



En congruencia con los objetivos estratégicos del IMCP, la VICEPRESIDENCIA DE SECTOR GUBERNAMENTAL prepara este boletín informativo con la finalidad de mantenerlos actualizados en temas relevantes del Sector gobierno.

Directorio

Dra. Laura Grajeda Trejo
Presidenta del Comité Ejecutivo Nacional
2021-2023

C.P., PCFI y Lic. Héctor Amaya Estrella
Vicepresidente General

C.P., Dra. y PCCAG Ludivina
Leija Rodríguez
Vicepresidenta de Sector Gubernamental

Nota aclaratoria

Las noticias de temas gubernamentales no reflejan necesariamente la opinión del IMCP ni de la Vicepresidencia de Sector Gubernamental.

La responsabilidad corresponde exclusivamente a la fuente y/o el autor del artículo o comentario en particular.

Boletín informativo de la Vicepresidencia de Sector Gubernamental

UTILIDAD DEL FLUJO DE FONDOS

C.P. Cornelio Rico Arvizu
Presidente de la Comisión de Contabilidad Gubernamental de la
Vicepresidencia de Sector Gubernamental del IMCP

Para la tarea de presentar la información financiera de forma homogénea en los entes públicos en nuestro país, en la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) se establecieron dos tipos de información financiera: la patrimonial conocida como Estados Financieros Contables y la de ingresos y egresos conocida como Estados Financieros Presupuestales. En esta ley se establece que el concepto de presupuesto no solo se utiliza para el gasto o erogación, sino que se refiere a dinero, por eso hay un presupuesto de ingresos y un presupuesto de egresos, que se sustentan en los artículos 4, fracciones VII y VIII, y en el 38 de la LGCG:

Artículo 4.- Para efectos de esta Ley se entenderá por: [...]

- VII. Cuentas contables: las cuentas necesarias para el registro contable de las operaciones presupuestarias y contables, clasificadas en activo, pasivo y hacienda pública o patrimonio, y de resultados de los entes públicos;
- VIII. Cuentas presupuestarias: las cuentas que conforman los clasificadores de ingresos y gastos públicos; [...]

Artículo 38.- El registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos se efectuará en las cuentas contables que, para tal efecto, establezca el Consejo, las cuales deberán reflejar:

- I. En lo relativo al gasto, el aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado, y
- II. En lo relativo al ingreso, el estimado, modificado, devengado y recaudado.

También en la LGCG, se establece esa separación de los estados o información financieros en los artículos 46, 47 y 48 tanto para la Federación, entidades federativas y municipios, respectivamente:

Artículo 46.- En lo relativo a la Federación, los sistemas contables de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, las entidades de la Administración Pública Paraestatal y los órganos autónomos permitirán en la medida que corresponda, la generación periódica de los estados y la información financiera que a continuación se señala:

- I. Información contable, con la desagregación siguiente: [...]
- II. Información presupuestaria, con la desagregación siguiente: [...]





El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) emitió en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) del 22 de noviembre de 2010, el *Manual de Contabilidad Gubernamental* y dentro de este documento se incluye el Capítulo III Plan de Cuentas (reformado el 9 de diciembre de 2021), donde se establecen los siguientes géneros de las cuentas contables:

1. Activo.
2. Pasivo.
3. Hacienda pública/ patrimonio.
4. Ingresos y otros beneficios.
5. Gastos y otras pérdidas.
8. Cuentas de orden presupuestarias.
 - 8.1 Ley de Ingresos.
 - 8.2 Presupuesto de egresos.

Contabilidad Gubernamental	
Contabilidad patrimonial	Contabilidad presupuestal
1. Activo	8. Cuentas de orden presupuestarias
2. Pasivo	8.1 Ley de Ingresos
3. Hacienda pública/ patrimonio	8.2 Presupuesto de egresos
4. Ingresos y otros beneficios	
5. Gastos y otras pérdidas	

CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y CONTABILIDAD PRESUPUESTAL

El CONAC expidió las Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio (elementos generales) también en el DOF, pero de fecha 27 de diciembre de 2010 (actualizado el 8 de agosto de 2013), y estableció la diferencia dentro de la contabilidad gubernamental, como a continuación se presenta:



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

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

En consecuencia, la contabilidad patrimonial se obtiene del equilibrio de los activos menos pasivos, igual al patrimonio (forma de reporte); o del equilibrio de los activos, el cual es igual a la suma de los pasivos más el patrimonio (forma de cuenta), por eso en la contabilidad patrimonial siempre una aplicación nace de un origen. Pero dentro del patrimonio está la cuenta de ahorro /desahorro que se define en el plan de cuentas como:

3.2.1 Resultados del ejercicio (ahorro/desahorro): Representa el monto del resultado del resultado de la gestión del ejercicio, respecto de los ingresos y gastos corrientes.

En esta cuenta en particular no se debe hacer un registro manual, solo automático, y esta cuenta se calcula en cualquier momento, pero no se hace ese registro automático sino hasta el cierre del ejercicio. Por consiguiente, esta cuenta se calcula automáticamente como la resta del ingreso contable menos el gasto contable (definición de las cuentas contables de cierre contable).



6. Cuentas de cierre contable:
 - 6.1 Resumen de ingresos y gastos.
 - 6.2 Ahorro de la gestión.
 - 6.3 Desahorro de la gestión.

Asimismo, la contabilidad presupuestal trata de buscar el equilibrio de los ingresos igual a los egresos, por eso en este tipo de contabilidad siempre una aplicación o egreso nace de un origen o ingreso. Pero si no se da ese equilibrio, se determina un superávit/déficit que se define en el plan de cuentas como:

9.1 SUPERÁVIT FINANCIERO: Cuenta de cierre que muestra el importe presupuestario que resulta cuando los ingresos recaudados superan a los gastos devengados.

9.2 DEFICIT FINANCIERO: Cuenta de cierre que muestra el importe presupuestario que resulta cuando los gastos devengados del ejercicio superan a los ingresos recaudados.

En estas cuentas en particular no se debe hacer un registro manual, solo automático y se calculan en cualquier momento, pero no se hace el registro automático sino hasta el cierre del ejercicio. Por eso estas cuentas se calculan automáticamente como la resta del ingreso presupuestal menos el gasto presupuestal (definición de las cuentas contables de cierre presupuestal).

9. Cuentas de cierre presupuestario.
 - 9.1 Superávit financiero.
 - 9.2 Déficit financiero.
 - 9.3 Adeudos de ejercicios fiscales anteriores.



Contabilidad gubernamental	
Contabilidad Patrimonial	Contabilidad Presupuestal
4. Ingresos y otros beneficios	8.1 Ley de Ingresos
5. Gastos y otras pérdidas	8.2 Presupuesto de Egresos
6.2 Ahorro de la gestión	9.1 Superávit financiero
6.3 Desahorro de la gestión	9.2 Déficit financiero

REFORMA A LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DEL 30 DE DICIEMBRE DE 2015

El artículo 46 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG, reformada el 30 de diciembre de 2015) establece el contenido de los estados financieros y los formatos que se encuentran en el Capítulo VII del *Manual de Contabilidad Gubernamental* (reformado el 9 de agosto de 2022). En específico, para la contabilidad patrimonial se aplica la fracción I como estados financieros contables, y entre estos está el inciso a):

Artículo 46.- [...]

- I. Información contable, con la desagregación siguiente:
 - a) Estado de actividades; [...]

Antes de esta reforma era discrecional generar un estado de actividades o un estado de resultados, lo cual desde el ejercicio 2016 se debe generar de manera obligatoria el estado de actividades como un estado financiero contable que resta a los ingresos contables los gastos contables y el residual se le llama ahorro/desahorro. El estado de actividades tiene un formato definido en el Capítulo VII del *Manual de Contabilidad Gubernamental* ([*Manual*], reformado el 9 de agosto de 2022) y a la fecha este reporte tiene: 1) un instructivo de llenado que facilita su comparabilidad, 2) correlación con las notas de desglose que facilita su análisis y 3) reglas de validación que facilitan la congruencia o cruces con otros estados financieros.



Asimismo, el artículo 46 de la LGCG (reformado el 30 de diciembre de 2015) establece el contenido de los estados financieros, y sus formatos se encuentran en el Capítulo VII del *Manual* (reformado el 9 de agosto de 2022).

En específico, para la contabilidad presupuestal se aplica la fracción II como estados financieros presupuestales, y entre estos está el inciso e):

Artículo 46.- [...]

II. Información presupuestaria, con la desagregación siguiente: [...]

e) Un flujo de fondos que resuma todas las operaciones;

Antes de esta reforma se generaba el formato llamado indicadores de postura fiscal que ahora es un formato de la cuenta pública consolidada en el Tomo I de resultados generales, que solo emiten los gobiernos federal y estatal; por consiguiente, desde el ejercicio 2016 se debe generar, de manera obligatoria el flujo de fondos como un estado financiero presupuestal que resta a los ingresos presupuestales los gastos presupuestales y al residual se le llama superávit/déficit.

Dicho flujo de fondos no tiene un formato definido en el Capítulo VII del *Manual*; la misma situación guarda el formato contable de informe sobre pasivos contingentes, y los formatos programáticos de programas y proyectos de inversión y el de indicadores de resultados.

Contabilidad gubernamental	
Contabilidad patrimonial	Contabilidad presupuestal
Estado de actividades	Flujo de fondos
4. Ingresos y otros beneficios	8.1 Ley de Ingresos
5. Gastos y otras pérdidas	8.2 Presupuesto de Egresos
6.2 Ahorro de la gestión	9.1 Superávit financiero
6.3 Desahorro de la gestión	9.2 Déficit financiero



Ahora, al respecto cabe realizar los siguientes comentarios:

- El *Manual* no da todos los formatos, pero el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG, 20 de agosto de 2009) establece el contenido de los estados financieros con formato libre.
- Los estados financieros, en relación con el artículo 51 y 58 de la LGCG, se deben generar, mínimamente, con una periodicidad trimestral y publicarse a los 30 días naturales. De este modo, se verifica en el Sistema de Evaluación en la Armonización Contable (SEvAC); pero en esta evaluación no existe el reactivo para la generación ni para la publicación del flujo de fondos.
- Los estados financieros, en relación con el artículo 19 fracción VI de la LGCG, se deberán generar de manera automática del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), así se verifica en el Sistema de Evaluación en la Armonización Contable (SEvAC); pero en esta evaluación no existe el reactivo para la generación del sistema del flujo de fondos.

PROPUESTA DE FORMATO

En la contabilidad patrimonial se genera el estado de actividades como resta del ingreso menos gasto, pero ambos conceptos con base acumulativa (reconocimiento de derechos y obligaciones) no necesariamente es efectivo; es decir, hay operaciones devengadas y no cobradas/pagadas y tienen un enfoque de sendos ingresos y gastos corrientes, o sea que no están todos los orígenes (entradas) ni todas las aplicaciones (salidas) de efectivo.



Según los grupos, se incluyen las siguientes cuentas contables:

Contabilidad gubernamental	
Estado de actividades	Notas
4. Ingresos y otros beneficios	
4.1 Ingresos de gestión	Es ingreso devengado
4.2 Participaciones, aportaciones, convenios, ...	Es ingreso devengado
4.3 Otros ingresos y beneficios	Registro contable
5. Gastos y otras pérdidas	
5.1 Gastos de funcionamiento	Es gasto devengado
5.2 Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas	Es gasto devengado
5.3 Participaciones y aportaciones	Es gasto devengado
5.4 Intereses, comisiones y otros gastos de la deuda pública	Es gasto devengado
5.5 Otros gastos y pérdidas extraordinarias	Registro contable
5.6 Inversión pública	Registro contable
Ahorro/Desahorro	No es Efectivo

Sobre lo anterior, se pueden realizar los siguientes comentarios:

- No es efectivo, pues el ahorro contable no implica que hay dinero en bancos y el desahorro no implica que salió dinero.
- No tiene todos los orígenes de efectivo como un préstamo o financiamiento.
- No tiene todas las aplicaciones de efectivo de efectivo como compra de activos, construcciones, pagos de préstamos, etcétera.

En la contabilidad presupuestal se genera el flujo de fondos del ingreso menos gasto, pero ese ingreso y gasto con base devengado y efectivo (reconocimiento de entradas y salidas) no necesariamente son operaciones virtuales. Es decir, tienen un enfoque integral ingresos y gastos sin importar la naturaleza. Según los clasificadores puede incluir el siguiente desglose:



Flujo de fondos							
CRI-COG	Estimado aprobado	Ampliación	Reducción	Modificado	Devengado	Recaudado pagado	CxC CxP
Rubros de ingreso							
1. Impuestos 2. Cuotas y Ap. SS 3. Contribuciones 4. Derechos 5. Productos 6. Aprovechamientos 7. Ventas de Bienes 8. Part. y Aport. 9. Transferencias 0. Financiamientos							
Capítulos de gasto							
1000 Serv. Pers. 2000 Mat. y Sum. 3000 Serv. Grales. 4000 Transf. 5000 Bienes 6000 Inv. Publica 7000 Inv. Fin. 8000 Part. y Aport. 9000 Deuda Pub.							
Superávit/déficit							

Podemos hacer los siguientes comentarios de los totales:

- Estimado/aprobado: indica la dualidad económica y el balance presupuestario sostenible del aprobado.
- Ampliación: indica las ampliaciones compensadas de egresos.
- Reducción: indica las reducciones compensadas de egresos.
- Modificado: indica la dualidad económica.
- Devengado: indica el balance presupuestario sostenible del devengado o, en su caso, la disponibilidad.



- Recaudado/pagado: indica el flujo de efectivo que nace del presupuesto.
- CxC/CxP: indica el financiamiento del flujo de efectivo a corto plazo.
- Si la CxC es cero, por consiguiente, la columna de devengado es el superávit/déficit.
- Si no hay aplicación de remanente, la columna de devengado es la disponibilidad para el siguiente ejercicio.

Flujo de fondos							
CFF	Estimado aprobado	Ampliación	Reducción	Modificado	Devengado	Recaudado pagado	CxC CxP
Ingreso							
10. ILD							
11. Fiscales							
12. Fin. Internos							
13. Fin. Externo							
14. Propios							
15. Federales							
16. Estatales							
17. Otros ILD							
20. ITFE							
25. Federales							
26. Estatales							
27. Otros TFE							
Gasto							
10. GNE							
11. Fiscales							
12. Fin. Internos							
13. Fin. Externo							
14. Propios							
15. Federales							
16. Estatales							
17. Otros GNE							
20. GE							
25. Federales							
26. Estatales							
27. Otros GE							
Superávit/Déficit							
10. GNE							
11. Fiscales							
12. Fin. Internos							
13. Fin. Externo							



CFF	Flujo de fondos						
	Estimado aprobado	Ampliación	Reducción	Modificado	Devengado	Recaudado pagado	CxC CxP
14. Propios							
15. Federales							
16. Estatales							
17. Otros GNE							
20. GE							
25. Federales							
26. Estatales							
27. Otros GE							

Los comentarios a los totales son los siguientes:

- Estimado/aprobado: indica la dualidad económica y el balance presupuestario sostenible del aprobado por fuente de financiamiento.
- Ampliación: indica las ampliaciones compensadas de egresos por fuente de financiamiento.
- Reducción: indica las reducciones compensadas de egresos por fuente de financiamiento.
- Modificado: indica la dualidad económica por fuente de financiamiento.
- Devengado: indica el balance presupuestario sostenible del devengado o en su caso la disponibilidad por fuente de financiamiento.
- Recaudado/pagado: indica el flujo de efectivo que nace del presupuesto por fuente de financiamiento.
- CxC/CxP: indica el financiamiento del flujo de efectivo a corto plazo por fuente de financiamiento.
- Si la CxC es cero, entonces la columna de devengado es el superávit/déficit por fuente de financiamiento.
- Si no hay aplicación de remanente, entonces la columna de devengado es la disponibilidad para el siguiente ejercicio por fuente de financiamiento.



Flujo de fondos base devengado													
CRI-COG/CFF	10	11	12	13	14	15	16	17	20	25	26	27	Total
Rubros de ingreso													
1. Impuestos													
2. Cuotas y Ap. SS													
3. Contribuciones													
4. Derechos													
5. Productos													
6. Aprovechamientos													
7. Ventas de Bienes													
8. Part. y Aport.													
9. Transferencias													
0. Financiamientos													
Capítulos de gasto													
1000 Serv. Pers.													
2000 Mat. y Sum.													
3000 Serv. Grales.													
4000 Transf.													
5000 Bienes													
6000 Inv. Publica													
7000 Inv. Fin.													
8000 Part. y Aport.													
9000 Deuda Pub.													
Superávit/déficit													

Comentarios a los totales:

- Determina el balance presupuestario sostenible del devengado por fuente de financiamiento, se observa cuando una fuente financia a otra fuente, es decir, un desvío de recursos.
- Determina la disponibilidad por fuente de financiamiento para el siguiente ejercicio.

CONCLUSIÓN

- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece homogeneizar la presentación de la información en un ejercicio de rendición de cuentas a la ciudadanía; la información presupuestal es vital en su generación, presentación y publicación a la población y a autoridades, tal es el caso del flujo de fondos.



- Los estados financieros presupuestales con un enfoque devengado y efectivo facilitan la revisión, interpretación y fiscalización de los recursos del erario, tal es la utilidad del flujo de fondos.
- En tema de fiscalización, el flujo de fondos facilita la revisión de los recursos públicos por fuente de financiamiento.
- La LGCG establece la consolidación de la información financiera presupuestal, el flujo de fondos integraría la información por sector o por orden de gobierno.
- Son muchos los beneficios de la generación del flujo de fondos, pero en la actualidad:
 - Existen entes públicos que todavía generan los indicadores de postura fiscal que ya no es estado financiero.
 - Existen Auditorías locales que todavía solicitan como estado financiero los indicadores de postura fiscal.
 - Existen sistemas de contabilidad gubernamental que no generan el flujo de fondos.
- En derecho público o derecho administrativo, el ente público solamente puede hacer lo que la ley le faculta, pues el cumplimiento de la LGCG indica que el flujo de fondos:
 - Se genere del sistema (art. 19).
 - Se entregue de manera oficial a la autoridad (leyes de fiscalización).
 - Se publique en el portal de contabilidad gubernamental (art. 51) y en el PNT (LGTAIP art. 70).
 - Se verifique en el SEvAC.