscalización de las Transferencias del sistema de financiación autonómico. *Revista de Auditoría Pública*, 61.
- Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, M. (2016). La nueva ley de Régimen Jurídico del Sector Público. *Diario la Ley* (1989-6913).
- Romero López, A. J. (2006). *Principios de contabilidad*. México.
- Sánchez Galiana, J. A. (2016). *Estudios sobre el control del gasto público en España* (1º ed.). Granada, España.
- Villa i Villa, J., & Rodríguez Ramírez, B. (2013). Determinantes de la transparencia contable en los municipios. *Revista de Auditoría Pública*, 60.