

46

4
1ej.



*Universidad Nacional
Autónoma de México*

Facultad de Contaduría y Administración

**LA NECESIDAD DE IMPARTIR LA
CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
A NIVEL SUPERIOR**

Seminario de Investigación Contable

Que en opción al grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a

JOSE ANTONIO MORA VALENCIA

Director del Seminario

C. P. JOAQUIN BLANES PRIETO

México, D. F.





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MIS PADRES POR EL ESFUERZO
QUE REALIZARON PARA QUE YO -
TUVIERA ESTUDIOS.

A MI ESPOSA Y A MIS HIJAS

A MIS HERMANOS

EN ESPECIAL A MI HERMANO JESUS POR EL
APOYO QUE ME DIO PARA QUE PUDIERA REA
LIZAR MI CARRERA.

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION.	
CAPITULO I.- LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN EL PROGRAMA DE LA CARRERA DE LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA.	
1.- Su importancia como materia académica.....	1
2.- Objetivos de la enseñanza.....	4
3.- Estructura, teórica y práctica.....	10
4.- Aplicación profesional.....	25
a).- Federal	
b).- Estatal y Municipal	
5.- Su relación con materias del programa de estudios...	28
a).- Contabilidad General	
b).- Derecho I (Constitucional y Administrativo)	
c).- Finanzas	
6.- Programa de apoyo.....	30
a).- Teoría de la Administración Pública	
b).- Administración Financiera	
7.- Análisis y diferencias entre la Contabilidad Gubernamental y de la Iniciativa Privada.....	37
CAPITULO II.- ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.	
1.- Antecedentes Históricos.....	45
2.- Sistema de Contabilidad en vigor del Gobierno Federal.....	64
3.- Objetivos de la Contabilidad Gubernamental.....	81
4.- Su Clasificación.....	83
5.- Periodo de la Contabilidad Gubernamental.....	86
6.- Cuenta Pública.....	87
CONCLUSIONES	
BIBLIOGRAFIA	

I N T R O D U C C I O N

Actualmente existen sectores de la administración pública, en los que la experiencia y preparación profesional del Licenciado en Contaduría Pública son requeridas con urgencia, sin embargo la aplicación profesional en este sector ofrece matices con características muy peculiares que dan lugar a un mayor conocimiento en esta actividad. Por tal motivo, nace la inquietud de que el alumno de la carrera de Licenciado en Contaduría Pública reciba una enseñanza elemental, de lo que es la Contabilidad Gubernamental.

Es decir que las tareas del Licenciado en Contaduría Pública se han hecho cada vez más complejas, al ritmo del crecimiento y desarrollo del mundo de las finanzas, y precisamente en esta rama de la contabilidad por la importancia que implica la Administración Pública, es donde la Facultad de Contaduría Pública debiera ofrecer una concentración elemental de conocimientos que lo habiliten para ejercer las tareas más características y típicas de la Contabilidad Gubernamental, y porque no decirlo que esto fuera el inicio de una especialización con la que el profesionista enfrentara sin problema su actuación en el amplio campo existente en el Sector Gubernamental, así como en la asesoría tributaria de Estados y Municipios, en donde la planificación de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, la formulación del Presupuesto de Egresos y el control de éste requiere de profesionales especializados.

CAPITULO I

LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN EL PROGRAMA DE LA CARRERA DE LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

1.- SU IMPORTANCIA COMO MATERIA ACADEMICA

Para iniciar este capítulo no estará fuera de lugar hacer aquí unas cuantas observaciones sobre la -- formación intelectual y la preparación necesaria para todo aquel que aspira a ejercer la profesión de Contador Público.

Además de la decisión, habilidad, forma -- ción y demás características que son el fundamento del éxito en todos los aspectos de la actividad humana, un conta--dor tiene que poseer una basta capacidad intelectual y una experiencia que le haga apto para resistir las rigurosas -- pruebas a que han de ser sometidos todos aquellos que solícitan ser admitidos en el seno de la profesión. Si analiza--mos las causas de un fracaso descubriremos en muchos de -- los casos una adversión al esfuerzo intelectual, que es -- parte integrante del estudio preparatorio de toda profe -- sión elevada; otras veces el fracaso se deberá más bien a la desaplicación que a la falta de capacidad intelectual. Si el que se prepara para el ingreso en la profesión de -- contador no tiene la capacidad suficiente para deducir los

hechos en virtud de las primicias sentadas, estará predestinado a que sus esfuerzos fracasen; es verdad que la capacidad deductiva pueda desarrollarse, y que muchos contadores competentes al principio del ejercicio de su profesión no demuestran especiales aptitudes para ella; pero, sin embargo, se trata de casos excepcionales, y por cada uno que tiene éxito, a pesar de su aparente falta de aptitud para la profesión, fracasan veinte o más, sin embargo, el no llegar al nivel medio de competencia profesional en contabilidad, que acredita el título oficial, puede que tenga menos importancia para el estudiante de esta profesión que para el de otro campo profesional, puesto que el conocimiento de las materias que constituyen en estudio tiene valor en cualquier esfera relacionada con la carrera, mientras que la preparación intelectual para otras profesiones carece por sí de valor fuera de las mismas.

Ahora bien, el Licenciado en Contaduría Pública deberá ser provisto de los conocimientos necesarios a un profesional en su ramo, capaz de prestar sus servicios tanto a las empresas de carácter privado como a la Administración Pública de cualquier país. La contaduría, la administración la consultoría, tienen su propia técnica y, por lo cual, deberá haber profesionales que conozcan y apliquen esa técnica. De ahí que destinemos este capítulo para hablar de la importancia que tiene la Contabilidad Gubernamental como materia académica.

Con respecto al medio en que se desenvuelve el Licenciado en Contaduría Pública, es conveniente hacer notar, ante todo la importancia de la actuación de este -- profesional en los últimos años dentro de los diversos sectores de la sociedad. Su función se va definiendo con mayor claridad, el alcance de los servicios profesionales -- que presta a las Dependencias Oficiales y cuyos conocimientos, habilidades, experiencias, responsabilidades, lo capacitan para desarrollar tareas de muy diversa índole dentro de las mismas, no necesariamente ligadas a la contabilidad aplicando las técnicas modernas de administración, computación, presupuestos, contabilidad administrativa, finanzas, etc.

En estos últimos años se ha extendido considerablemente el campo de acción de la Contaduría Pública. La práctica profesional de esta disciplina crece al ritmo que se expanden la ciencia, la tecnología, la industria, - la economía, el comercio, pero además aumenta la demanda - de los servicios de los profesionales de la Contaduría Pública en las Dependencias Gubernamentales, teniéndose que superar en el aspecto profesional, pues estas últimas instituciones a las que sirvan, reclamarán mayor eficiencia - fundada en sólidos conocimientos y en mayor calidad humana para desempeñar nuevos puestos, en vista de la complejidad acelerada de los problemas que habrán de afrontarse en el área de la Administración Pública.

De ahí nace la inquietud de integrar al programa de estudio de la Carrera de Contaduría Pública, la enseñanza de la Contabilidad Gubernamental, que relacionada con las demás materias de dicha carrera y con apoyo de asignaturas que se impartan fuera de la facultad, como se verá en el punto número seis de este mismo capítulo, su importancia será de suma utilidad para el desarrollo profesional del Licenciado en Contaduría Pública.

Por lo anteriormente dicho, podemos clasificar a la Contabilidad Gubernamental como de igual o mayor importancia que las materias que actualmente se imparten dentro de la mencionada profesión, ya que a la postre podría significar la base de una especialización, que le diera al profesionista una amplia capacidad intelectual para el enfrentamiento de los múltiples problemas existentes en el sector público, así como en la asesoría tributaria de Estados y Municipios, en donde la planificación de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, la formulación del Presupuesto de Egresos, la implantación de sistemas contables adecuados, requerirán de especialistas en la materia.

2.- OBJETIVOS DE LA ENSEÑANZA.

A.- Objetivos Generales.

Definición del Objetivo.- El punto de partida consiste en la determinación de las finalidades del -

programa: ¿ Sobre qué versará y con que propósito se hace? Las clases y especialidad a tratar, deben identificarse con toda claridad, y delinarse con todo cuidado su alcance y - características. Esta delineaición supone tomar decisiones - respecto a si el objetivo de su curso dado es, primordialmente, el de adquirir o mejorar conocimientos de utilidad - temporal, producir a cambios de actitud, o si se trata de - aumentar la capacidad de la persona para tratar con conceptos, políticas, programas, papeles y relaciones. Esta distinción puede expresarse como "orientación al trabajo" - - "orientación a la carrera" u "orientación al desarrollo.

Análisis de Responsabilidades.- Los objetivos generales se subdividen en categorías más específicas - de las clases de responsabilidad, tareas, problemas y situaciones a lo que es probable, que se tenga que enfrentar el alumno tanto en el transcurso como estudiante o inmediatamente después de terminar sus estudios a cinco o más años - después.

- 1.- Con objeto de determinar el nivel y carácter de la enseñanza que se intenta, - es menester tomar en cuenta los conocimientos que tengan los alumnos, qué es lo que saben, cuáles son sus actitudes - respecto a los estudios y capacidad básica para resolver problemas y realizar

tareas del tipo que encontrará en el dominio de la materia.

- 2.- Con miras al futuro, la cuestión clave es: "Qué tipo de exigencias se plantearán a los alumnos cuando ocupen posiciones de responsabilidad".
- 3.- Teniendo presente los dos párrafos anteriores, y previas consultas con funcionarios de gobierno, respecto a la escases y deficiencias principales existentes en la Contabilidad Gubernamental, es posible llegar a conclusiones valiosas en cuanto a hacer especial Hincapié en un plan de estudios o preparación para tareas específicas inmediatas, o el desarrollo intelectual y capacidad para mayores responsabilidades profesionales en el futuro.

A la luz del Perfil que se ha descrito, los objetivos terminales que debe alcanzar el profesional de la Contaduría al concluir el proceso enseñanza aprendizaje, -- pueden resumirse en la forma siguiente:

- I.- Tener conciencia de la función que desempeñará dentro de la sociedad y de la obligación de desarrollarla dentro de cánones éticos.

- II.- Comprender la realidad humana y social donde va a ejercer su actividad profesional.
- III.- Conocer el marco jurídico - legal donde se desarrolla la actividad financiera.
- IV.- Entender los fenómenos económico - financieros, tanto a nivel general de la economía - como a nivel de los diversos tipos de entidades.
- V.- Determinar las necesidades de información - financiera de cualquier entidad y diseñar - e instalar sistemas para su obtención, estableciendo los controles que se requieran.
- VI.- Corregir las deficiencias de operación de - sistemas establecidos y/o mejorar su operación.
- VII.- Dirigir y operar el sistema de información financiera de cualquier entidad, vigilando su funcionamiento y control.
- VIII.- Conocer el fenómeno tributario y sus implicaciones contables y financieras a nivel - general.
- IX.- Analizar estados financieros.
- X.- Interpretar información financiera.
- XI.- Conocer en forma general los distintos campa

pos de actuación dentro de las Dependencias Gubernamentales que actualmente se ofrecen y se puedan ofrecer en el futuro inmediato a la actividad profesional del Licenciado-- en Contaduría.

B.- Objetivo General de la Contabilidad Gubernamental y Finanzas.

Esta área, fundamental dentro de los planes de la Facultad de Contaduría y Administración, se propondría desarrollar en el alumno aptitudes, sensibilidad y criterio sólido para comprender, sistematizar, interpretar y comunicar los fenómenos y sus repercusiones que se originan en el proceso contable - financiero dentro del Sector Público (Gobierno).

La base del desarrollo de ese criterio profesional a nivel licenciatura abarca tres campos, estrechamente interrelacionados:

- a).- El Operativo-Contable: comprende el conocimiento y aplicación de los principios, normas métodos y procedimientos de contabilidad, que el egresado de la Facultad requiere para el desempeño eficiente de las funciones gubernamentales.
- b).- El Administrativo-Contable: comprende el conocimiento de la función y participación

de la contabilidad Gubernamental en el proceso administrativo.

c).- El Científico-Contable: comprende la investigación que conduzca al conocimiento del fenómeno contable y su desarrollo histórico.

Además de los postulados anteriores, es preciso considerar lo siguiente:

Que, como disciplina, la Contabilidad Gubernamental no puede funcionar aislada, como mera técnica. Para el despliegue de todas sus posibilidades y fuerzas creadoras ha de considerarse dentro del ambiente y objetivo propios de la entidad y a ésta al mismo tiempo engranada en el contexto concreto de las relaciones externas y con el desarrollo de la sociedad y la continua ampliación de la economía, la división empresarial y social del trabajo, la cooperación espontánea indirecta de Dependencia de Gobierno y Entes Federativos que ejecutan u organizan trabajos parciales dentro de una totalidad compleja.

Que esa realidad de los procesos financiero-económicos ha conducido en la práctica a la configuración de la Contaduría y la Administración como dos tipos paralelos de funciones con alcan

ce ético, distintas de la actividad productiva propiamente dicha pero capaces de diseñar, calcular, prever y optimizar su organización y estimular su fuerza creativo-social.

Así también, el estudio de la administración en la carrera del licenciado en Contaduría tiene como propósito que el alumno adquiriera una visión general del desarrollo de la administración y en lo particular de los principios generales y los elementos fundamentales del proceso administrativo - contable.

Abarca también los conocimientos fundamentales de las áreas funcionales de los organismos sociales y los instrumentos más importantes para la organización del trabajo en las oficinas.

3.- ESTRUCTURA TEORICA Y PRACTICA

Este punto está enfocado a la elaboración del programa de estudios para la materia de Contabilidad Gubernamental, que se intenta sea incluida en el plan de estudios de la carrera de Licenciado en Contaduría Pública.

Antes de hablar de la preparación de un programa de estudios adecuado para la enseñanza de la Contabilidad Gubernamental, se está en posición de hablar algo sobre los planes de estudio de carácter profesional y sus condiciones específicas.

Así como la selección de los alumnos debe ser

flexible para que lo sea el espíritu del futuro profesional y el ambiente mismo de la escuela, los planes deben ser netamente especializados, correspondiendo al espíritu de la enseñanza el supuesto de la existencia de una amplia y sólida cultura básica en los alumnos y la agilidad mental necesaria para encontrarle aplicaciones, impedir que se pierda, o matizarla con nuevos aportes aprovechando las múltiples correlaciones entre las ciencias.

La primera condición de un plan universitario es la concentración científica de la materia. Cuando se formulan planes de enseñanza superior con ocho asignaturas por curso como mínimo, hay que tener una completa desorientación, porque no se puede imaginar el desarrollo de los cursos. O hay recargo o hay dispersión ... O existen los dos vicios, pues en realidad se implican mutuamente... Y es deplorable la incubación de estos males, porque no se percibe la necesidad de semejante desgregación de la materia docente. No hay ninguna carrera que no pueda prepararse bien con cinco materias por curso; a partir de este límite cuanto mayor sea el número de asignaturas, más endeble será la preparación.

La práctica común es considerar cada sección o especialidad como una carrera distinta desde el principio, con expedición final del título independiente; pero - la semejanza de los estudios científicos que sirven de -

fundamento a la especialidad facultativa genérica, obliga a incluir en todos los planes parciales buen número de disciplinas comunes. Y sucede ordinariamente que las que llevan en primer año los alumnos de una sección, las estudian los de las otras en segundo, tercero o cuarto, frecuentemente, con el mismo profesor. Disposición inadmisibile desde el doble punto de vista psicológico y lógico, puesto que en relación con el primero difiere el grado de madurez intelectual y estudiantil de los diferentes alumnos, y en relación con el segundo difiere la posición en el sistema general de los respectivos estudios. Factores todos ellos de importancia, porque los dos primeros deben ser incluidos entre los determinantes de la extensión y rigor de la materia, y el último entre los de la profundidad y la orientación.

Las consideraciones precedentes obligan, en alto grado, a examinar cuidadosamente el papel de cada materia en cada subespecialidad, a fin de determinar si puede ser administrada en común o conviene más organizarla en cada caso con diferente orientación o extensión. Una vez determinado el número de las asignaturas comunes, lo procedente es formar con ellas uno o más cursos comunes, lo que implica las siguientes ventajas:

1a.- Máxima uniformidad en el grado de desarrollo y en la previa formación de los alumnos de cada clase universitaria.

2a.- Máxima objetividad y rigor científico en la enseñanza de cada materia, así como mayor amplitud del estudio de sus aplicaciones, la cual lleva consigo mejor conocimiento de sus horizontes profesionales.

3a.- Equilibrio y solidez del plan general de -- cada especialidad y de los particulares de las diferentes - subespecialidades.

4a.- Mayor margen de tiempo del estudiante para resolverse por una particularidad profesional.

Aquellas asignaturas que conviniendo a las diferentes subespecialidades fueren susceptibles de pronunciada orientación particular o cuyo conocimiento fueron necesarios en cada caso en diferente extensión, deberían ser organizadas aparte para cada profesión.

Todavía hay que hacer una advertencia acerca de la concentración, y es que en modo alguno es permitido hablar, con referencia a la enseñanza superior, de programas concentrados, según el criterio establecido, originariamente, por la escuela herbartiana, es decir a base de supuestas conexiones psicológicas, traducidas posteriormente en motivos utilitarios por el pragmatismo. Lo que ahora hay -- que concentrar es cada estructura científica, de suerte que cada materia aparezca ante el alumno como una poderosa coherencia lógica. Este mismo requisito tendrá plan entero.

La segunda condición de los planes de enseñanza superior será la adaptación profesional. No deberá faltar nada que sea útil para el justo desempeño de la profesión considerada, ni deberán incluirse materias sin aplicación reconocida. Esto significa, en rigor, que la concentración científica debe acompañar a la concentración técnica.

En resumen, un buen plan de enseñanza superior debe comprender:

1º- Estudios científicos superiores relacionados con la especialidad.

2º- Estudios técnicos ilustrados con amplias y bien preparadas prácticas, y subordinados estrechamente a las necesidades profesionales presupuestas.

3º- Altos estudios e investigaciones relacionados primitivamente con la especialidad, obligatorios, pero no calificados a los efectos del título que autorice para el ejercicio de la profesión.

4º- Cursos especiales de altos estudios e investigaciones para los alumnos que en el curso de la carrera hayan mostrado las correspondientes aptitudes.

Planes Diferenciados, Electivos y Semiabiertos.

Para la elaboración de un plan diferenciado de enseñanza, es necesario reconocer que las aptitudes individua-

les ofrecen diferencias de calidad e intensidad, de tipo y jerarquía. La pedagogía nunca ha ignorado las diferencias cuantitativas; en cambio, en la práctica, se ha prestado poca atención a las diferencias cualitativas de aptitud, de tipo, y éstas son igualmente decisivas.

Los planes electivos permiten la adaptación de la escuela a las diferencias cualitativas de los alumnos, ya que éstos pueden optar, dentro de un plan general, entre diversas materias de enseñanza, queden libre cauce a sus inclinaciones y aptitudes.

Este sistema implica dos grupos de asignaturas: -- las obligatorias o constantes y las optativas o sustituibles. Las primeras representan aquellos conocimientos y destrezas fundamentales en que debe asentarse la formación y preparación general de las profesiones. Las segundas despiertan y encauzan las capacidades específicas de los educandos, con la mira de matizar su formación profesional.

También los planes y programas abiertos secundan la diferenciación cualitativa de la enseñanza. Como lo indica su nombre, el plan abierto ofrece la posibilidad de incorporar nuevas asignaturas al plan de estudios y actividades, durante el período de aplicación para el que ha sido redactado.

Paralelamente a los sistemas electivos, estos planes pueden ser más o menos abiertos. Los de máxima apertura aceptan mutaciones de todo orden, tanto en las asignaturas obligatorias como en las electivas; cambios de materias, au--

mento o reducción de cursos. Los planes semiabiertos sólo admiten sustituciones en las disciplinas optativas.

Planes de Estudios Independientes (a la carta)

La apertura de los planes de estudio, puede tocar un extremo en la enseñanza superior: llegar a la idea de que cada alumno (o muy pequeños grupos de alumnos) tengan un curriculum particular. En este caso, se trata de planes de estudios independientes, ya que éstos se confeccionan eligiendo materias de entre las muchas que existan o puedan crearse en una facultad o escuela de enseñanza superior.

Este plan de enseñanzas, como se comprende, es aplicable en los últimos años de la carrera profesional, y, de preferencia, en los estudios del doctorado.

Como sistemas reconocidos, los planes de estudios independientes, representan un intento algo tardío, por parte de las instituciones de enseñanza superior, para tener en cuenta, tanto el aumento creciente de las especializaciones, como las aptitudes individuales, sobre todo las de los jóvenes altamente dotados.

La aceptación de los planes independientes, requiere la existencia de la tutoría académica, la cual ha de decidir en la confección de aquéllos, así como una reorganización general de las instituciones que los implanten.

G.V. Good señala que en general los planes indi-

viduales proporcionan una libertad considerable con respecto a la asistencia a clases, lecturas independientes y el estudio bajo la guía del instructor, explicaciones individuales y en pequeños grupos, problemas o ejercicios especiales y -- exámenes, de tipo global.

Donde hay tutores y preceptores, sus funciones -- son ayudar a los estudiantes individualmente o en pequeños -- grupos en los trabajos de clase, exámenes, corrección de defectos y desarrollo de las capacidades e intereses especiales. Sus funciones y actividades deben ser más amplias con respecto a la orientación y no limitarse a ayudar a los estudiantes a pasar exámenes.

Los trabajos de tipo superior están destinados a servir de estímulo a los estudiantes de los últimos años y -- generalmente significan una especialización en un departamento determinado y un plan de lecturas independientes que culmina en un examen comprensivo al final. Se proporciona la orientación necesaria sobre una base individual o tutorial -- y en pequeños grupos, haciendo resaltar el dominio de la materia más que la satisfacción de un número limitado de requisitos establecidos en el curso. Se espera de este procedimiento que ayude a coordinar las ideas de diversos campos -- y a romper las barreras entre los distintos departamentos de enseñanza. Haciendo algo parecido al plan de lecturas mencionado, algunas universidades suspenden la asistencia a clases durante ciertos periodos del año, antes y después de las

vacaciones o al final de los períodos académicos, para permitir la lectura y el estudio ininterrumpidos.

Las instituciones de estudios superiores han empleado otros procedimientos de enseñanza con el fin de satisfacer las necesidades individuales, haciendo resaltar el estudio independiente: explicaciones individuales, pequeños grupos de discusión, seminarios, excursiones y viajes, estudios individuales durante las vacaciones y períodos de trabajo o estudio en actividades comunales. El estudio independiente de carácter doctoral y postuniversitario (graduate level) está representado por problemas de tesis, informes de seminario y proyectos de laboratorio, de campo y de clínica. Algunas universidades han intentado explorar los intereses y experiencias de los estudiantes como punto de partida para la selección de un programa de estudios adecuado, incluyendo actividades extraprogramáticas, lo que implica una gran responsabilidad del estudiante en la selección del programa de estudios, al planear y desarrollar su trabajo, y en la valoración de los resultados.

El número limitado de investigaciones experimentales disponible indica que los proyectos individualizados y programas de lecturas y otros planes de estudios independientes han demostrado su eficacia comparados con sistemas más convencionales. Los planes de estudios independientes son relativamente caros, pero deberían pagar amplios dividendos en forma de estímulo de la vida intelectual de los estudiantes de calidad superior: no hay duda de que tales planes --

pueden resultar útiles en la enseñanza de todos los estudiantes de propósitos serios. Otras ventajas posibles de estas innovaciones son el estímulo intelectual al cuerpo docente y la destrucción de las fronteras que separan a los diversos departamentos.

Carácter General de los Programas.

El plan de enseñanza determina y organiza las asignaturas de los grados facultativos: los programas seleccionan y distribuyen la materia de cada asignatura.

Los viejos programas de enseñanza eran índice de los libros de ciencias. Los programas que contienen las asignaturas tradicionales son, por una parte, algo más, y, por otra, algo menos. Son algo más dice G. de Rezzano, porque la selección y enlace de la materia de cada programa y de los programas entre sí, su reducción en extensión y profundidad, implican una orientación y adaptación de carácter pedagógico, que la ciencia sola no tiene por qué tener en cuenta. Son algo menos, porque sólo toman de cada ciencia lo que es susceptible de adaptarse a las necesidades profesionales.

Como se ha dicho ya, la carrera profesional tiene un curso cuyas etapas se deslindan gracias a objetivos y metas concretos. La psicotécnica de la enseñanza profesional no acepta que se aprenda por aprender, que se trabaje por trabajar. El aprendizaje ha de tener, en cada caso, un móvil, una finalidad.

Programas amplios y variados.

Habida cuenta del gran desarrollo de la cultura actual, nadie pretende hacerla entrar en su totalidad en los programas docentes, ni secundarios, ni superiores.

Los planes múltiples y la amplitud de los programas, tienen por objeto marcar, por un lado, el carácter integral de la educación y, por el otro, ofrecer al maestro un amplio cuadro de asignaturas en que elegir los asuntos que requieren las múltiples necesidades de los alumnos, que se diversifican por la influencia de las especializaciones.

Ningún sector de la especialidad debe estar cerrado a la educación. El maestro debe poder moverse en todos ellos eligiendo, reduciendo y agrupando los conocimientos, con absoluto respeto por la verdad científica que nunca podrá ser alterada con fines de simplicación o de adaptación, pero de acuerdo con las aptitudes del educando.

Los programas deben ser variados en su contenido; su objeto no es imponer lo que debe ser aprendido, sino proponer lo que puede ser utilizado. Los programas son una selección de lo útil y de lo conveniente, presentado en forma ordenada y sistemática para que el maestro, sin perder tiempo ni malgastar energías, elija, dentro de lo útil y de lo conveniente, lo que necesita, y lo ordene y sistematice a su vez según las condiciones y las circunstancias personales, y

no atendiendo modos y corrientes tendenciosas. Debe ser una integral que permita satisfacer las necesidades profesionales.

Los programas deben ser abiertos, a fin de facilitar las adiciones, supresiones y modificaciones de su contenido. Día a día la psicopedagogía gana terreno en profundidad y extensión; la observación y la experimentación ponen en evidencia aspectos desconocidos anteriormente, que obligan a una revisión de la forma y de la materia de la instrucción lo que equivale a decir de sus planes y programas-, revisión impuesta, por otra parte, por el progreso de la ciencia en general.

Un programa cerrado, rígido, que obliga a esperar las reformas oficiales, que se hacen, como es lógico, a grandes intervalos de tiempo, mantiene a la enseñanza en estado de atraso. El programa abierto puede modificarse siguiendo de cerca la evolución de las ciencias y de la pedagogía.

Un programa amplio - dice Rezzano -, variado y abierto, tiene cierta analogía con un itinerario de excursión, que señala los puntos importantes y deja libertad de acción para organizar circuitos secundarios, de los que ofrece todas las indicaciones útiles. El recorrido se hace en unos lugares lentamente, porque el sitio interesa; en otros se hace con rapidez, por la razón contraria. Va-

dejando en la mente imágenes más o menos vivas según el grado de atención; algunas son muy vagas porque faltó interés o porque el estado de ánimo no fue favorable a la impresión. - Cada viajero tendrá al final recuerdos distintos, según su tipo, inclinaciones y cultura; unos se habrán fijado en las bellezas naturales; otros en las industrias y el comercio de la región; habrá quien tenga vivo el recuerdo de sus monumentos, sus ruinas; otro recordará sus habitantes, costumbres, lenguas, etcétera. Pero todos tendrán una noción global del conjunto y se habrán modificado en lo físico y en lo psíquico, siendo un poco distintos, al terminar el viaje, de lo que eran al empezarlo.

Una vez habiendo establecido las diferencias entre los tipos de planes de estudio que pudieran existir dentro de una Institución de Enseñanza Superior, se puede encaminar la materia de Contabilidad Gubernamental a los que se consideren más adecuados para su posible enseñanza dentro de la carrera de Licenciado en Contaduría Pública en la Facultad de Contaduría y Administración.

Se debe estar consciente que aun cuando se llegase a impartir la citada materia no será posible abundar la totalidad de la enseñanza de tal asignatura debido a lo amplio de esta área, pero sí sentar las bases elementales para el desarrollo del Licenciado en Contaduría dentro del campo de la Administración Pública.

Ahora bien, se es de la opinión, que la materia de referencia encajaría dentro de los planes de estudios de las siguientes formas:

a).- De acuerdo a la importancia que la materia en cuestión esta adquiriendo dentro del Sector Público (Gubernamental), cabría la posibilidad de adecuar a la Contabilidad Gubernamental dentro del Plan de estudios vigente como materia obligatoria, dicha impartición podría iniciarse desde el 5° semestre de la carrera, en virtud de que a esta altura de la carrera, las asignaturas ya cursadas tienen estrecha relación con la Contabilidad Gubernamental y también sirven de apoyo a la misma, como son: Contabilidad I, a V, Derecho I a IV etc. como se verá posteriormente.

b).- Otra opción sería impartir la materia que se trata como asignatura optativa, siendo esta forma la más aconsejada ya que de esta manera el alumno que por vocación o bien por trabajar en el sector gubernamental tomaría un mayor interés y una mejor asimilación de los conocimientos elementales del programa; pudiendo iniciarse el curso de esta materia como se dijo en la anterior opción a partir del 5° semestre de la carrera, siendo también opinión del exponente que dicha materia se componga de 3 cursos optativos o sea Contabilidad Gubernamental I, II y III mismas que observarían el siguiente programa de estudio, repartido en las tres materias optativas de acuerdo al sistema pedagógico de la Facultad.

CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

CAPITULO I

- 1.- Definición y Concepto de la Contabilidad Gubernamental
- 2.- Importancia de la Contabilidad Gubernamental
- 3.- Ubicación de la Contabilidad Gubernamental en la Administración Pública
- 4.- Clasificación
- 5.- Principios y Procedimientos generalmente aplicables a la Contabilidad Gubernamental.

CAPITULO II

- 1.- Plan Contable
- 2.- Clasificación de las Transacciones
- 3.- Los presupuestos como elementos de Planeación y Control-
- 4.- Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos
- 5.- Estructura Administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 6.- Estructura Administrativa del Departamento del Distrito Federal.

CAPITULO III

- 1.- Sistema Contable
- 2.- Origen de las operaciones
- 3.- Organización contable
- 4.- Clasificación de las cuentas
- 5.- Catálogo de cuentas

6.- Reportes y Estados Financieros.

c).- Una tercera opción sería la de especialización, es decir la aplicación de un "Plan de Estudios Independiente" que capacitaría al alumno, mediante la elección de - materias referentes a la Contabilidad Gubernamental y sus - programas de apoyo, ya sea dentro o fuera de la Facultad.

4.- APLICACION PROFESIONAL

Como ya se mencionó anteriormente, el Licenciado en Contaduría Pública está siendo requerido en una gran variedad de áreas dentro de la Administración Pública, de las cuales se pueden mencionar las siguientes que consideran las de mayor importancia.

a).- Federal

En la Administración Pública Federal el Licenciado en Contaduría Pública con conocimientos de Contabilidad Gubernamental se considera que sería apto en las Dependencias Oficiales que se citan a continuación:

Dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en:

La Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores, y la Dirección General de Egresos.

La Contaduría de la Federación, puede considerarse la Dependencia de mayor importancia en la cual la labor del Licenciado en Contaduría Pública con los conocimientos de la materia que se trata, podría ser de máxima utilidad, -

debido a las funciones que esta Dependencia desempeña y que se establecen en el Artículo 4° de su Ley Orgánica, siendo las que a continuación se enumeran:

I.- Dirigir la Contabilidad que, como parte integrante de la Contabilidad de la Federación, llevan las -- Oficinas y Agentes de ésta con manejo de fondos, valores o bienes.

II.- Glosar las cuentas de las Oficinas y Agentes señalados en la fracción anterior.

IV.- Constituir las responsabilidades en favor - de la Federación que resulten de la glosa de las cuentas.

V.- Formar la cuenta pública anual a que se refiere la fracción I del Artículo 65 Constitucional.

VI.- Suministrar la información que requiera la Secretaría de Hacienda y deba obtenerse directamente de la Contabilidad.

Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores. De acuerdo a los objetivos que persigue la mencionada Dirección, mismos que se establecen en el Artículo 1° de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, que a la letra dice:

"Se crea el Servicio de Vigilancia de Fondos y - Valores de la Federación, que tendrá por objeto comprobar, - en los términos de esta Ley, el funcionamiento adecuado de-

las oficinas que recauden, manejen, administren o custodien - fondos o valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal, y el cumplimiento de las obligaciones que a este res- - pecto incumben a los funcionarios, empleados y agentes federales".

El Licenciado en Contaduría Pública estará obli- - gado a tener conocimientos elementales sobre Contabilidad Gu- - bernamental para poder desarrollar las funciones encomendadas a la Dirección en cuestión.

Dirección General de Egresos. En dicha Direc - - ción la función principal del Contador es la de la formula - - ción y aplicación del Presupuesto de Egresos, así como el con - - trol del mismo.

Cabe hacer la aclaración que no sólo en las De - - pendencias citadas se requiere del Contador especializado en - - el manejo de la Contabilidad Gubernamental, sino que en todas y cada una de las demás Dependencias Gubernamentales existen - - campos de acción al respecto y que son necesarios los conoci- - - mientos de un Licenciado en Contaduría Pública especializado - - en la materia. Asimismo, debe entenderse que las funciones - - que se mencionan, no son las únicas en las que tiene acción - - el Licenciado en Contaduría Pública, sino que existen innume- - - rables funciones a desarrollar en esta área.

b).- Estatal y Municipal.

Asimismo, en los Gobiernos de los Estados y Muni - - cipios la presencia del profesionista en cuestión es indispen - -

sable ya que en forma similar a la del Gobierno Federal las Finanzas Públicas guardan la misma situación, por tal los funcionarios y técnicos encargados de la administración de éstas podría ser el Licenciado en Contaduría Pública; pensándose -- que los puestos más viables a ocupar por éste serían el de Tesorero o Secretario de Finanzas del Estado, Director de Ingresos, Director de Egresos o Auditor Interno.

Por otra parte, es sabido que algunos Gobiernos de los Estados reciben mediante Despachos Contables Privados-asesoría técnica respecto al funcionamiento y control de sus finanzas, aplicando dichos despachos las técnicas y sistemas usados dentro del sector privado, lo que viene a desvirtuar - el buen entendimiento y control de tan importante encomienda.

5.- SU RELACION CON MATERIAS DEL PROGRAMA DE ESTUDIO.

Se puede considerar que la relación que guarda - la Contabilidad Gubernamental con el total de materias que se imparten en la Carrera de Licenciado en Contaduría Pública, - es de suma importancia para el desarrollo de este profesionalista en el campo de la Administración Pública, pero desde luego existen dentro de este plan de estudios asignaturas que tienen una mayor relación y proporcionan un gran apoyo para el - comprendimiento de la materia que se trata, mismas que a continuación se enuncian:

a).- Contabilidad General

Es evidente el apoyo que representa esta materia

a la finalidad que se persigue, sin embargo, trataré de ampliar un poco la relación de éstas.

Aun cuando la contabilidad que se imparte en la carrera de Licenciado en Contaduría Pública va encaminada al sector privado, no deja de contener las bases para el desarrollo de nuestra materia, es decir que la Contabilidad Gubernamental es una modalidad de la General que registra las operaciones que realiza el Gobierno, sin embargo y en virtud de estar referida a la Administración Pública - establece un especial y susceptible diferencia que en ningún momento rompe con los lineamientos generales, por otra parte los propósitos fundamentales son los mismos.

b).- Derecho Constitucional.

Como se mencionó en el punto anterior al estar referida a la Administración Pública, se hace necesario conocer los fundamentos constitucionales que dan la base para la función pública y como consecuencia la integración de la Contabilidad Gubernamental.

c).- Derecho Administrativo.

Asimismo, se hace patente la relación que existe con esta materia de acuerdo a la temática que presenta en su programa de estudio, como son: la administración pública, centralización y descentralización, el Poder Ejecutivo, Bienes y Recursos del Estado, Régimen Patrimonial del Estado, etc

d).- Finanzas.

Respecto a esta materia, la relación es de suma importancia en virtud de la temática contenida en los planes de estudio de las asignaturas denominadas FINANZAS I, II, y III que entre otros puntos enumeré los más importantes:

Diferencias entre la función financiera en entidades privadas y públicas.

Técnicas de análisis financiero aplicados a los estados financieros básicos.

Utilización de análisis financiero para toma de decisiones.

Tipos de presupuestos.

Sistema financiero mexicano.

Fuentes nacionales e internacionales de financiamiento.

Es decir que contiene los temas necesarios para el buen manejo de los principales conceptos, instrumentos y técnicas financieras, relacionándolos con los conocimientos contables y económicos.

6.- PROGRAMA DE APOYO.

Se hace necesario un programa de apoyo para afirmar los conocimientos que se adquirieran en el curso de Contabilidad Gubernamental, ya que la temática mencionada en el punto anterior, no es lo suficientemente completa para abarcar los diversos aspectos que implica la Administración Pública, por tal es necesario ampliar el programa de asignaturas que sirvan de apoyo a nuestra materia en cuestión, y -

debido a la inexistencia de dichos programas dentro de la Facultad de Contaduría y Administración, se hace indispensable aprovechar los planes de estudio que se imparten en -- otras Facultades de la propia Universidad Nacional Autónoma de México, o bien en forma autodidáctica, mediante textos -- referentes a las materias que a continuación se mencionarán como programas de apoyo.

Administración Pública.

Derecho Financiero.

En relación al programa de Administración Pública se investigó que la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales imparte la carrera de Licenciado en Administración Pública, teniendo la siguiente temática que sirve de apoyo:

I.- La Administración Pública:

a).- Noción de Administración Pública.

Analizar el concepto de la Administración Pública.

b).- Administración Pública y Política.

Explicar la relación que guarda la Administración Pública con la Política, enfatizando sus vínculos así como diferencias.

c).- Factores políticos que conforman la Administración Pública.

Examinar las diferentes condiciones políticas que incluyen en la conformación de la Administración Pública.

- d).- Administración Pública y Administración Privada.

Comparar a la Administración Pública con la Administración de los negocios, enfatizando sus similitudes y sus diferencias.

II.- El estudio de la Administración Pública:

- a).- El campo de estudio de la Administración Pública.

Comentar la trascendencia del estudio de la Administración Pública como una disciplina Académica y científica.

- b).- Evolución de la Administración Pública como disciplina académica.

Describir el desenvolvimiento histórico de la Administración Pública como una disciplina académica de sus orígenes a la actualidad.

- c).- Enfoque del estudio de la Administración Pública.

Destacar la importancia de las diferen -

tes perspectivas mediante las cuales se puede analizar la Administración Pública.

d).- Principales categorías del estudio de la Administración Pública.

Explicar las categorías más relevantes para el estudio de la Administración Pública como una disciplina científica.

e).- Metodología de la Administración Pública.

Exponer la naturaleza de los métodos sustantivos aplicables a la investigación administrativa.

f).- Tecnología de la Administración Pública.

Conocer las diferentes técnicas empleadas en la Administración Pública, así como sus características y restricciones.

g).- Carácter científico de la Administración Pública.

Enfatizar el status científico alcanzado por la Administración Pública, de su concepción como foco de interés a su significado como ciencia en desarrollo.

Programa de apoyo de Derecho Financiero.

Si bien es cierto que dentro de la Carrera de Licenciado en Contaduría Pública se ven asignaturas que se relacionan con las funciones del Estado tales como, Derecho Constitucional y Administrativo; también lo es que con el objeto de comprender aun más la actividad pública y poder aplicar debidamente la Contabilidad Gubernamental, es necesario complementar los conocimientos sobre el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado, por lo que se considera imprescindible emprender estudios sobre Derecho Financiero dentro del Plan de la Facultad de Contaduría Pública y no únicamente impartir el aspecto de Derecho Fiscal.

A continuación se darán algunos conceptos de Derecho Financiero.

En vista de que el Estado realiza diversas actividades para la realización de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad "que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado como la de cualquier otra entidad pública o privada, tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa esta constituido precisamente por la gestión de intereses económicos".

Esa actividad, que tiene una importancia primordial en el Estado moderno, ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual, según Giannini, la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas interesadas y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.

La actividad financiera ha sido definida por el tratadista mexicano, Joaquín B. Ortega como la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.

La actividad financiera del Estado conoce, pues, -- tres momentos fundamentales:

a).- El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por Institutos de Derecho Privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de Institutos Mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

b).- La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

c).- La realización de un gran conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.

7.- ANALISIS Y DIFERENCIAS ENTRE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y DE LA INICIATIVA PRIVADA.

Como se hizo mención en uno de los puntos anteriores, los principios generales de la Contabilidad Gubernamental son los mismos que los de la Contabilidad Mercantil; pero debido a la naturaleza peculiar de las corporaciones públicas, a su organización, funciones y métodos financieros, existen ciertas diferencias fundamentales en el sistema contable que han de ser objeto de una breve comparación, y a la vez servirá para marcar ciertas diferencias entre ambas contabilidades.

Los fines que constituyen la razón de ser de las corporaciones públicas afectan a las más importantes características de su contabilidad. Fundamentalmente la sociedad anónima tiene como finalidad el lucro, y su desempeño está en vender sus servicios o productos al precio de costa más un beneficio (utilidad), para poder pagar los dividendos a -

sus accionistas. La corporación pública, por el contrario, existe para proporcionar servicios a los ciudadanos al precio de costo, quienes están forzosamente obligados al pago de este costo, mediante el pago de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. Aunque no se presenta siempre esta diferencia (las entidades privadas no siempre tienen como fin el lucro, y las corporaciones públicas pueden explotar empresas que les rindan beneficios), sin embargo esta diferencia es la que determina las características especiales de la Contabilidad Gubernamental.

En forma más resumida se hará la comparación de las particularidades específicas de estos tipos de corporaciones

CORPORACIONES PUBLICAS

EMPRESAS PRIVADAS

1.- OBJETO

Atender a las necesidades de los ciudadanos, prestándoles servicios al precio de costo.

Obtener un lucro, mediante la venta de su producción al precio de costo más el beneficio.

2.- PROPIEDAD

La propiedad es de los contribuyentes que obligatoriamente aportan el capital, ejercen el control final de

La propiedad es de los accionistas, quienes voluntariamente aportan el capital, ejercen el control fi-

la administración y reciben los beneficios en forma de servicios al precio de costo.

nal de administración, reciben los beneficios en forma de dividendos y participan en la distribución del activo al disolverse la sociedad.

3.- ORGANIZACION

Predominio de la descentralización.

Tendencia hacia la centralización de gobierno y control.

4.- ADMINISTRACION

La administración está a cargo de funcionarios con facultades rigurosamente definidas, estando los desembolsos limitados por los presupuestos.

La administración está a cargo de un Consejo de Administración y de funcionarios que tienen amplios poderes, estando rara vez limitados los desembolsos por presupuestos.

5.- OBTENCION DEL CAPITAL

El capital se obtiene:

- a).- Mediante el cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos

El capital se obtiene:

- a).- De los accionistas.
- b).- Mediante la venta de servicios o productos.

y participaciones.

b).- Mediante empréstitos a -
corto o largo plazo.

d).- Por las reservas.

6.- BASE DEL CREDITO

El crédito tiene como funda -
mento:

a).- La capacidad impositiva-
dentro de las limitacio-
nes sobre la exigibili -
dad de los impuestos y -
la valoración imponible.

El crédito tiene como funda-
mento:

a).- El activo.
b).- Su capacidad de pago.
c).- El prestigio personal -
de sus funcionarios y -
accionistas.
d).- Su crédito mercantil.

Respecto a los principios de contabilidad general-
mente aceptados también se hará breve comparación.

La contabilidad es única en sus principios funda--
mentales, cualquiera que sea el objeto que se proponga, reciba
el nombre que se quiera, es idéntica en su desenvolvimiento; -
sólo se diferenciará en el fin que persiga; en que sólo abar -
que un limitado y homogéneo conjunto de relaciones económicas-
o en la técnica de su estructura. La aplicación de principios
y normas que la profesión ha considerado de aceptación general
deberán de manifestarse de igual forma en cualquier tipo de --
contabilidad.

Los principios y muchos de los procedimientos nor-
males sugidos en la contabilidad comercial, no tienen que cir-

cunscribirse a ese campo, por el contrario, deberán considerarse de aplicación general. Por tal motivo se señala la aplicación que tienen en la contabilidad gubernamental los que se consideran de mayor trascendencia, apegándose a la clasificación que de ellos establece el maestro Wladimiro Galeazzi Mora en su conferencia "Algunos comentarios sobre principios de contabilidad generalmente aceptados".

a).- La Partida Doble

La experiencia ha demostrado que la mejor forma de poder llevar un registro contable es basado en la norma general de la partida doble, sistema al que deberá sujetarse la contabilidad gubernamental, el cual en su fundamento señala; a todo aumento de activo, corresponde necesariamente; un aumento al pasivo, un aumento al capital o una disminución del propio activo; derivándose de este axioma los correlativos aumentos o disminuciones, tanto del capital como del pasivo.

b).- La Unidad Económica

El Estado, al igual que cualquier otro tipo de empresa o entidad económica, tiene una personalidad única y diferente, por lo tanto las afectaciones que sufra en sus activos o pasivos modificarán exclusivamente su hacienda, la cual debe considerarse independiente a la de cualquier otro estado, persona o entidad económica. Es por ésto que el principio generalmente aceptado de "la unidad económica", manifiesta plenamente su aplicación en la contabilidad gubernamental.

c).- Del Período Contable

La necesidad de presentar estados financieros que muestren los resultados operativos en lapsos normalmente regulares, establece la obligación en la contabilidad gubernamental, de acatar el principio del período contable. Esto no es simplemente el cumplimiento de la exigencia legal de presentar anualmente a los organismos legislativos la Cuenta Pública, tal como lo establecen las leyes mexicanas, sino al deseo de dar a conocer el resultado de una gestión administrativa y financiera; con el firme objeto de establecer las bases de dirección de la política económica de una entidad, permitiendo una adecuada distribución de costos e ingresos entre los períodos contables.

d).- El principio de la continuidad en el negocio.

El principio de la continuidad, que presupone que "salvo evidencia en contrario, la vida de un negocio o entidad económica es indefinida" en la contabilidad gubernamental se presenta en forma clara. La actividad administrativa de un gobierno es indiscutiblemente indefinida, lo cual permite la aplicación de determinados gastos o períodos futuros, no existiendo por lo tanto el supuesto de que desaparezca. Además, se debe tomar en consideración que el fin de la administración pública no es especulativo, sino fundamentalmente consiste en la prestación de servicios públicos, no existiendo por tal motivo la necesidad de presentar los bienes y derechos a su valor de realización.

e).- Principio de la consistencia.

La razón para estar convencido que los datos que aparecen en los estados financieros reflejan hechos reales y no simples cambios o diferencias en técnicas de contabilidad, es la observancia del principio denominado "la consistencia", si ya anteriormente se ha establecido la importancia que tienen los estados financieros en la administración de un gobierno, es necesario subrayar que tanto las decisiones, como la dirección y el control, son producto de elecciones de varias alternativas motivadas por la comparación de ingresos, egresos u otros conceptos, en diferentes departamentos. En la contabilidad pública, los estados financieros, como cualquier otro dato estadístico, fundan su validez en la aplicación consistente de un principio o norma fundamental para la comparación. Sin embargo, la observancia de este principio no implica que los procedimientos contables deban ser aplicados invariablemente toda la vida, ya que ésto sería ir en contra del desarrollo y mejoramiento de los sistemas. Será necesario en tal caso mencionar los cambios o modificaciones que se establezcan, los cuales deberán reflejar las consecuencias que originen en la contabilidad y en los estados financieros.

f).- Principio conservador.

El maestro Wlademiro Galeazzi Mora en su comentario sobre principios de contabilidad señala al hablar del principio conservador lo siguiente:

"Ha sido preocupación de la contabilidad la de lle

gar a expresar la utilidades verdaderamente realizadas, evitando en lo posible la distribución de rendimientos que no se hayan efectivamente ganado. De esta preocupación deriva el -- principio conservador que expresa que las utilidades se registren cuando se realicen y las pérdidas cuando se conozcan".

La aplicación de este principio es fundamental en las empresas privadas, ya que la observancia del mismo asegura la integridad de su capital. En la contabilidad gubernamental su aplicación difiere en cuanto a su forma pero no en cuanto a su fondo; si bien es cierto que el fin de la administración pública no es la obtención de utilidades, ni el acrecentamiento del capital o hacienda pública, si se establece la necesidad de registrar los ingresos cuando se realizan y los egresos cuando se conozcan; permitiendo tomar bases más conservadoras con el fin de hacer una mejor redistribución de los ingresos en la prestación de servicios públicos.

La observancia del principio conservador se manifiesta al registrar los egresos con base en valores devengados, lo cual permite que los informes fiscales sean comparables y sirvan de base para estudiar convenientemente los costos gubernamentales en un período determinado; esto se logra mediante el reconocimiento de los pagos anticipados, los cargos diferidos y los desembolsos de capital. La aplicación de los egresos devengados ofrece grandes posibilidades en la realización de operaciones públicas de fondos, de inversiones y de financiamientos, contando con la debida certeza de que es -

conveniente realizarlas.

g).- Principio del costo.

El problema que en las empresas privadas representa la valorización de los bienes adquiridos que no constituyen numerario o derechos a cargo de terceras personas, establece la alternativa de registrarlos a precio de costo o un precio diferente sea mayor o menor. En la contabilidad de un gobierno, dada la naturaleza de sus actividades no especulativas y la necesidad de establecer un control objetivo de las erogaciones efectuadas, el registro de las adquisiciones se llevará bajo el principio del costo que a la letra señala: "La causación de los gastos y la adquisición de los activos deberán contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo, el aumento -- del pasivo o capital que provoque".

CAPITULO II

ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD

GUBERNAMENTAL

1º- ANTECEDENTES HISTORICOS

Durante los dos primeros tercios del siglo XIX y debido a la inestabilidad política que sufrió nuestro país, no pudo organizarse debidamente la contabilidad de las finanzas públicas. De hecho, continuaron rigiendo las disposiciones de la época colonial, de acuerdo con el Decreto de 5 de octubre de 1821.

De conformidad con el Decreto de 16 de noviembre de 1824, que puede considerarse el punto de partida de la legislación de la Hacienda Pública del México Independiente, se crea una nueva estructura, separando en distintas dependencias la que maneja los fondos de la que lleva la contabilidad, ambas dentro del Ministerio de Hacienda. Asimismo, se crea la Contaduría Mayor de Hacienda, como dependencia de la Cámara de Diputados (que tiene su antecedente en el Tribunal de Cuentas de la Nueva España, constituido en 1524).

Posteriormente, con motivo de la cambiante organización política de la República se introdujeron diversas modificaciones en la contabilidad que iban de la centralización a la descentralización o viceversa y sólo hasta la Ley de 30 de mayo y su Reglamento de 29 de junio de 1881, se unifica la Hacienda Pública y la Contabilidad Fiscal, suprimiendo la -

contabilidad ministerial creada por la legislación de 1867 e introduciendo la partida doble, el sistema de pólizas y la glosa previa, por considerar conveniente revisar las cuentas de los manejadores de fondos de inmediato para descubrir irregularidades y fincar las responsabilidades correspondientes y no esperar a que la Contaduría Mayor de Hacienda las descubriera un año después de consumados los hechos.

Es innegable el adelanto técnico que significaron las reformas introducidas, aunque la función de glosa y registro todavía dependían de la misma Tesorería, deficiencia que se subsanó hasta 1910 al crearse la Dirección de Contabilidad y Glosa, segregándola de la Tesorería.

Durante el período revolucionario de 1910 a 1917, de hecho se desquicia la Hacienda Pública y se interrumpe el funcionamiento normal de su contabilidad. El Gobierno Constitucionalista en abril de 1915 crea el Departamento de Contabilidad y Glosa, dependiente de la Secretaría de Hacienda, con las mismas atribuciones y funciones que tenía encomendadas la extinta Dirección de Contabilidad y Glosa. El 2 de febrero de 1916, se expide un catálogo de cuentas ajustado de hecho a los preceptos de la Ley de 23 de mayo de 1910 y, posteriormente, en enero de 1917 se reorganiza de acuerdo con el Reglamento Económico de 21 de septiembre de 1910.

Con la promulgación de la Ley de Secretarías de Estado, de 25 de 1917, se reforma radicalmente la orga-

nización hacendaria, especialmente en lo referente a control y fiscalización, al crearse el Departamento Autónomo de Contraloría, cuya Ley Orgánica se expide el 18 de enero de --- 1918, promulgándose una nueva Ley el 10 de febrero de 1926, en la que se definen las características y funciones fundamentales de dicho Departamento.

La Contraloría, con autonomía respecto de las demás Secretarías de Estado y aún de los Poderes Legislativo y Judicial en lo concerniente a la fiscalización de los fondos públicos, pretendía asegurar el control previo y el cumplimiento fiel del ejercicio presupuestario, evitando los excesos y las transferencias indebidas de partidas.

El 22 de diciembre de 1932, con la reforma a la Ley Orgánica de Secretarías de Estado de 1917 (abrogada), se suprime el Departamento de Contraloría y la Secretaría de Hacienda asume sus atribuciones.

La expedición de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 30 de diciembre de 1932, reúne nuevamente en la propia Tesorería las funciones de caja, contabilidad, glosa y fiscalización.

Sólo hasta 1934 se deroga parcialmente esta Ley Orgánica para otorgar el control previo de los gastos públicos a la Dirección General de Egresos, dependiente de la Secretaría de Hacienda y hasta el 1° de enero de 1935 se promulga la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación -

dependiente también de la Secretaría de Hacienda, con las funciones de contabilidad, glosa y rendición de cuenta --- anual al Poder Legislativo.

La Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación de 30 de diciembre de 1935 (abrogada), deroga el Título 3° de la Ley Orgánica de la Tesorería de 1932 y el 31 de diciembre de 1936 se expide la actual Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Cámara de Diputados, para revisar y glosar la cuenta -- anual del Erario Federal, Distrito y Territorios Federales y demás oficinas que manejan fondos o valores de la Federación.

El 17 de marzo de 1939 se expide la Ley - que crea la Dirección de Inspección Fiscal, a la que se le asigna la fiscalización hasta el 31 de diciembre de 1946, - fecha en que pasa parcialmente esta atribución a la Secretaría de Bienes Nacionales.

El Código Fiscal de la Federación, de 1° de enero de 1939, deroga el Título 2° de la citada Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932, la que queda reducida a un fragmento de su Título Primero original.

Hasta el 31 de diciembre de 1959, se promulga la Ley sobre el servicio de vigilancia de fondos y valores de la Federación que crea la Dirección de vigilancia de fondos y Valores como dependencia de la Secretaría de Hacienda, con facultades para comprobar el fiel cumplimiento de las obligaciones de empleados y funcionarios que recaudan, manejan, administran o custodian fondos o valores pro-

piedad o al cuidado del Gobierno Federal.

El 24 de diciembre de 1959 se promulgó la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, que continúa en vigor, y el 3 de octubre de 1964 su Reglamento. El 6 de noviembre del mismo año de 1964 se publicó el actual Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación.

Por último, los Decretos de 30 de diciembre de 1963 y del 28 de diciembre de 1967, reformaron respectivamente la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda y la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, con el objeto de que la Contaduría de la Federación concerre en lo sucesivo los libros de contabilidad y documentación comprobatoria para facilitar la depuración de responsabilidades fincadas con motivo de la glosa previa, y sólo los ponga a disposición de la Contaduría Mayor de Hacienda para efectos de la glosa definitiva y consulta posteriores.

Desde la fundación de la Contaduría de la Federación, se han venido haciendo reformas al sistema contable de la Hacienda Pública Federal, entre las cuales pueden destacarse las que siguen:

- 1.- En 1935, se dejaron de considerar como activo flotante las cuentas por cobrar y, en lo sucesivo, sólo se registraron en cuentas de orden, con el objeto de consignar únicamente la recaudación efectiva e incluyendo los compromisos registrados pendientes de pago, con lo -

cual representaban resultados más reales y conservadores de las operaciones presupuestarias de cada ejercicio fiscal.

2.- En 1937, se clasificaron las cuentas en los grupos que siguen:

Cuentas de los Presupuestos

Cuentas del Erario

Cuentas de Administración y

Cuentas de Inventario.

Estos grupos, exceptuando el primero, comprenden con la misma separación, las Cuentas de Resultados y las de Orden.

Esta reforma tendió a establecer una distinción más clara que la anterior en las operaciones presupuestarias, así como a registrar los valores activos y pasivos derivados de los presupuestos (mediante las Cuentas de Incidencias en substitución de las de Distribución de los Presupuestos), con independencia de los valores activos y pasivos ajenos a dichos presupuestos.

También se cambió el registro de las operaciones relacionadas con Bienes de Inventario, estableciendo para ellas un registro convencional que permitiera controlarlas y por otra parte, conceptuar tales bienes en situación diferente de las disponibilidades, como se venía haciendo.

3.- En atención a que se presentaban los-

balances de las operaciones incluidas en cada uno de los tres últimos grupos en un balance concentrado, en 1956 se modifica esta presentación, para ofrecer en un solo documento el Balance General y, dentro de éste, la información por cada uno de los mismos grupos.

4.- En los años de 1956 y 1963, se segregaron las Cuentas de Resultados y de Orden para formar dos nuevos grupos.

5.- A partir de 1968 se modifica el procedimiento para contabilizar las rectificaciones por concentración y regularización de operaciones, tanto de ingresos como de egresos, porque con el sólo registro en Cuentas de Orden de estas operaciones y con una cuenta presupuestal para las rectificaciones de ingresos y otra para las de egresos, es suficiente para conocer los saldos pendientes de regularizar y las afectaciones presupuestarias, en vez de manejar un sistema de cuentas de presupuesto y otro de cuentas de orden, con las ventajas que siguen:

a).- Reducir el número de las cuentas presupuestales, pues ya no se abren con los saldos pendientes de años anteriores, ya que la información que aportan estas cuentas por año y ramo, puede obtenerse de los estados analíticos de rectificaciones de egresos e ingresos, complementados con el movimiento de las cuentas de rectificaciones del año;

b).- Reducir las cuentas de orden, pues-

se llevaban cuatro grupos de dos cuentas:

c).- Suprimir las cuentas de Egresos presu-
puetales pendientes de Aplicar, Reintegros Presupuestales -
Pendientes de Aplicar, Ingresos Presupuestales Pendientes de
Aplicar y Devoluciones de Ingresos Pendientes de Aplicar, ya
que estos conceptos se pueden llevar directamente a las cuen
tas de Presupuesto de Egresos o de Ley de Ingresos, bajo el
concepto de Partidas Pendientes de Aplicar o Fracciones Pen-
dientes de Aplicar, según el caso, sin que se modifique la -
consistencia del procedimiento para determinar el déficit o-
superávit presupuestal del año, pues anteriormente cuando se
saldaban las cuentas que se suprimen, también lo afectaban.

SISTEMA DE CONTABILIDAD DEL GOBIERNO FEDERAL, DE 1968 A 1976

Aun cuando el sistema llamado Centraliza -
dor ha dejado de funcionar, se cree conveniente mencionar to
das sus características, con el fin de poder captar las prin-
cipales diferencias con el nuevo Sistema de Contabilidad del
Gobierno Federal, en vigor a partir del 1° de enero de 1977.

A.- Fundamento Legal.

La Constitución Política de los Estados --
Unidos Mexicanos en la fracción I del Artículo 65, impone al
Poder Ejecutivo la obligación de presentar a la Cámara de Dí
putados, dentro de los diez primeros días del mes de septiem
bre de cada año, para su revisión, la Cuenta Pública del año
anterior, que comprende la Cuenta de la Hacienda Pública Fe-
deral; a su vez, la Ley de Secretarías y Departamentos de Es

tado (derogada), señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará la contabilidad de la Federación.

Por otra parte, a la Contaduría de la Federación, dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le confería su Ley Orgánica (derogada), entre otras funciones, la de llevar la contabilidad y rendir la Cuenta de la Federación.

Asimismo, su propia Ley Orgánica, preve nía en síntesis:

a).- Expedir el Catálogo de Cuentas de la Contabilidad y las instrucciones para llevar ésta.

b).- Determinar qué registros contables deben llevar las Oficinas y Agentes de la Federación con manejo de fondos, valores y bienes para la correcta y oportuna rendición de sus cuentas.

c).- Establecer en la contabilidad las cuentas necesarias para conocer de manera concreta en el curso del ejercicio fiscal los siguientes resultados:

1.- De la ejecución de la Ley de Ingresos y del ejercicio del Presupuesto de Egresos del año corriente.

2.- De las rectificaciones que deban hacerse a lo acusado en años anteriores como ejecución de las Leyes de Ingresos y ejercicio de los Presupuestos de Egresos.

3.- De la repercusión de las operaciones presupuestarias en los elementos del Balance de la Hacienda Pública Federal.

4.- De las modificaciones a los elementos del Balance por el registro de las operaciones no presupuestarias.

5.- Del movimiento de las cuentas de orden.

B.- Generalidades.

El sistema mencionado, conocido en la técnica contable con la denominación de "Centralizador" difiere de cualquier otro aplicable a negociaciones o empresas del Sector Privado, en que fundamentalmente debía vigilar y controlar la ejecución de la Ley de Ingresos y el ejercicio del Presupuesto de Egresos porque, desde el punto de vista gubernamental, es la parte esencial de la cuenta de los caudales públicos que sanciona el Poder Legislativo; al mismo tiempo, registraba los gastos corrientes de la Administración Pública, las adquisiciones, las ventas y recuperaciones de activo, así como la contratación y pago de pasivo y las altas y bajas de bienes inveteriados del Gobierno Federal.

El registro de las operaciones se basaba en los siguientes elementos:

I.- Pólizas. formas impresas para anotar en ellas por las Oficinas y Agentes con-

manejo de fondos (Tesorería, Pagadurías - Civiles y Militares, Oficinas Federales - de Hacienda, Aduanas, Agencias Civiles, - etc), los movimientos que afectaban las - cuentas presupuestales y amparaban los do - c - u - m - e - n - t - o - s - j - u - s - t - i - f - i - c - a - t - i - v - o - s - y - c - o - m - p - r - o - b - a - t - o - r - i - o - s - d - e - l - a - s - t - r - a - n - s - a - c - i - o - n - e - s - q - u - e - r - e - m - i - t - i - f - i - c - a - n - d - a - r - e - l - a - C - o - n - t - a - d - u - r - i - a - d - e - l - a - F - e - d - e - r - a - c - i - o - n - e - r - a - c - i - o - n - e - r - a - p - a - r - a - s - u - g - l - o - s - a - y - r - e - g - i - s - t - r - o - c - o - n - t - a - b - l - e.

II.- Asientos de Diario. formas impresas para anotar por la Contaduría de la Federación, a excepción de las relaciones de órdenes de pago "A" que preparaba la Dirección General de Egresos, y que se equiparaban a Asientos de Diario, las operaciones siguientes:

- a).- Concentración y Registro de las operaciones de Caja y conexas a las mismas, de las Direcciones de Correos, Telégrafos y Telecomunicaciones.
- b).- Concentración y registro del movimiento de estampillas fiscales, marbetes, calcomanías y otras formas oficiales valoradas, según cuentas rendidas por la Tesorería de la Federación y Oficinas Federales de Ha --

cienda.

- c).- Concentración y registro de las Cuentas de Bienes Muebles e inmuebles, --rendidas por las Oficinas encargadas del movimiento de alta y baja de los mismo.
- d).- Contabilización de los Registros de -Valores, formulados por la Tesorería de la Federación y oficinas Federales de Hacienda, que regulan o accidentalmente reciban para su guarda acciones, bonos u otros valores propiedad del Gobierno Federal o de particulares, en calidad de depósito.
- e).- Concentración y contabilización de - los Registros de Cuentas, por cobrar, formulados por las oficinas Liquidadoras que las expiden, para registrar - créditos a favor de la Federación por conceptos de la Ley de Ingresos y por las Recaudadoras que las hacen efectivas, acusando los movimientos de expedición, traslado, cobro y cancelación.
- f).- Registrar operaciones de regularización, liquidación o depuración, efectuadas por la Contaduría de la Federa

ción.

III.- Catálogo de Cuentas. Clasificado por - grupos, subgrupos, secciones, cuentas, subcuentas y subdivisiones analíticas, siendo los grupos siguientes:

- a).- De los Presupuestos y sus Incidencias.
- b).- De Erario.
- c).- De Administración
- d).- De Inventario
- e).- De Resultados y Hacienda Pública y
- f).- De Orden.

Como en el Catálogo ya se explicaba ampliamente el movimiento de las cuentas en general, lo que representaban sus saldos y como se liquidaban; sólo se precisaban - los casos en que debían correrse asientos correlativos de - incidencia y complementarios y, tratándose de cuentas o subcuentas de carácter colectivo, se señalaba la forma en que debían llevarse los mayores Auxilios.

En seguida se dan explicaciones generales sobre la finalidad de las cuentas que incluyen los grupos y - subgrupos:

a).- Grupo de Cuentas de los Presupuestos y sus incidencias:

Comprendía las cuentas establecidas para lle-

var el registro de los ingresos y egresos de índole presupuestal, o sea de los grupos que autorizan la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos del año, respectivamente.

Por su naturaleza y objeto, sus cuentas eran independientes de las de Activo, Pasivo y resultados del grupo del Erario y al cierre de las operaciones del ejercicio fiscal se liquidaban entre sí, de acuerdo con el funcionamiento de cada una de ellas.

El grupo se dividía en los subgrupos siguientes.

Estimaciones y Resultados de Ingresos y Egresos Presupuestales del Año y Rectificaciones a Estimaciones y Resultados Presupuestales de Años Anteriores".

"Percepciones de Ingresos Presupuestales del Año y Rectificaciones a las Percepciones por el Mismo Concepto Acusadas en Años Anteriores".

"Incidencias de Ingresos Presupuestales por Operaciones del Año en curso y de Años Anteriores".

"Erogaciones por Egresos Presupuestales del Año y Rectificaciones a las Erogaciones Presupuestales Acusadas en Años Anteriores".

"Incidencias de Egresos Presupuestales --

por Operaciones del Año en Curso y de Años Anteriores".

El Primer subgrupo comprendía las cuentas que registraban al principio del año, la estimación de los ingresos y la asignación de los egresos, así como al final del ejercicio fiscal la recaudación y las erogaciones presupuestarias, ya sea por operaciones propias del año o por rectificaciones a las acusadas en años anteriores.

El segundo subgrupo comprendía las cuentas que se destinaban a registrar la ejecución de la Ley de Ingresos del año, así como las rectificaciones que se hacían a los ingresos de índole presupuestal acusados en ejercicios fiscales anteriores.

El tercer subgrupo comprendía las cuentas por medio de las cuales se establecía relación con las del grupo "Cuentas de Erario", para registrar las modificaciones que se operaban en los elementos del Balance Activo, Pasivo y Hacienda Pública - como incidencia de la ejecución de la Ley de Ingresos del año, y por las rectificaciones a las Leyes de Ingresos de años anteriores.

El cuarto subgrupo comprendía las cuentas que se destinaban a registrar el ejercicio del Presupuesto de Egresos del año, así como las rectificaciones que se hacían a los egresos de índole presupuestal, acusados en ejercicio fiscales anteriores.

El quinto subgrupo comprendía las cuentas por medio de las cuales se establecía relación con las del grupo "Cuentas de Erario", para registrar las modificaciones que se operaban en los elementos del Balance Activo, Pasivo y Hacienda Pública - como incidencia del ejercicio del Presupuesto de Egresos del año y por las rectificaciones a Presupuestos de Egresos de años anteriores.

I n c i d e n c i a s

La ejecución de la Ley de Ingresos, el ejercicio del Presupuesto de Egresos y las rectificaciones a los mismos se registraban tomando normalmente como contracuentas, según sea el caso, las de Caja o las de Acreedores de Erario, o sea que se cargan o acreditan las cuentas de Ley de Ingresos o Presupuesto de Egresos, contra las de Caja o Acreedores; y para registrar el efecto de las operaciones presupuestarias en los elementos del balance, se utilizaban como contracuentas las de Incidencias, o sea que se cargaban o abonaban las cuentas de Activo, Pasivo o Resultados, con cargo o abono a las cuentas de Incidencias. De este modo, por una operación por la que generalmente se corría un asiento, en la Contabilidad de la Federación se corrían dos: el primero para registrar la operación presupuestal y el segundo para registrar la Incidencia o efecto de dicha operación en los elementos del Balance.

Para correr las Incidencias se debía precisar si la operación presupuestal ocasionaba un aumento o -

disminución de Activo, Pasivo o Hacienda Pública, teniendo en cuenta que:

1.- Todo cargo al Presupuesto puede significar:

a).- Una disminución de la Hacienda Pública Por:

Gastos

Aumentos al Inventario

b).- Un aumento a los Activos de Erario, -- por inversiones.

c).- Una disminución al Pasivo de Erario, -- por amortización.

2.- Todo crédito a la Ley de Ingresos puede significar:

a).- Un aumento a la Hacienda Pública por:
Ingresos Ordinarios
Venta de Bienes de Inventario

b).- Una disminución al Activo de Erario, -- por recuperación de inversiones.

c).- Un aumento al Pasivo de Erario, por -- concentración.

En la contabilidad de la Federación las adquisiciones de bienes de inventario se registraban transitivamente como disminuciones de la Hacienda Pública, mientras los almacenistas no las daban de alta en sus almacenes, momento en el que se registraban como aumentos de la Hacienda Pública, o dicho sea de otra forma, la Incidencia de una adquisición

sición era disminuir la Hacienda Pública y la Incidencia de un alta en el inventario, aumentarla.

b).- Grupo de Cuentas de Erario.

Cuentas de Activo y Pasivo que jugaban - como contracuentas de las incidencias analizadas anterior - mente, para registrar el efecto de las transacciones presu - puestarias en el balance. Se consideran como recursos y pa - sivos de carácter fiscal porque son derechos y obligaciones motivadas por operaciones de carácter presupuestal, tales - como: Fideicomisos, Deudores autorizados por el Presupuesto de Egresos, Acciones de Empresas, etc. y Contratación de -- Deuda.

c).- Grupo de Cuentas de Administración.

Comprendía las cuentas previstas para -- llevar el registro de las disponibilidades y obligaciones - del Gobierno Federal, que no tenfan origen presupuestario: - de Activo, tales como Remesas de Numerario, deudores, diver - sos, etc; de Pasivo, tales como descuentos y percepciones - a favor de terceros, acreedores por operaciones ajenas al - presupuesto, etc., y la cuenta de Caja cuyo movimiento es - mixto, pues actuaba como contracuenta de operaciones de in - dole presupuestal o no presupuestal.

d).- Grupo de Cuentas de Inventario.

Este grupo comprendía las cuentas que re - gistraban las existencias y los movimientos de altas y ba - jas de bienes inventariables, propiedad del Gobierno Fede - ral, que por estar destinados al servicio público se estima

ba que no constituyen generalmente un recurso del Erario, aun que figuraban como Activo en el Balance de la Hacienda Pública Federal.

Funcionaban con independencia de las que registran operaciones presupuestales y de administración, basándose en las cuentas que rendían los Manejadores de Bienes-Muebles e Inmuebles y, en los datos que proporcionaban las subcuentas "Productos de Enajenación de Bienes de Inventa ---rio", del grupo CUENTAS DE RESULTADOS Y DE HACIENDA PUBLICA, por medio de las cuales se verificaba la conciliación entre las erogaciones y el movimiento de altas y los productos con el movimiento de bajas, que acusaban aquellas cuentas.

e).- Grupo de Cuentas de Resultados y de Hacienda Pública.

Comprendía las cuentas destinadas a registrar analíticamente, las modificaciones que en el curso de cada ejercicio fiscal afectaban la Cuenta "Hacienda Pública".

f).- Grupo de Cuentas de Orden.

Comprendía las cuentas establecidas para llevar memorandum o registro de datos y operaciones que complementaban o aclaraban las de otros grupos. Eran de movimiento compensado, pues jugaban correlativamente una con otra, y sus saldos no alteraban los valores de Activo y Pasivo ni los resultados del Balance.

Se clasificaba en los siguientes subgrupos:
Cuentas de Orden por Operaciones de Erario.

Cuentas de Orden por Operaciones de Administración.

Cuentas de Orden por Operaciones de Bienes de Inventario.

Cada subgrupo comprendía las cuentas necesarias para registrar datos relacionados con los diferentes tipos de operaciones señaladas anteriormente.

2º- SISTEMA DE CONTABILIDAD EN VIGOR DEL GOBIERNO FEDERAL.

Debido al importante crecimiento del Sector Público Federal en la última década, la presente Administración dió un paso importantísimo al abocarse a realizar -- una Estructura Organizacional que evita duplicidad de actividades, precisar responsabilidades, simplificar trámites, tendientes en general a agilizar su financiamiento.

El aspecto que nos atañe es el de la descentralización de la Contabilidad, resulta pues importante -- hacer una serie de consideraciones que dieron origen al nuevo sistema, que resulta determinante para el control y la toma de decisiones en todos y cada una de las Entidades del Gobierno Federal.

Cabe hacer mención en primer término que a la fecha los Titulares y Funcionarios Públicos no cuentan con la información oportuna que les permita verificar sistemáticamente, la forma en que se están desarrollando las actividades en las áreas de su competencia, ya que los datos se-

generaban en un órgano centralizado de contabilidad.

Con el sistema anterior, el ciclo de la contabilidad era sumamente largo debido al constante aumento en el flujo de la documentación y captación de datos para su registro, o sea que abarcaba desde el momento en que se generaban las operaciones, hasta la emisión de los Estados Financieros.

Con el sistema de contabilidad anterior, había duplicidad de esfuerzos durante el proceso de pago de contabilización de los documentos, en vista de que la revisión que efectuaban los Ramos al realizarse las operaciones, la repetían los pagadores al efectuarse las liquidaciones y posteriormente la Contaduría de la Federación al contabilizarlas.

El sistema centralizador operaba bajo el principio de operaciones pagadas, es decir que el registro era efectuado en lugar y fecha diferente al de su operación, una vez que habían sido concentrados los documentos de todas las transacciones efectuadas en la Federación, por lo que se dificultaba llevar una contabilidad de costos debidamente integrada, ya que se captaban únicamente las operaciones que habían pasado previamente por la caja, dejando fuera las comprometidas y las devengadas.

Tales consideraciones hacían que la información fuera inoportuna, dificultando así la toma de decisiones.

Ante esta situación, el Gobierno Federal-

ha querido modificar en forma trascendente los sistemas que en su época llenaron su función, pero que ya no iban acordes con el desenvolvimiento económico del país.

Dentro del marco dinámico de la Reforma Administrativa se han introducido innovaciones en todos los órdenes y por primera vez a partir del año de 1977, tanto el Sector Central como el Sector Paraestatal, han quedado comprendidos dentro de una misma reglamentación para la programación y evaluación del gasto, aunque el control de la ejecución del mismo en ambos Sectores, varía en cuanto al modo; de ahí la necesidad de instrumentar nuevas disposiciones.

Con el cambio de poderes y con la promulgación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, nace la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, cuya ejecución aplicación y coordinación queda a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto.

Artículo 32.- Fracción VIII LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, que la letra dice:

"A la Secretaría de Programación y Presupuesto corresponde el despacho de los siguientes asuntos".

"Cuidar que sea llevada y consolidar la Contabilidad de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, elaborar la Cuenta Pública y mantener las relaciones con la Contaduría Mayor de Hacienda".

Aun cuando los diferentes aspectos que -

integran la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, atañen al presente estudio, me concretaré a tratar por el momento el aspecto de la Contabilidad.

La citada Ley que entró en vigor a partir del -- 1° de enero de 1977, en su Capítulo IV, hace referencia respecto de la Contabilidad en los Artículos que a continuación se mencionan:

Artículo 39.- Cada entidad llevará su propia -- contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto.

Los catálogos de cuentas que utilizarán las entidades a que se refieren las fracciones I a V del Artículo 2° de esta ley serán emitidos por la Secretaría de Programación y Presupuesto y los de las entidades mencionadas en las fracciones VI a VIII del mismo artículo serán autorizadas expresamente por dicha Secretaría.

Artículo 40.- La contabilidad de las entidades -- se llevará con base acumulativa para determinar costos y facilitar la formulación, ejercicio y evaluación de los presupuestos y sus programas con objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución.

Los sistemas de contabilidad deben diseñarse y -- operarse en forma que faciliten la fiscalización de los acti-

integran la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, atañen al presente estudio, me concretaré a tratar por el momento el aspecto de la Contabilidad.

La citada Ley que entró en vigor a partir del -- 1° de enero de 1977, en su Capítulo IV, hace referencia respecto de la Contabilidad en los Artículos que a continuación se mencionan:

Artículo 39.- Cada entidad llevará su propia -- contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto.

Los catálogos de cuentas que utilizarán las entidades a que se refieren las fracciones I a V del Artículo 2° de esta ley serán emitidos por la Secretaría de Programación y Presupuesto y los de las entidades mencionadas en las fracciones VI a VIII del mismo artículo serán autorizadas expresamente por dicha Secretaría.

Artículo 40.- La contabilidad de las entidades -- se llevará con base acumulativa para determinar costos y facilitar la formulación, ejercicio y evaluación de los presupuestos y sus programas con objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución.

Los sistemas de contabilidad deben diseñarse y -- operarse en forma que faciliten la fiscalización de los acti-

vos, pasivos, ingresos, costos, gastos avances en la ejecución, de programas y en general de manera que permitan medir la eficacia y eficiencia del gasto público federal.

Artículo 41.- Las entidades suministrarán a la Secretaría de Programación y Presupuesto, con la periodicidad que ésta lo determine, la información presupuestal, contable, financiera y de otra índole que requiera.

A su vez, la Secretaría de Programación y Presupuesto, proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relacionada con estas mismas materias en la forma y con la periodicidad que al efecto convengan.

Artículo 42.- La Secretaría de Programa --ción y Presupuesto girará las instrucciones sobre la forma y --términos en que las entidades deban llevar sus registros auxiliares y contabilidad y, en su caso, rendirle sus informes y --cuentas para fines de contabilización y consolidación. Asimismo, examinará periódicamente el funcionamiento del sistema y --los procedimientos de contabilidad de cada entidad y podrá autorizar su modificación o simplificación.

Artículo 43.- Los estados financieros y de más información financiera, presupuestal y contable que emanen de las contabilidades de las entidades comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación serán consolidados por la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que será responsable de formular la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal y someterla a la consideración del Presidente de la República, para

su presentación a la Cámara de Diputados en los términos de -
la fracción I del artículo 65 Constitucional, dentro de los -
diez primeros días de la apertura de sesiones ordinarias del-
Congreso de la Unión.

Artículo 44.- En las dependencias del-
Ejecutivo y en el Departamento del Distrito Federal se esta -
blecerán órganos de auditoría interna, que cumplirán los pro-
gramas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presu-
puesto.

Una vez enunciados los artículos que se-
refieren a la Contabilidad Gubernamental, se tratará de esta-
blecer los efectos que persigue la Ley en cuestión, asimismo-
se describirá el Sistema de Contabilidad Descentralizado.

La base fundamental de esta Ley, respec-
to a la Contabilización, es que cada Entidad del Gobierno Fe-
deral llevará su propia Contabilidad, implicando ésto una in-
mediata descentralización del Sistema, con lo que se espera -
tener las ventajas siguientes:

- a).- Los diferentes Ramos contarán con -
información oportuna relativa a sus
operaciones, facilitando a sus Titu-
lares y funcionarios la toma de de-
cisiones en el momento que se quie-
ra.
- b).- El registro de las operaciones será
en el lugar donde éstas se efectúen,

facilitando la corrección de desviaciones y anomalías.

- c).- La contabilidad de cada Ramo deberá adaptarse a sus necesidades implantando los registros que más le convenga, pero siguiendo los lineamientos generales emitidos por la Subsecretaría de Presupuesto, para la consolidación de datos y elementos necesarios para la Rendición de la Cuenta Pública.
- d).- Los programas se llevarán en base a operaciones devengadas, lo que permitirá integrar en una segunda fase, sistemas de costos y obtener información más razonable, que la que se obtiene al registrar las operaciones hasta el momento en que éstas son pagadas, como se hacía con el sistema anterior.
- e).- Se evita la duplicidad en lo relativo a la fiscalización de las erogaciones, ya que anteriormente se hacían tres o cuatro revisiones por el mismo concepto.
- f).- Al conservarse la documentación en cada Sector, facilitará que la fiscalización además de efectuarse en el aspecto documental, se extienda a la comprobación de resultados.

En general el nuevo sistema se adecúa a la época y permite controlar el gran volumen de documentación y de operaciones a través de medios modernos de mecanización o computación de acuerdo a las necesidades de cada Dependencia o Sector eliminando la centralización de una sola entidad.

El sistema de referencia contempla por lo tanto, la descentralización de la contabilidad para que cada Entidad del Gobierno Federal lleve sus propios registros y conserve la documentación que le es inherente. En la primera etapa se manejará la Contabilidad en cada Ramo por una Unidad Central, pero al mismo tiempo deben realizarse los estudios que sean necesarios para que en una etapa posterior se desconcentre la Contabilidad Interna a las Unidades Administrativas de cada Dependencia.

Desde luego con relación a este último punto, en algunos Ramos ya se han dado pasos para desconcentrar las funciones internamente, en estos casos deben perfeccionarse los sistemas para establecer la mecánica de consolidación dentro de cada Dependencia con el objeto de presentar una sola información a través de la Unidad Central.

Organos que Intervienen en la Implantación del Sistema:

En los métodos que se están adaptando para modificar las formas tradicionales de registro, se está contemplando la descentralización del ejercicio del presupuesto y contabilización de las operaciones que se derivan de su ejercicio, así como el resto de las actividades centralizadas que

tenfa la Contaduría de la Federación para el registro integral de las operaciones del Gobierno que contemplaban ingresos, -- egresos, movimiento de fondos y deuda pública, todas estas actividades también se han descentralizado a las respectivas Unidades que las manejan, por lo que en la gráfica que se presenta, relativa a la "Estructura para el flujo de la información-contable", aparecen cuatro grandes Organos de Consolidación-de información, que son:

La de Ingresos (a través de la Subsecretaría - de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La de Deuda Pública. (a través de la Dirección- General de Credito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú - blico)..

El Organo Central de cada Ramo.- El de Control de Fondos que maneja la Tesorería de la Federación (Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Como puede apreciarse, toda la información que se genera por los diferentes tipos de operaciones, converge en su Organo de Consolidación Individual y todos estos Organos, a la Gran Unidad Consolidadora de Información Contable que está a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto y concretamente en la Subdirección General de Contabilidad de la Di rección General de Egresos.

Esta última Unidad Consolidadora es la responsa ble de emitir la información Contable Consolidada del Gobier - no, tanto a los distintos niveles de decisión, como para la --

elaboración de la Cuenta Pública Anual, así como de la información que se proporcionará a la Contaduría Mayor de Hacienda, Organó del Poder Legislativo.

La segunda fase se desarrollará a medida que dentro de cada Ramo se adquiera seguridad en el manejo contable descentralizado, los órganos y el sistema de fiscalización se consoliden. Para ir desconcentrando a su vez en cada Ramo la Contabilidad en cada Unidad Administrativa.

El sistema de contabilidad a que nos hemos venido refiriendo previene como ya se indicó la descentralización del presupuesto y la contabilidad, excepto el control del dinero que permanece centralizado en la Tesorería de la Federación.

Es por lo tanto necesario establecer el adecuado entrelace del ejercicio del presupuesto con su registro desde el punto de vista contable, para captar los impactos de dicho ejercicio en los registros de cada Ramo.

Esto es, cada vez que se expida por ejemplo una Orden de Pago, se genere un pedido ya sea de procedencia nacional o extranjera, se firme un contrato, se expidan constancias de nombramiento, se liquiden adeudos a proveedores, etc., se efectuará un movimiento tanto en los registros tradicionales del presupuesto como de las Cuentas de Catálogo, referentes a la Contabilidad General.

LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL Y LA CONTABILIDAD GENERAL.

Tradicionalmente los Ramos han llevado sus registros presupuestales, básicamente para observar el ejercicio de su presupuesto, su disponibilidad, sus controles para órdenes de pago expedidas, comportamiento de los calendarios y control del no subregistro de partidas. Con base en las normas dictadas para el ejercicio del presupuesto del presente año todo esto debe continuar llevándose puesto que el control presupuestal forma parte del sistema de Contabilidad General que de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, es menester implementar.

Es preciso solamente aclarar como se entrelazan o complementan los registros.

El sistema contable se caracteriza porque cada Ramo lleva sus propios registros con independencia de los demás. Esta circunstancia permite, de primera mano, medir los resultados obtenidos por la gestión administrativa del propio Ramo.

El control del ejercicio del presupuesto se establece a nivel de programa o subprograma, por medio de "Fondos" que concentran el conjunto de recursos asignados, y cuidando de no exceder ni los montos asignados, ni los calendarios establecidos.

El ejercicio del Presupuesto se considera en conjunto con todos los recursos que posee la Unidad Adminis-

trativa del programa, entre los que están, en primer instancia, los procedentes de la Tesorería de la Federación para financiar el costo del programa, pero además los provenientes de sus propios activos.

Por esta razón cobra en este sistema mucha importancia la contabilidad patrimonial, como la que se lleva en cualquier empresa particular, pues el administrador debe cuidar todos los recursos y obligaciones para llevar adelante los programas encomendados, y la contabilidad adquiere mayor relevancia como instrumento de administración que como elemento de control externo por parte de otras autoridades.

El análisis de las partidas por su objeto se conserva pero como elemento adicional de información que es útil, sobre todo, en la etapa inicial de implantación pues ahora el momento de gravar el costo de un programa no es cuando se paga el bien o servicio, sino cuando se consume o se devenga, lo cual acerca la contabilidad a los hechos que se suceden y auxilia verdaderamente al administrador.

La consecución, de los objetivos establecidos para el sistema de contabilidad, así como la eficaz utilización de los medios de que se vale, requiere, como se mencionó, sostener una continua comunicación y un suficiente flujo de información normativa, algunos de cuyos aspectos específicos se proporcionan a continuación, relativos a la:

Contabilización de las Operaciones del ejercicio del Presupuesto.

Contabilización de las Operaciones de las Cuentas de Inventario.

Contabilización de las Operaciones de Presupuesto de Años Anteriores.

Contabilización de las Operaciones del Ejercicio del Presupuesto.

La aplicación contable que los Ramos le darán a las operaciones será la que corresponda a una contabilidad privada, sólo que complementariamente se correrá el asiento presupuestal. El Ramo contabilizará el presupuesto autorizado por la H. Cámara de Diputados, cargando la Cuenta de "Presupuesto por Asignar" y abonando la de "Presupuesto por Ejercer". La primera registrará la autorización global y la segunda el detalle por partida. Iguales asientos correrá en el caso de ampliaciones al presupuesto y se correrán asientos contrarios por las reducciones. En el momento en que se recibía de la Tesorería de la Federación la notificación de que las órdenes de pago autorizadas han sido radicadas en las pagadurías (tanto por el presupuesto original como por sus modificaciones) correrá el asiento para dotar el fondo mediante el cargo a la cuenta de "Fondo Presupuestario por Asignar". Igual asiento correrá por la dotación de las partidas de ampliaciones automática, tan pronto como éstas se autoricen.

Con las "cuentas comprobadas" que se refieren a pagos efectuados y que provienen de las pagadurías, se correrán los asientos presupuestarios con el detalle de partidas y claves presu

puestarías afectadas; asimismo, se registrará la disminución al "Fondo Presupuestario Disponible en Tesorería" y se harán las afectaciones a las cuentas de balance.

Cuando las partidas afectadas sean de gasto, se utilizará la cuenta de "Costo de Programas"; si las partidas son de mano de obra o gastos indirectos de obras, se cargará la cuenta -- "Construcciones en Proceso"; y si las partidas son de com --- pras, la cuenta será la de "Proveedores". La "cuenta" recibida del almacén, cuyo procedimiento se explica en otro apartado, complementa el registro en lo que se refiere a las com -- pras, ya que para las entradas al almacén se utilizará como -- contracuenta la de "Proveedores".

Por lo que atañe a la nómina de sueldos, que usualmente es -- preparada por la Dirección General de Pagos, la contabiliza-- ción se hará con base en los datos que proporcione la propia Dirección. Los Ramos contabilizarán la nómina por sus valo-- res totales, afectando las partidas relativas y disminuyendo el "Fondo Presupuestario Disponible en Tesorería", y la Direc-- ción General de pagos proporcionará a la Tesorería de la Fede-- ración el valor de los descuentos de la nómina, clasificados-- por conceptos para que se acrediten a los beneficiarios co--- rrespondientes, incluyendo también el impuesto sobre la renta retenido.

Por los conceptos que se giran Ordenes de Pago "A" afectando presupuesto de 1979, el Ramo enviará los documentos a la Di-- rección General de Egresos para que, previa revisión, esta -- Dirección autorice las Ordenes de Pago "A" emitidas e integre

la "Cuenta Comprobada" para remitirla al Organó Central del propio Ramo.

El Ramo registrará la "cuenta" que le envíe la Dirección General de Egresos por las Ordenes de Pago "A" autorizadas, lo cual hará afectando el Fondo Presupuestario Disponible en Tesorería, con crédito a la cuenta de Presupuesto por Ejercer, simultáneamente registrará su reflejo en cuentas de balance, acreditando el pasivo creado por la expedición de la Cuenta por pagar.

En la "cuenta" que reciba de la Pagaduría, vendrán incluidas las erogaciones hechas para cubrir los talones de la Orden de Pago, con lo que el Ramo contabilizará el complemento de la operación cancelando el pasivo creado, con crédito a la cuenta de Fondo Presupuestario Disponible en Tesorería y también el asiento para registrar el ejercicio presupuestario en las cuentas de Presupuesto por Ejercer y en la de Presupuesto Ejercido.

Contabilización de las Operaciones de las Cuentas de Inventarios.

Las cuentas de inventario es el grupo que comprende las que representan el acervo valorizado de bienes propiedad del Gobierno Federal que los Ramos tienen bajo su custodia y responsabilidad; en ellas se registrarán las existencias y el movimiento de entradas y salidas de bienes de inventario propiedad del mismo.

La fuente de información para operarlas la constituyen los manejadores de bienes muebles e inmuebles, --

quienes reportan el movimiento de altas y bajas.

Cada Ramo tiene establecido, por medio de instructivos particulares, el registro y control de los inventarios, que en lo general y lo esencial es similar en todos - ellos. El movimiento de las cuentas de inventario fue hasta- 1976 incluido en una cuenta que los manejadores de bienes muebles e inmuebles rinden a la Contaduría de la Federación.

A partir del 1° de enero de 1977, los Ramos - se incorporaron dentro del sistema de contabilidad estable- ciendo el registro de las operaciones de estas cuentas.

El procedimiento a seguir consiste en pedir - a los manejadores que preparen sus cuentas, con la periodicidad que lo requiera y en la forma tradicional, y en vez de re- mitirlas a la Contaduría de la Federación las enviarán al Or- gano de Contabilidad del Ramo.

En los casos en que existan varios manejadores dentro del mismo Ramo, la cuenta se someterá por cada uno de- ellos sin esperar a que el movimiento de todos se fundan en - una sola cuenta.

Este procedimiento se seguirá en tanto se es- tablezca dentro del Ramo los procedimientos que vinculen las- operaciones de inventarios a un sistema de contabilidad inte- grado.

Contabilización de las Operaciones de Presupuestos de Años An- teriores.

En el nuevo sistema se pretende suprimir casi

absolutamente este tipo de operaciones, sin embargo, durante el año de 1977 en que se llevó a cabo la implantación de la contabilidad en sus primeras etapas, abundaron dichas operaciones en virtud de que el manejo presupuestario y la estructura creada para este manejo permanecieron de igual modo a como se han operado en años anteriores.

El procedimiento a seguir para los pagos que correspondan a años anteriores se apoya en los aspectos fundamentales siguientes:

- El control previo de los gastos para los que no se requiera Aviso de Pago, permanece centralizado en la Secretaría de Programación y Presupuesto.
- Cada Ramo ejerce las partidas por las cuales se requiere Aviso de Pago.
- La Dirección General de Egresos ejerce las partidas para las cuales se requiere Orden de Pago "A" y rinde Cuenta Comprobada al Ramo, para que éste efectúe la contabilización.
- La Contaduría de la Federación contabiliza lo correspondiente a conceptos que se cubren mediante Aviso de Pago, de los meses de enero a marzo.
- Cada Ramo contabiliza lo correspondiente a conceptos que se cubren de abril a diciembre mediante Aviso de Pago, así como todos los que re

quieren Orden de Pago "A".

- La contabilización en el Ramo se registra dentro de un rubro presupuestario global de "Operaciones de Años Anteriores", desglosado por cada una de las partidas específicas de los años anteriores que se afectan.

Debe considerarse que estando en el inicio del nuevo sistema, éste se encuentra aún en proceso de acondicionamiento, y por tal es de esperarse que los Instructivos, Catálogos de Cuentas, Normas y Procedimientos, etc., -- conforme pase el tiempo se irán perfeccionando de acuerdo a las necesidades que surjan.

3?- OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

No obstante haber cambiado el Sistema de la Contabilidad Gubernamental, los objetivos que persigue se -- puede decir que son los mismos, ya que por los datos que proporciona se obtienen los instrumentos necesarios para esta-- blecer el control y evaluación que permitan llevar con éxito la política financiera del país.

Los principales objetivos de la Contabilidad Gubernamental son:

a).- El control de ingresos y gastos públicos de acuerdo a los ordenamientos y disposiciones que regulan la Contabilidad Gubernamental.

b).- Suministrar información concerniente a la evaluación, ejecución dirección y eficiencia de los programas de Gobierno, en forma oportuna, sirviendo como guía -

a la Administración Financiera.

c).- Permitir a la Administración Pública, el dar a conocer la forma en que se han cumplido las Leyes Fiscales.

d).- Proporcionar una garantía al contribuyente, al aportar los datos necesarios para poder informar al mismo, del rendimiento y destino de sus aportaciones.

e).- Efectuar análisis económico fiscales que ayuden a determinar la política hacendaria a seguir por las Autoridades Gubernamentales.

f).- Dar a conocer los costos de las diferentes actividades que realiza el Estado.

g).- Consolidar los resultados de las operaciones de los diferentes organismos que forman la Administración Pública y poder determinar la eficiencia del plan de desarrollo económico del país.

h).- Establecer un control de todos los actos de organismos y funciones públicos en lo que respecta a las operaciones que realiza cada uno de ellos.

i).- Servir de base a las estadísticas que se obtienen, ya que a través de los datos que suministra esta contabilidad, los gobernantes conocen resultados de ejercicios anteriores, que pueden ser antecedentes útiles para la formulación de sus programas de gobierno.

Para lograr los objetivos antes expuestos, se tuvo que reformar el Sistema de Contabilidad Gubernamental, tratando que sea operante y adecuado a las necesidades del Gobierno.

no para que pueda proporcionar información necesaria en forma correcta y oportuna; debiendo manifestar dicha información todos los elementos que integran una operación contable, para conocer su procedencia, deducir su fin y ser registrada en todas las cuentas que deba afectar; ha de permitir que la generación del hecho contable y su registro sea rápido y oportuno; la terminología contable debe ser lo bastante clara y explícita en cuanto a su significado, para poder interpretar adecuadamente los estados e informes financieros, para la consolidación de la Contabilidad General de la Administración Pública.

En México, la contabilidad Gubernamental en vigor, debe satisfacer primordialmente un mandato Constitucional, que especifica el Artículo 65 fracción I, ya mencionado anteriormente.

4º- CLASIFICACION DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

	Por su desarrollo	Preventiva Ejecutiva Crítica
Contabilidad Gubernamental.	Por las Entidades que la implantan	Federal Estatal Municipal

Con base al cuadro anterior pueden hacerse las siguientes explicaciones sobre la Contabilidad Gubernamental .

A.- Preventiva, cuando se trate de la prepa

ración y formulación de los programas de gobierno y presupuestos, estableciendo las normas y procedimientos aplicables a su formulación, así como las necesarias para su ejecución, -- considerando las necesidades de la Entidad Pública, y los recursos que se requieren para satisfacerlas. El poder Ejecutivo es quien interviene directamente en la elaboración de estos programas y presupuestos, los que a su vez son enviados al Poder Legislativo para su valuación, discusión, y en su -- aprobación.

Se consideran como requisitos fundamentales los siguientes:

a).- La iniciativa en materia de presupuestos corresponde al Poder Ejecutivo, quien conoce las necesidades de la Entidad, su potencialidad económica para obtener -- los recursos y satisfacer dichas necesidades; cuenta con elementos contables o sean sus registros de gastos reales de administración, promoción e inversión, así como estadísticas.

b).- Corresponde al Poder Legislativo revisar, modificar, o en su caso aprobar el Presupuesto que formula el Poder Ejecutivo.

c).- Se debe mantener un equilibrio entre la totalidad de ingresos y la totalidad de egresos.

B).- Ejecutiva, cuando efectúa la realización de lo previsto ya que es necesario establecer un sistema de control de los ingresos y egresos con el fin de poder -- garantizar la responsabilidad en manejo de los ingresos y la realización de los gastos públicos, ejerciendo el Poder --

Ejecutivo dicho control.

Es aspecto Ejecutivo está regido por los siguientes lineamientos:

a).- Todas las operaciones realizadas deberán ser justificadas, comprobadas y anotadas en las cuentas y registros correspondientes.

b).- Los encargados o responsables de manejar bienes y valores deberán rendir cuenta de su manejo.

c).- Todos los ingresos que se obtengan corresponden al tesoro económico de la Federación.

C.- Crítica, es la comparación de la realidad con la hipótesis, es decir, cotejar la ejecución con lo planeado para verificar si se están llevando a cabo los programas de gobierno y presupuestos de acuerdo con las disposiciones previstas. El Poder ejecutivo interviene por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que deberá presentar para su revisión y verificación, la Cuenta de Hacienda Pública Federal al Poder Legislativo para su aprobación.

El aspecto crítico incluye:

a).- El órgano encargado de revisar el registro de las operaciones por medio de los estados financieros e informes, debe ser ajeno al Poder Ejecutivo con el objeto de verificar si el manejo ha sido adecuado, o en su caso, determinar responsabilidades.

b).- El Poder Legislativo se reserva el derecho de examinar, modificar y en su caso aprobar, la Cuenta de

la Hacienda Pública Federal.

La clasificación de acuerdo a las características de las Entidades es:

A.- Contabilidad Federal, es el conjunto de -- principios y prácticas contables relacionadas con las operaciones que lleva a cabo la Federación.

B.- Contabilidad Estatal, los mismos propósitos, pero particularizando a un Estado.

C.- Contabilidad Municipal, refiriéndose al Municipio.

5º- PERIODO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.

Primeramente haré referencia del periodo contable en una Empresa Privada. Para poder conocer con exactitud - el monto de las utilidades obtenidas en una Empresa, será necesario que ésta se liquide cuando tal situación no se lleva a cabo, el importe de las utilidades depende fundamentalmente de los valores asignados a los activos y la cuantificación que se haga de los pasivos.

Cuando por el crecimiento de los negocios ya no existe lo que pudiera llamarse una operación aislada, sino que las operaciones se prolongan a diversas actividades más allá de la realización de una partida de mercancías, dándole así un carácter de permanente a la Empresa, la determinación de la -- utilidad o pérdida que arroje cada operación, resultará prácticamente imposible, por lo que hay necesidad de hacer un paro - imaginario en el que se fija un periodo convencional durante - el cual se acumulan las operaciones realizadas en él, con el -

objeto de hacer el computo del resultado que arroja el volumen de todas ellas. Dicho computo queda reflejado en el estado de resultados, el cual muestra en forma condensada las operaciones que han dado lugar a la utilidad o pérdida en el período fijado.

En esta forma, surge dentro de la Técnica Contable el postulado básico conocido tradicionalmente con el nombre de "Principio del Período Contable", cuyo enunciado general dice que "es necesario dividir la vida de la Empresa en períodos normalmente regulares determinados de antemano"; los cuales por razones prácticas, se estableció que fueran de doce meses, ya que en esta forma cada uno de los períodos se vería afectado por las mismas circunstancias.

En la Contabilidad Gubernamental se presentan Estados Financieros que muestren los resultados de operación en los lapsos regulares, estableciendo la obligación de acatar el mencionado principio, no significando esto solamente el cumplimiento de la obligación legal de presentar anualmente la Cuenta Pública, sino también el deseo de dar a conocer el resultado de la actuación administrativa financiera, es decir en Egresos, que viene a ser el período de la Contabilidad Gubernamental.

6° CUENTA PUBLICA.

Como se ha mencionado en forma repetida en el presente trabajo, el Poder Ejecutivo deberá presentar a la Cámara de Diputados, dentro de los diez primeros días del mes de Septiembre, la Cuenta Pública Anual del ejercicio anterior.

Ahora bien, con el nuevo sistema y de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32 fracción VIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de -- Programación y Presupuesto será la encargada de formular la -- Cuenta Pública con base en la información financiera presupueg tal y contable, proporcionada por las Entidades del Gobierno - Federal, misma que será consolidada para dar cumplimiento a di cho fin.

Los estados financieros que resumen dicha cuen ta son los elementos necesarios de que se vale el Poder Ejecuti vo para mostrar los resultados de su actuación, así como pa - ra formarse un criterio para la toma de decisiones.

Tales estados se presentan en la Cuenta Pública agrupados de la siguiente forma:

HACIENDA PUBLICA

- Balance General de la Hacienda Pública (en forma de cuenta).
- Balance comparativo de la Hacienda Pública (en forma de re - porte).
- Demostrativo de las modificaciones que se registraron en la Hacienda Pública Federal.
- Pérdidas de la Hacienda Pública.
- Beneficio de la Hacienda Pública.
- Análisis de las incidencias de los Ingresos y Egresos Presu - puestales.
- Demostrativo de los valores en que se encuentra representado el superávit o déficit del ejercicio de índole presupuestal.
- Resumen general de operaciones de Ingresos y Egresos.

- Fideicomisos
- Deuda Pública Titulada Consolidada
- Deuda Pública Titulada Interior, llamada reembolso
- Relación de dispensas otorgadas.

GOBIERNO FEDERAL Y ORGANISMOS

- Clasificación Económica en Cuenta Doble de las Operaciones - Presupuestales del Gobierno Federal y Organismos Descentralizados y Empresas propiedad del Gobierno Federal (cifras netas).
- Clasificación Económica en Cuenta Doble de las Operaciones - Presupuestales del Gobierno Federal y Organismos Descentralizados y Empresas propiedad del Gobierno Federal, gasto real por capítulos presupuestales incluyendo el que se cubre con aportaciones y subsidios.
- Comparativo de Ingresos y Egresos Presupuestales
- General de Egresos Presupuestales
- Resumen Funcional
- Resumen Funcional del Ejercicio del Presupuesto de Egresos - del Gobierno Federal de Organismos Descentralizados y -- Empresas propiedad del Gobierno Federal.
- Complementario del Ejercicio Total del Presupuesto.
- Complementario del Ejercicio Total del Presupuesto.

GOBIERNO FEDERAL

- Clasificación Económica en Cuenta Doble de las Operaciones -

Presupuestales del Gobierno Federal (cifras netas).

- Clasificación Económica en Cuenta Doble de las Oeraciones Pre
supuestalws del Gobierno Federal (cifra brutas).
- Estado Analítico de Ingresos.
- Rectificación a los Ingresos Presupuestales acusados en años-
anteriores.
- Ingresos Presupuestales de años anteriores con rectificaci6--
nes.
- Rectificaciones a los Egresos Presupuestales acusados en años
anteriores.
- Egresos Presupuestales de años anteriores con rectificaciones
- Resumen funcional del Gobierno Federal.

ORGANISMOS

- Clasificación Económica en Cuenta Doble de las Operaciones --
Presupuestales.
- Estado de Asignación Original y Excedentes Presupuestales.
- Analítico de Ingresos
- General de Egresos Presupuestales Sectorizados.
- Detalle del Presupuesto de Egresos.
- Resumen Funcional del Ejercicio del Presupuesto de Egresos
de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Go -
bierno Federal
- Resumen General de la Operación de Ingresos y Egresos.

- Fondo depositado en la Tesorería de la Federación
- Fondos Federales entregados a Organismos Descentralizados y Empresas propiedad del Gobierno Federal.
- Aplicación Contable de Aportaciones y Subsidios.
- Capital Contable.

ESTADOS FINANCIEROS DE ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS
Y EMPRESAS PROPIEDAD DEL GOBIERNO FEDERAL

Esta agrupación enumera las Empresas Descentralizadas como son: Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales de México, Compañía Nacional de Subsistencias Populares Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto Mexicano de Comercio Exterior, etc., de los Sectores Industrial, Transportes, Agropecuario, Desarrollo y Seguridad Social, Administrativo; las cuales presentan los Estados Financieros que se mencionan a continuación.

- Balance General al 31 de diciembre
- Estado de Pérdidas y Ganancias del año.
- Estado Comparativo de Balances.
- Estado de Origen y Aplicación de Recursos.
- Pasivo Titulado.
- Razones Económicas y Financieras.

La Cuenta Pública presenta también los Estados Consolidados de Organismos y Empresas.

- Balance General Consolidado al 31 de diciembre.
- Estado Comparativo de Balances Consolidado (año anterior - año actual).
- Estado de Pérdidas y Ganancias Consolidado.
- Estado Comparativo de Pérdidas y Ganancias Consolidado (año anterior-año actual).
- Estado de Origen y Aplicación de Recursos.
- Pasivo Titulado.

C O N C L U S I O N E S

1a.- Si bien se habló en un principio de la demanda de Profesionales en la materia de Contabilidad en la Administración Pública, ahora con la Reforma Administrativa adquiere una mayor importancia, debido al papel que se le ha dado a la Contabilidad Gubernamental y en el que verdaderamente el Licenciado en Contaduría Pública será reconocido por la labor que tendrá que desempeñar, por tal ahora más -- que nunca, es necesario que a nivel profesional se implante la materia de Contabilidad Gubernamental en las Instituciones Superiores en que se imparta la Carrera de Licenciado en Contaduría Pública.

2a.- La Contabilidad del Gobierno Federal adquiere una relevante importancia en el trascendental cambio, ya que sus informes permitirán:

- a).- Fijar las bases para la toma de decisiones sobre actos a corto y planes a largo plazo.

- b).- Indicar cuando las acciones no marchen adecuadamente.
- c).- Motivar, para actuar cuando sea necesario y tener una base más sólida para decidir lo que debe hacerse.
- d).- Ser un incentivo eficaz para idear mejores planes.
- e).- Contar con base apropiada de comparación de cifras con respecto a años anteriores y proyecciones hacia el futuro.

La descentralización contable representa -- una de las innovaciones importantes introducidas al sistema tradicional en vigor hasta 1976 y coadyuvará con los Ramos -- para:

- a).- Contar con información oportuna.
- b).- Facilitar la acción a los Titulares.
- c).- Adecuar el sistema a sus necesidades propias.
- d).- Presentar información más detallada -- por el origen que la genera.

Con respecto al Gobierno Federal, en general ayudará:

- a).- Evitar duplicidad de esfuerzos en las revisiones.
- b).- Facilitar la fiscalización.
- c).- Mejorar los sistemas de información a-

tráves de medios modernos de mecaniza -
ción o computación electrónica y tener -
una mayor utilización de los equipos ac -
tuales para usos administrativos.

El registro de las Operaciones con base en -
lo devengado facilitará en una segunda etapa la implantación -
de la Contabilidad de Costos, lo que ayuda a identificar és -
tos a cada programa con la consecuente efectividad en el control y evaluación.

En general el sistema contable para los Ra -
mos estará apoyado en las siguientes premisas:

- a).- Que cada Ramo registre y conserve la do -
cumentación de sus operaciones, sean --
centrales o regionales.
- b).- Que se adopte el principio sobre bases -
de operaciones devengadas.
- c).- Que hacia los niveles jerarquicos supe -
riores se emitan solamente informes de -
rivados de la Contabilidad, sin enviar -
los comprobantes.
- d).- Que la Contabilidad sea similar a la --
utilizada por las Empresas Privadas.
- e).- Que dentro de cada Ramo se promueva la -
desconcentración de los registros conta -
bles.

B I B L I O G R A F I A

Introducción a la Administración Pública

Pedro Muñoz Amato

4a. Edición

Pedagogía de la Enseñanza Superior

Francisco Larroyo

2a. Edición Reformada

Organización de Escuelas e Institutos de Administración Pública

Escuela Superior para Asuntos Públicos e Internacionales de la Universidad de Pittsburgh

1a. Edición.

El Dictamen en la Contaduría Pública

C.P. Y L.A.E. Benjamín R. Tellez T.

1a. Edición

Contabilidad Teoría y Práctica

Roy B. Kester

5a. Edición

10 Años de Planificación y Administración Pública en México

Ignacio Pichardo Pagaza

Informe sobre la Revisión de la Contabilidad del Gobierno Fe

ral.

Comisión de Revisión Contable Secretaría de Hacienda y Crédito
Público

1958

Instructivo Condensado de la Contabilidad de la Hacienda Pública
Federal

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Subsecretaría de Egresos

Contaduría de la Federación

1968

Instructivo No. 1 del Sistema de Contabilidad Descentralizado

Secretaría de Programación y Presupuesto

Dirección General de Egresos

1977

Catálogo de Cuentas de la Contabilidad del Gobierno Federal

Secretaría de Programación y Presupuesto

Dirección General de Egresos

1977

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Méx. D. F. 1976

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público

Méx. D. F. Dic. 1976.