



5.- AUDITORÍA DE DESEMPEÑO.

5.1.- ANÁLISIS DEL ENDEUDAMIENTO DEL MUNICIPIO DE ESCUINAPA EN 2016.

Introducción.

A través del análisis del endeudamiento de todos y cada uno de los municipios del estado de Sinaloa, la Auditoría Superior del Estado verifica si los recursos remanentes, una vez cubiertas las obligaciones derivadas del endeudamiento, son suficientes para poder otorgar adecuadamente los servicios públicos que constitucionalmente están obligados a proporcionar a sus ciudadanos.

En este estudio se hace un análisis de las diversas fuentes de ingresos con que cuentan los ayuntamientos, como pueden ser la recaudación de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; además de los que se obtienen por la transferencia de recursos provenientes del estado y la federación, así como por empréstitos que les autoriza el H. Congreso del Estado.

Una gran proporción de estos ingresos, inclusive de los ingresos propios, se encuentra etiquetado para fines específicos; por ejemplo, de los impuestos, los concernientes al impuesto predial rústico por la producción de actividades primarias e impuestos adicionales son etiquetados; de las transferencias de recursos federales y estatales, solamente las participaciones son de libre uso y; por último, los ingresos por deuda pública son etiquetados en su totalidad, pues deben ser canalizados de manera íntegra a la inversión en infraestructura productiva.

Los ingresos por endeudamiento, aunque permiten allegarse de recursos para financiar la inversión en el corto plazo, también significa una restricción de los recursos disponibles en el futuro, por lo que el nivel del endeudamiento deberá de mantenerse dentro de la capacidad de pago vinculada con los ingresos susceptibles de destinarse a este uso y así, dar certidumbre y estabilidad a las finanzas públicas municipales.

Adicional a las restricciones que impone la normativa local en materia de endeudamiento, durante 2015 fue publicada una reforma constitucional en materia de disciplina financiera

para las entidades federativas y municipios, que en resumen busca otorgar facultades al H. Congreso de la Unión para establecer leyes generales para que los estados y municipios puedan incurrir en endeudamiento; así como los límites y modalidades en que podrán afectar sus participaciones para cubrir empréstitos y obligaciones de pago, además de inscribir y publicar la totalidad de los empréstitos y obligaciones de pago en un registro único, con sistemas de alerta sobre el manejo de la deuda pública. Posteriormente, durante 2016 fue aprobada la ley secundaria en la materia, denominada Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, además de diversas reformas relacionadas con ésta, contenidas en las leyes de coordinación fiscal, general de deuda, y general de contabilidad gubernamental.

Producto de estas reformas, se indica que los montos máximos de endeudamiento deberán ser autorizados por las legislaturas locales con el voto de las dos terceras partes, previo análisis de su destino y capacidad de pago. En tanto que para las necesidades de corto plazo, los estados y municipios podrán contratar obligaciones sin rebasar ciertos límites y condiciones, estas obligaciones de corto plazo deberán liquidarse a más tardar tres meses antes de finalizar el periodo de gobierno correspondiente.

Por consiguiente y debido a su destacable importancia, se considera pertinente se desarrolle el análisis del endeudamiento de los municipios de nuestro estado correspondiente al ejercicio fiscal 2016, con la finalidad de cuantificar y transparentar su composición, así como estimar su efecto en las finanzas para 2017, tomando como referencia el marco jurídico local y general aplicable.

El Análisis del Endeudamiento aborda en su apartado “Disposiciones generales”, el objetivo, alcance y fundamento jurídico que lo sustenta.

En el apartado “Endeudamiento total directo del municipio”, se analiza el nivel, estructura y evolución del endeudamiento total directo, compuesto por el saldo de la deuda pública directa, otros pasivos de largo plazo y por las obligaciones de corto plazo.

En el apartado “Deuda pública” se aborda la deuda pública, bajo el análisis de una serie de indicadores de vulnerabilidad y sostenibilidad.

La cuantificación, evolución y consecuencias de los pasivos sin fuente de pago son abordados en el apartado “Pasivos de corto plazo” y, posteriormente, en el apartado “Impacto del



endeudamiento total en las finanzas municipales de 2017”, se analiza el efecto combinado que se tendrá en las finanzas municipales de 2017 al cubrir el servicio de la deuda pública proyectado y los pasivos de corto plazo que no dispusieron de disponibilidad para su pago al cierre del ejercicio 2016.

En el apartado “Análisis en materia de la ley de disciplina financiera” se aborda de manera enunciativa, los requerimientos a cumplir por parte del ayuntamiento durante 2017 y en los ejercicios subsecuentes, para dar cumplimiento a las disposiciones en materia de la ley de disciplina financiera, que regulan aspectos de la iniciativa y ley de ingresos, el presupuesto de egresos, el ejercicio del gasto, los avances trimestrales y la presentación de la cuenta pública.

Finalmente, se presenta un resumen y conclusiones donde se puntualizan los principales hallazgos, además de las recomendaciones emanadas de los mismos.

En este documento se analiza el endeudamiento del municipio de Escuinapa entre los ejercicios fiscales 2013, 2015 y 2016, para comparar el endeudamiento de este último año respecto del anterior y del cierre de la administración inmediata anterior.

Resumen ejecutivo.

Para fines de este estudio, se consideró como endeudamiento total directo del municipio de Escuinapa a los saldos de la deuda pública directa autorizada por el H. Congreso del Estado y de los pasivos de corto plazo. En 2016 este endeudamiento registró un monto de 35.1 millones de pesos, representando un aumento del 41.0% respecto de 2015.

Del monto alcanzado al cierre de 2016, el 13.4% corresponde al saldo de la deuda pública, la cual se redujo 14.7% con respecto al ejercicio anterior, pasando de 5.5 a 4.7 millones de pesos; el 86.6% restante se integra por los pasivos de corto plazo, en los que se observa un aumento del 56.9%, al pasar de 19.3 a 30.4 millones de pesos.

Al analizar los resultados de los indicadores de vulnerabilidad y sostenibilidad de la deuda pública, se pudo identificar un deterioro respecto de lo logrado en 2015, aunque todos registran valores por debajo de sus promedios municipales.

En lo que respecta a los pasivos de corto plazo sin fuente de pago, la administración saliente en 2013 del municipio de Escuinapa heredó 1.7 millones de pesos por este concepto, en tanto la siguiente administración generó obligaciones por 13.8 millones de pesos en 2015 y cerró su



mandato con 19.6 millones de pesos en 2016, un comportamiento que agrava seriamente las finanzas del municipio.

El crecimiento de los pasivos de corto plazo sin fuente de pago es el resultado de adquirir compromisos de pago superiores a los ingresos, con lo cual no se respetó el equilibrio presupuestal, establecido en los artículos 46 y 48 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Sinaloa.

En este sentido, el municipio de Escuinapa presentará dificultades para cubrir el resto de sus necesidades de gasto corriente e inversión con sus ingresos ordinarios disponibles, debido a que si aunado a los pasivos de corto plazo sin fuente de pago se considera el servicio de la deuda pública proyectado para 2017, las obligaciones totales derivadas del endeudamiento significarán el 14.4% de estos ingresos y los recursos remanentes alcanzarán para una cobertura del 91.3% del gasto de funcionamiento proyectado; colocando al municipio en un nivel *Suficiente*, al tener una cobertura entre el 90.0 y 100%.

Con base en lo anterior, se puede concluir que la mayor afectación derivada del endeudamiento, en las finanzas del municipio de Escuinapa, corresponderá a sus pasivos de corto plazo sin fuente de pago, que lejos de reducirse se han incrementado sustancialmente en los últimos años.

Producto del análisis se emiten las recomendaciones correspondientes, las cuales se orientan principalmente a:

- Desarrollar un plan de trabajo en materia de saneamiento, con estrategias y metas cuantificables calendarizadas y sujetas a seguimiento, para que a través del mismo se logre un equilibrio presupuestal y balance presupuestario de recursos disponibles sostenible, permitiendo con ello la erradicación de los pasivos de corto plazo sin fuente de pago;
- Considerar en los presupuestos de egresos subsecuentes las previsiones de gasto necesarias para el saneamiento respectivo, tomando en cuenta las restricciones señaladas en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios;
- Evitar la contratación de deuda pública, en tanto no se restablezca el equilibrio presupuestal y se demuestre la capacidad de endeudamiento;

- Lograr una reducción efectiva en el gasto de funcionamiento a través de la disminución de erogaciones no prioritarias;
- Fortalecer los mecanismos de recaudación, permitiendo incrementar el nivel de Ingresos propios; adoptar el Presupuesto basado en Resultados, definiendo Programas presupuestarios para la totalidad del gasto programable y, gradualmente, incrementar el número de éstos con Matriz de Indicadores para Resultados; y
- Registrar y armonizar adecuadamente la información financiera entregada a través de la cuenta pública.

5.1.1.- DISPOSICIONES GENERALES.

5.1.1.1.- Objetivo de la evaluación.

El objetivo de esta evaluación es cuantificar y transparentar el nivel de endeudamiento total directo de cada uno de los municipios del estado de Sinaloa al cierre del ejercicio 2016, su estructura y el efecto que podría tener en sus finanzas en 2017.

5.1.1.2.- Alcance.

Son los 18 municipios del estado de Sinaloa, a los cuales se les revisa los saldos de la deuda pública directa autorizada por el H. Congreso del Estado, otros pasivos de largo plazo y los pasivos de corto plazo; todos al cierre del ejercicio 2016.

5.1.1.3.- Fundamento jurídico.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 116 fracción II, señala que las legislaturas de los estados contarán con entidades estatales de fiscalización, las cuales tendrán autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones para fiscalizar las acciones de estados y municipios en materia de fondos, recursos locales y deuda pública; similares facultades son conferidas en la constitución local en los artículos 53 y 54 primer párrafo.

En el artículo 1° de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, se señala como objeto el establecer los criterios generales de responsabilidad hacendaria y financiera que regirán a las entidades federativas y los municipios, así como a sus respectivos



entes públicos, para un manejo sostenible de sus finanzas públicas; en tanto que en el artículo 60 del mismo ordenamiento, especifica que la fiscalización sobre el cumplimiento de lo dispuesto en esta ley corresponderá a las entidades de fiscalización superior de las entidades federativas, así como a la Auditoría Superior de la Federación, conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el artículo 8 fracciones VI y XXI de la Ley de la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, se establece como una de sus atribuciones la de verificar que las operaciones que realicen las entidades fiscalizadas sean acordes con lo que establece la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, la Ley de Deuda Pública y la Ley de Ingresos Municipal, entre otras disposiciones legales y administrativas aplicables a esta materia, así como elaborar estudios de su competencia.

En tanto que, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Sinaloa establece en sus artículos 46 y 48 que debe prevalecer el principio de equilibrio presupuestal, tanto en la autorización del presupuesto, como en sus posteriores modificaciones, por lo cual, el total del egreso anual devengado debe estar sustentado en un ingreso igual para evitar la generación de pasivos de corto plazo sin fuente de pago.

Asimismo, establece en el artículo 64, que para cubrir los Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (ADEFAS) se debe cumplir con el requisito de que exista disponibilidad presupuestal para esos compromisos en el año que se devengaron, que se encuentren debidamente contabilizados al treinta y uno de diciembre del ejercicio correspondiente y que, los documentos permitan verificar los pagos respectivos, a más tardar el último día del mes de febrero del año siguiente, del ejercicio que concierne el gasto.

Todo ello con el propósito de evitar se utilicen los ingresos del año en curso para cubrir pasivos del ejercicio fiscal anterior, se afecte el cumplimiento de los objetivos de los programas presupuestados y, se presenten problemas de insolvencia y falta de liquidez financiera.

El fundamento jurídico normativo que debe considerarse para la gestión, contratación, pago y registro de deuda pública por parte de los municipios, sin ser limitativos, se basa en los artículos 25 segundo párrafo, 73 fracción VIII, 117 fracción VIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 45, 47, 61 fracción I de la Ley General de Contabilidad Gubernamental; 9, 37, 47 fracción II, 50 y 51 de la Ley de Coordinación Fiscal; 3, 9 y 10 del

Reglamento del artículo 9o. de la Ley de Coordinación Fiscal en materia de registro de obligaciones y empréstitos de entidades federativas y municipios (en tanto no entre en operación el Registro Público Único señalado en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, proyectado para operar a más tardar el 1 de abril de 2017, conforme al artículo DÉCIMO OCTAVO transitorio); 37, 43 fracciones XXI, XXI bis, XXIII y XXIV, 84 y 125 fracciones X, XI y XII de la Constitución Política del Estado de Sinaloa; 2, 3, 4, 5, 6, 12, 16, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 37 y 73 de la Ley de Deuda Pública del Estado de Sinaloa; 6o. de la Ley de Coordinación Fiscal del Estado de Sinaloa; 16, 20 fracción II, 36 fracción XI, 44, 64 y 71 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Sinaloa; 2o. del Código Fiscal del Estado de Sinaloa, 106 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa y 34 de la Ley de la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa.

Además de lo contenido en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios; Reglamento del Registro Público Único de Financiamientos y Obligaciones de Entidades Federativas y Municipios; Lineamientos de la Metodología para el Cálculo del Menor Costo Financiero y de los Procesos Competitivos de los Financiamientos y Obligaciones a contratar por parte de las Entidades Federativas, los Municipios y sus Entes Públicos; Criterios para la elaboración y presentación homogénea de la información financiera y de los formatos a que hace referencia la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios; Disposiciones de carácter general aplicables a las emisoras de valores y a otros participantes del mercado de valores. Cuya aplicación se vuelve obligatoria, con ciertas excepciones, a partir de la iniciativa de ley de ingresos y presupuesto de egresos para el ejercicio fiscal de 2018.

5.1.2.- ENDEUDAMIENTO TOTAL DIRECTO DEL MUNICIPIO DE ESCUINAPA.

Para los fines del presente estudio, se considerará como endeudamiento total directo del municipio de Escuinapa al cierre del ejercicio 2016, al que se integre por los conceptos siguientes:

- El saldo de la deuda pública directa autorizada por el H. Congreso del Estado, el cual incluye la porción a corto plazo de la misma que será amortizada durante 2017.
- Otros pasivos de largo plazo, señalados así en la cuenta pública de algunos municipios.
- Las obligaciones de pasivos de corto plazo, las cuales se clasifican en dos tipos:

- Las que serán cubiertas con recursos etiquetados, ya sea de origen federalizado y/o ingresos propios con destinos específicos (impuestos adicionales, impuesto predial rústico, aportaciones de beneficiarios de obras y otros ingresos destinados a un fin específico).
- Las que serán pagadas con recursos no etiquetados o de libre uso, conformados por los ingresos propios de libre uso y participaciones, incluido el Fondo de Estabilización de los Ingresos de las Entidades Federativas (FEIEF).

El análisis de los resultados del municipio de Escuinapa se inicia con el nivel y estructura del endeudamiento total directo al cierre del ejercicio 2016 para posteriormente cuantificar y analizar la evolución del mismo.

5.1.2.1.- Nivel y estructura del endeudamiento total directo.

El endeudamiento total directo alcanzado al cierre del ejercicio 2016 fue por un monto de 35.1 millones de pesos, integrado por las obligaciones de largo y corto plazo, colocándose en el noveno lugar de los municipios del estado, según su nivel de endeudamiento, donde el número uno es el menos endeudado¹.

Este total se integra por 30.4 millones de pesos de pasivos de corto plazo y 4.7 millones del saldo de la deuda pública. En relación con 2015 las obligaciones de corto plazo registraron un aumento al pasar del 77.8% al 86.6% en 2016, en tanto la importancia relativa de la deuda pública se disminuyó del 22.2% al 13.4% (Cuadro 1).

Cuadro 1

Nivel de endeudamiento total directo

CONCEPTO	2013		2015		2016	
	\$	%	\$	%	\$	%
Endeudamiento Total	11,889,280	100.0	24,878,039	100.0	35,083,730	100.0
Deuda pública (DP)	7,088,751	59.6	5,527,603	22.2	4,715,739	13.4
Pasivos de corto plazo (PCP)*	4,800,529	40.4	19,350,436	77.8	30,367,991	86.6
Otros pasivos de largo plazo	0	0.0	0	0.0	0	0.0

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016.

Para 2016, los pasivos de corto plazo incluyen un saldo negativo en la cuenta de Bancos por la cantidad de \$13,767.

¹ En los apartados subsecuentes se hará referencia al lugar que ocupa el municipio respecto al resto, del 1 al 18, donde el ordenamiento se hace de mejor a peor.

5.1.2.2.- Evolución del endeudamiento total directo.

El aumento del endeudamiento total directo por 10.2 millones de pesos respecto de 2015, es resultado principalmente del incremento de 11.0 millones de los pasivos de corto plazo y de la amortización de 811.9 miles de pesos en la deuda pública que es autorizada por el H. Congreso del Estado. (Cuadro 2).

Esta evolución del endeudamiento presenta un comportamiento similar con respecto al año 2013, en donde resalta el incremento de 532.6% en los pasivos de corto plazo.

Cuadro 2

Variación del endeudamiento total directo del municipio

CONCEPTO	2013	2015	2016	Variación 2016 - 2013		Variación 2016 - 2015	
				Abs.	%	Abs.	%
Endeudamiento Total	11,889,280	24,878,039	35,083,730	23,194,450	195.1	10,205,691	41.0
Deuda pública (DP)	7,088,751	5,527,603	4,715,739	-2,373,012	-33.5	-811,864	-14.7
Pasivos de corto plazo (PCP)	4,800,529	19,350,436	30,367,991	25,567,462	532.6	11,017,555	56.9
Otros pasivos de largo plazo		0	0	0	n.c.	0	n.c.

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016.
n.c.= No cuantificable.

5.1.3.- DEUDA PÚBLICA.

Por el saldo de su deuda pública (4.7 millones de pesos) el municipio de Escuinapa se ubicó en 2016 en el lugar ocho, en relación con los demás municipios, donde el número uno es el que tiene menos deuda pública.

Otra manera de medir el nivel y evolución de las obligaciones de largo plazo es mediante el indicador de deuda pública per cápita, ya que muestra el monto de deuda que corresponde a cada uno de los habitantes.

La fórmula para obtener este indicador es dividir el saldo de la deuda pública entre la población municipal. Entre menor resulte su valor es mejor.

En 2016, este indicador registró un valor de 79.6 pesos de deuda por cada habitante, mientras que en 2015 fue de 93.0 pesos; una reducción de 13.4 pesos, equivalente al 14.4% (Cuadro 3).

Cabe resaltar que el nivel de deuda pública per cápita alcanzado por este municipio en 2016 se encuentra por debajo del promedio municipal, el cual fue de 211.6 pesos por habitante.

Con este resultado, el municipio de Escuinapa se mantiene en el lugar siete respecto del resto de los municipios, donde el número uno es el que tiene menor deuda pública por habitante.

Cuadro 3

Deuda pública per cápita

Concepto / Año	2013	2015	2016	Variación 2016 -2013		Variación 2016 -2015	
				Abs.	%	Abs.	%
1. Deuda pública	7,088,751	5,527,603	4,715,739	-2,373,012	-33.5	-811,864	-14.7
2. Población*	57,008	59,436	59,226	2,218	3.9	-210	-0.4
3. Deuda pública per cápita (1 / 2)	124.3	93.0	79.6	-44.7	-36.0	-13.4	-14.4
4. Promedio municipal**	252.7	245.5	211.6				

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016.

* La Población para 2015 tiene como fuente la encuesta intercensal de INEGI y, la correspondiente a 2013 y 2016 corresponde a las estimaciones de CONAPO con base en la Tasa de Crecimiento de los datos poblacionales obtenidos por INEGI.

** El promedio señalado corresponde a la media recortada.

5.1.3.1.- Indicadores de vulnerabilidad de la deuda pública.

El análisis de vulnerabilidad utiliza indicadores para identificar riesgos que signifiquen una limitación o restricción al pago de la deuda pública, en las circunstancias actuales. Estos indicadores usualmente son estáticos al mostrar una “fotografía” de la situación prevaleciente y evitan esbozar perspectivas de mediano plazo².

Para fines de este estudio se utilizaron tres indicadores que miden la relación entre el saldo de la deuda pública respecto de los distintos tipos de ingresos que podrían ser canalizados a su pago, sin considerar otro tipo de gastos en los cuales se pudiesen aplicar. A continuación se muestra el comportamiento de los indicadores de vulnerabilidad mencionados.

² Auditoría Superior de la Federación (ASF) - Análisis de la Deuda Pública de las Entidades Federativas y Municipios, agosto de 2012.

5.1.3.1.1.- Deuda pública respecto de los ingresos propios de libre uso.

Este indicador mide la capacidad para el pago de la deuda pública con base en los ingresos propios de libre uso con que cuenta el ayuntamiento.

Los ingresos propios de libre uso se componen por las contribuciones provenientes de la recaudación municipal: impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, ingresos por la venta de bienes y servicios, ingresos no comprendidos en las fracciones de la ley de ingresos causados en ejercicios anteriores pendientes de liquidación o pago y, otros ingresos y beneficios; sin considerar los relativos a ingresos comprometidos o etiquetados para fines específicos (como son los impuestos adicionales, impuesto predial rústico por la producción en actividades primarias, aportaciones de beneficiarios de obras y otros ingresos destinados a un fin específico).

La fórmula para obtener este indicador es dividir el saldo de la deuda pública del municipio entre sus ingresos propios de libre uso y su resultado se multiplica por 100. Entre menor resulte su valor es mejor.

En el siguiente cuadro se muestra que el saldo de la deuda pública pasó de representar el 26.5% de los ingresos propios de libre uso en 2015 a 38.2% en 2016; un deterioro equivalente a 11.7 puntos porcentuales respecto del año anterior. Manteniéndose por debajo del promedio municipal.

Cuadro 4

Deuda pública respecto de los Ingresos propios de libre uso

Concepto / Año	2013	2015	2016	Variación 2016 -2013		Variación 2016 -2015	
				Abs.	%	Abs.	%
1. Deuda pública	7,088,751	5,527,603	4,715,739	-2,373,012	-33.5	-811,864	-14.7
2. Ingresos propios de libre uso	19,854,265	20,871,907	12,348,134	-7,506,131	-37.8	-8,523,773	-40.8
3. Deuda pública respecto de los ingresos propios de libre uso (1 / 2) x 100	35.7	26.5	38.2	2.5	7.0	11.7	44.2
4. Promedio municipal** (%)	60.0	75.7	68.7				

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016.

** El promedio señalado corresponde a la media recortada.

Con este resultado obtenido en 2016, el municipio de Escuinapa se ubica en el lugar número nueve, respecto del resto de los municipios, donde el número uno es el mejor.

5.1.3.1.2.- Deuda pública respecto de las participaciones.

Este indicador, también conocido como grado de endeudamiento, mide la capacidad para el pago de la deuda pública con base en las participaciones totales (federales y estatales) recibidas. Para el presente análisis, cuando se hace alusión a las participaciones, éstas incluyen los recursos que a través del Fondo de Estabilización de los Ingresos de las Entidades Federativas (FEIEF) haya recibido el municipio, para compensar la caída de los ingresos vía participaciones federales, respecto de las autorizadas en el presupuesto de egresos federal respectivo.

La fórmula para obtener este indicador es dividir el saldo de la deuda pública del municipio entre las participaciones totales y su resultado se multiplica por 100. Entre menor resulte su valor es mejor.

En el siguiente cuadro se puede apreciar una mejora en el valor de este indicador al pasar de 5.7% en 2015 a 4.8% en 2016, debido a la amortización de la deuda pública, así como al crecimiento de las participaciones. Lo que le permite seguir manteniéndose por debajo del promedio municipal, el cual fue de 15.1% en este último año.

Cuadro 5

Deuda pública respecto de las participaciones totales

Concepto / Año	2013	2015	2016	Variación 2016 -2013		Variación 2016 -2015	
				Abs.	%	Abs.	%
1. Deuda pública	7,088,751	5,527,603	4,715,739	-2,373,012	-33.5	-811,864	-14.7
2. Participaciones*	80,818,027	96,687,235	99,247,491	18,429,464	22.8	2,560,256	2.6
3. Deuda pública respecto de las participaciones totales (1 / 2) x 100	8.8	5.7	4.8	-4.0	-45.5	-0.9	-15.8
4. Promedio municipal** (%)	21.0	18.9	15.1				

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016.

*Las participaciones de 2016 incluyen ingresos del FEIEF por la cantidad de \$1,908,250.

** El promedio señalado corresponde a la media recortada.

En otras palabras, en el supuesto de pagar la totalidad de la deuda pública con las participaciones, el saldo remanente de esta fuente de ingresos mejoraría del 94.3% en 2015 al 95.2% en 2016.

Con este resultado de 2016, el municipio de Escuinapa sigue ocupando la posición número ocho respecto del resto de los municipios, donde el número uno es el mejor ubicado.

5.1.3.1.3.- Deuda pública respecto de los ingresos ordinarios disponibles.

Este indicador mide la capacidad para el pago de la deuda pública con base en los ingresos ordinarios disponibles, los que incluyen los ingresos propios de libre uso más las participaciones totales; este último puede incluir los recursos del FEIEF en caso de haberlos recibido.

La fórmula para obtener este indicador es dividir el saldo de la deuda pública del municipio entre sus ingresos ordinarios disponibles y su resultado se multiplica por 100. Entre menor resulte su valor es mejor.

Al analizar el saldo total de la deuda pública del municipio con respecto de los ingresos ordinarios disponibles, se observa que de 2015 a 2016 pasaron de 4.7% a 4.2%, con una variación favorable equivalente a 0.5 puntos porcentuales, manteniéndose por debajo del promedio municipal que fue de 10.1% en este último año (Cuadro 6).

Cuadro 6

Deuda pública respecto de los ingresos ordinarios disponibles

Concepto / Año	2013	2015	2016	Variación 2016 -2013		Variación 2016 -2015	
				Abs.	%	Abs.	%
1. Deuda pública	7,088,751	5,527,603	4,715,739	-2,373,012	-33.5	-811,864	-14.7
2. Ingresos ordinarios disponibles	100,672,292	117,559,142	111,595,625	10,923,333	10.9	-5,963,517	-5.1
3. Deuda pública respecto de los ingresos ordinarios disponibles (1 / 2) x 100	7.0	4.7	4.2	-2.8	-40.0	-0.5	-10.6
4. Promedio municipal** (%)	13.5	13.0	10.1				

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016.

** El promedio señalado corresponde a la media recortada.

Otra forma de interpretación es que, en el supuesto de liquidar la totalidad de la deuda pública con los ingresos ordinarios disponibles, el saldo remanente de esta fuente de ingresos pasaría del 95.3% en 2015 al 95.8% en 2016.

No obstante esta mejoría, el municipio de Escuinapa se mantuvo ubicado en la posición número ocho respecto del resto de los municipios, donde el número uno es el mejor ubicado.

5.1.3.2.- Indicadores de sostenibilidad de la deuda pública directa.

Los ingresos por financiamiento (que constituyen la deuda pública) proporcionan flexibilidad y margen de acción a las finanzas públicas para el logro de los objetivos de las políticas y programas de desarrollo económico y social que involucran la inversión pública productiva. Sin embargo, se debe asegurar la sostenibilidad en el servicio de la deuda, lo cual significa que las finanzas públicas tengan capacidad a mediano plazo para cubrir tanto las obligaciones contraídas, como el nivel de gasto público, sin necesidad de aplicar un ajuste severo en el futuro con objeto de equilibrar los ingresos y los egresos. Por ello, la solvencia es una condición necesaria de la sostenibilidad³.

Para fines de este estudio, se construyeron dos indicadores de sostenibilidad que miden el grado en que el actual nivel de ingresos por participaciones y los ingresos ordinarios disponibles del municipio permiten sufragar los compromisos financieros de la deuda pública (amortización e intereses). A continuación se describe el comportamiento de los indicadores de sostenibilidad mencionados.

5.1.3.2.1.- Impacto del servicio de la deuda pública en las participaciones.

Este indicador mide el peso relativo que el servicio de la deuda pública tiene sobre las participaciones totales.

La fórmula para obtener este indicador es dividir el importe del servicio de la deuda entre las participaciones totales y su resultado se multiplica por 100. Entre menor resulte su valor es mejor.

³ Idem.

Al comparar el importe pagado del servicio de la deuda pública (amortización más intereses) en relación con las participaciones totales recibidas, se observa que en 2016 registró un valor de 1.1%, sin variación respecto de lo registrado en 2015 y manteniéndose por debajo del promedio municipal, como se observa en el Cuadro 7.

Para 2017 se estima que el servicio de la deuda pública proyectado represente el 1.6% de las participaciones totales, en tanto el promedio municipal se ubicaría en 2.1%.

Cuadro 7

Impacto del servicio de la deuda pública en las participaciones

Concepto / Año	2013	2015	2016	2017*	Variación 2016 - 2013		Variación 2016 - 2015	
					Abs.	%	Abs.	%
1. Servicio de la deuda pública	1,224,827	1,078,164	1,106,407	1,519,883	-118,420	-9.7	28,243	2.6
2. Participaciones	80,818,027	96,687,235	99,247,491	97,787,285	18,429,464	22.8	2,560,256	2.6
3. Impacto del servicio de la deuda pública en las participaciones (1 / 2) x 100	1.5	1.1	1.1	1.6	-0.4	-26.7	0.0	0.0
4. Promedio municipal** (%)	3.0	2.5	2.4	2.1				

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016, la Ley de Ingresos para el año 2017 y la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado para el ejercicio fiscal 2017 remitida en el oficio TME/119/2017.

* Los datos para 2017 son proyectados.

** El promedio señalado corresponde a la media recortada.

Con este resultado de 2016, el municipio de Escuinapa se posicionó en el lugar ocho respecto del resto de los municipios, donde el número uno es el mejor ubicado.

5.1.3.2.2.- Impacto del servicio de la deuda pública en los ingresos ordinarios disponibles.

Este indicador mide el peso relativo que tiene el servicio de la deuda pública en los ingresos ordinarios disponibles del municipio. Como ya se mencionó, los ingresos ordinarios disponibles incluyen los ingresos propios de libre uso más las participaciones totales.

La fórmula para obtener este indicador es dividir el importe del servicio de la deuda entre los ingresos ordinarios disponibles y su resultado se multiplica por 100. Entre menor resulte su valor es mejor.

Como se puede apreciar en el siguiente cuadro, este indicador muestra un deterioro al pasar de 0.9% en 2015, a 1.0% en 2016; todos por debajo del promedio municipal.

Para 2017 se estima que el servicio de la deuda pública proyectado se mantenga en 1.0% de los ingresos ordinarios disponibles, en tanto el promedio municipal se ubicaría en 1.5%.

Cuadro 8

Impacto del servicio de la deuda pública en los ingresos ordinarios disponibles

Concepto / Año	2013	2015	2016	2017*	Variación 2016 - 2013		Variación 2016 - 2015	
					Abs.	%	Abs.	%
1. Servicio de la deuda pública	1,224,827	1,078,164	1,106,407	1,519,883	-118,420	-9.7	28,243	2.6
2. Ingresos ordinarios disponibles	100,672,292	117,559,142	111,595,625	147,121,535	10,923,333	10.9	-5,963,517	-5.1
3. Impacto del servicio de la deuda pública en los IOD (1 / 2) x 100	1.2	0.9	1.0	1.0	-0.2	-16.7	0.1	11.1
4. Promedio municipal** (%)	2.1	1.8	1.8	1.5				

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016, la Ley de Ingresos para el año 2017 y la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado para el ejercicio fiscal 2017 remitida en el oficio TME/119/2017.

* Los datos para 2017 son proyectados.

** El promedio señalado corresponde a la media recortada.

En este indicador, el municipio de Escuinapa se colocó en 2016 en la posición nueve respecto del resto de los municipios, donde el número uno es el mejor ubicado.

5.1.4.- PASIVOS DE CORTO PLAZO.

En el presente apartado se cuantifica y analiza la evolución que han tenido los pasivos de corto plazo sin fuente de pago; además, se estima la repercusión que los mismos tendrán en las finanzas municipales del año siguiente.

5.1.4.1.- Cuantificación y evolución de los pasivos de corto plazo sin fuente de pago.

Los pasivos de corto plazo sin fuente de pago son el saldo que resulta de restar la disponibilidad financiera a las obligaciones de corto plazo, al cierre del ejercicio fiscal.

En el Cuadro 9 se puede observar que durante los últimos ejercicios, el municipio de Escuinapa no ha logrado mantener disponibilidad financiera suficiente para cubrir los pasivos de corto plazo generados al cierre de cada ejercicio. En 2016 registró 19.6 millones de pesos por este concepto, 42.8% más que en 2015 y 1,021.7% por encima de los 1.7 millones de pesos que recibió de la administración anterior.

Cuadro 9

Variación de los pasivos de corto plazo sin fuente de pago

CONCEPTO	2013	2015	2016	Variación 2016 - 2013		Variación 2016 - 2015	
				Abs.	%	Abs.	%
Pasivos sin fuente de pago al cierre*	1,752,006	13,763,566	19,652,889	17,900,883	1,021.7	5,889,323	42.8

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016.

*En caso de ser mayores los pasivos que la disponibilidad financiera, en caso contrario los pasivos sin fuente de pago son igual a cero.

La generación de pasivos sin fuente de pago se originó porque la administración municipal adquirió compromisos de pago mayores a los recursos que ingresó, no respetando el principio de equilibrio del presupuesto que debe prevalecer en todo su ciclo: autorización, modificación y ejercicio final, como se establece en los artículos 46 y 48 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Sinaloa.

Esta práctica genera efectos negativos que se describen en el apartado siguiente.

5.1.4.1.1.- Impacto de los pasivos de corto plazo sin fuente de pago en los ingresos ordinarios disponibles del siguiente año.

Este indicador mide el peso relativo que tendrán, en los ingresos ordinarios disponibles del siguiente año, las obligaciones de corto plazo para las que no dejaron disponibilidad financiera suficiente al cierre del ejercicio, con la cual hacerles frente.

La fórmula para obtener este indicador es dividir los pasivos de corto plazo sin fuente de pago generados en el ejercicio fiscal entre los ingresos ordinarios disponibles del siguiente año y su producto se multiplica por 100.

El resultado de este indicador debe ser cero, debido a que no deben dejarse pasivos de corto plazo sin disponibilidad financiera para su pago.

El excesivo crecimiento de los pasivos sin fuente de pago genera un impacto negativo grave en las finanzas municipales, como se observa en el Cuadro 10. Mientras en 2014, el impacto por este tipo de obligaciones fue de 1.7%, para 2017 se estima representen el 13.4% de los recursos de libre disposición del ayuntamiento.

Cuadro 10

Impacto de los pasivos sin fuente de pago en los ingresos ordinarios disponibles del siguiente año

Concepto / Año	2014	2016	2017	Variación 2017 - 2014		Variación 2017 -2016	
				Abs.	%	Abs.	%
1. Pasivos sin fuente de pago (PSFP) generados en el año anterior	1,752,006	13,763,566	19,652,889	17,900,883	1,021.7	5,889,323	42.8
2. Ingresos ordinarios disponibles (IOD)*	101,427,276	111,595,625	147,121,535	45,694,259	45.1	35,525,910	31.8
3. Impacto de los PSFP en los IOD (1 / 2) x 100	1.7	12.3	13.4	11.7	688.2	1.1	8.9

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016 y la Ley de Ingresos para el año 2017.

* Los ingresos ordinarios disponibles para 2017 son proyectados según Ley de Ingresos del municipio.

5.1.5.- IMPACTO DEL ENDEUDAMIENTO TOTAL EN LAS FINANZAS MUNICIPALES DE 2017.

A continuación se muestra el impacto que tendrá en los ingresos ordinarios disponibles del ejercicio fiscal 2017, las obligaciones que se derivan del endeudamiento total, conformadas por los pasivos de corto plazo sin fuente de pago generados al cierre del ejercicio 2016, así como el servicio de la deuda pública proyectado en el presupuesto de egresos.

Adicionalmente, se estima la capacidad financiera con que contará el municipio para hacer frente a su gasto de funcionamiento, una vez que cubra estas obligaciones.

5.1.5.1.- Impacto del servicio de la deuda pública proyectado y los pasivos de corto plazo sin fuente de pago en los ingresos ordinarios disponibles de 2017.

Este indicador mide el peso relativo que tendrá en los ingresos ordinarios disponibles del siguiente año, el servicio de la deuda proyectado más las obligaciones de corto plazo generadas para las que no se dejó la disponibilidad financiera suficiente con la cual hacerles frente.

La fórmula para obtener este indicador es dividir el valor resultante del servicio de la deuda pública proyectado más los pasivos de corto plazo sin fuente de pago, entre los ingresos ordinarios disponibles proyectados y su resultado se multiplica por 100. Entre menor resulte su valor es mejor.

Así, al sumar a las obligaciones sin fuente de pago el servicio de la deuda pública proyectado, las erogaciones que tendrá que hacer el ayuntamiento de Escuinapa en 2017 serán de 21.2 millones de pesos y su impacto en los ingresos ordinarios disponibles representará el 14.4%; superior a los valores de 2.8% y 13.3% registrados en 2014 y 2016, como se observa en el Cuadro 11.

En 2017, estas dos obligaciones financieras limitarán al ayuntamiento a que pueda disponer sólo del 85.6% de sus ingresos ordinarios disponibles para hacer frente a sus necesidades de gasto corriente e inversión.

Cuadro 11

Impacto total

Concepto / Año	2014	2016	2017*	Variación 2017 -2014		Variación 2017 -2016	
				Abs.	%	Abs.	%
1. Pasivos sin fuente de pago generados en el año anterior	1,752,006	13,763,566	19,652,889	17,900,883	1,021.7	5,889,323	42.8
2. Servicio de la deuda pública	1,129,782	1,106,407	1,519,883	390,101	34.5	413,476	37.4
3. Total de pagos (1 + 2)	2,881,787	14,869,973	21,172,772	18,290,985	634.7	6,302,799	42.4
4. Ingresos ordinarios disponibles (IOD)	101,427,276	111,595,625	147,121,535	45,694,259	45.1	35,525,910	31.8
5. Disponible para gasto corriente (4 - 3)	98,545,489	96,725,652	125,948,763	27,403,274	27.8	29,223,111	30.2
6. Impacto en los IOD (3 / 4) x 100	2.8	13.3	14.4	11.6	414.3	1.1	8.3

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016, la Ley de Ingresos y la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado para el ejercicio fiscal 2017 remitida en el oficio TME/119/2017.

* A excepción de los pasivos sin fuente de pago, los datos para 2017 son proyectados según la Ley de Ingresos y la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado del municipio.

** El promedio señalado corresponde a la media recortada.

5.1.5.2.- Cobertura del gasto de funcionamiento del municipio con los ingresos ordinarios remanentes de 2017.

Este indicador mide la capacidad financiera con que contará el municipio para cubrir el gasto de funcionamiento, una vez que de sus ingresos ordinarios disponibles sean cubiertas las obligaciones derivadas del endeudamiento de largo y corto plazo.

Los ingresos ordinarios remanentes son el resultado de restar a los ingresos ordinarios disponibles, el servicio de la deuda pública proyectado y los pasivos sin fuente de pago generados en el ejercicio anterior.

La fórmula para obtener este indicador es dividir los ingresos ordinarios remanentes entre el gasto de funcionamiento proyectado y su resultado se multiplica por 100. Entre mayor resulte su valor es mejor.

En el Cuadro 12 se puede apreciar la composición del gasto de funcionamiento del municipio de Escuinapa para 2017, destacando una reducción estimada, respecto del año anterior, del 17.4% en el capítulo de materiales y suministros.

Cuadro 12

Gasto de funcionamiento del municipio

CONCEPTO	2013	2015	2016	2017*	Variación 2016 - 2015		Variación 2017 - 2016	
					Abs.	%	Abs.	%
1. Servicios personales	73,605,912	91,362,199	94,283,956	96,828,824	2,921,757	3.2	2,544,868	2.7
2. Materiales y suministros	14,086,467	16,686,993	20,123,886	16,614,271	3,436,893	20.6	-3,509,615	-17.4
3. Servicios generales	20,432,335	24,250,174	24,896,169	24,486,020	645,995	2.7	-410,149	-1.6
4. Gasto de funcionamiento (1+2+3)	108,124,714	132,299,366	139,304,011	137,929,115	7,004,645	5.3	-1,374,896	-1.0
Variación % respecto del año anterior	-	3.3	5.3	-1.0				

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016 y la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado para el ejercicio fiscal 2017 remitida en el oficio TME/119/2017.

* Proyectado según la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado del municipio.

Un comportamiento distinto es el que observamos en 2016, cuando se estimó ejercer 14.4 millones de pesos en materiales y suministros y en su cuenta pública registraron 20.1 millones de pesos ejercidos, un importe 39.3% superior a lo estimado.

Cuadro 13

Gasto de funcionamiento presupuestado y ejercido 2016

CONCEPTO	2016		Variación	
	Presupuestado	Ejercido	Abs.	%
1. Servicios personales	98,830,716	94,283,956	-4,546,760	-4.6
2. Materiales y suministros	14,445,823	20,123,886	5,678,063	39.3
3. Servicios generales	21,121,391	24,896,169	3,774,778	17.9
4. Gasto de funcionamiento (1+2+3)	134,397,930	139,304,011	4,906,081	3.7

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016 y el Presupuesto de Egresos para el año 2016.

Es importante destacar que en lo subsecuente, tanto las estimaciones en ingresos como egresos deberán ser realistas. Lo anterior debido a que a partir de 2018, se imponen restricciones con la entrada en vigor de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, donde entre otras cosas, se señala que los ingresos adicionales

a los reflejados en la Ley de Ingresos autorizada, correspondientes a ingresos de libre disposición ya no podrán disponerse libremente, lo mismo sucederá cuando se desee incrementar el gasto presupuestado o incorporar nuevos rubros de gasto. Los señalamientos puntuales se pueden consultar en el siguiente apartado de este documento.

En el Cuadro 14 se detalla que para 2017, los 125.9 millones de pesos de ingresos ordinarios remanentes, una vez cubiertos los compromisos de pasivos de corto plazo sin fuente de pago y el servicio de la deuda pública proyectado, serán insuficientes para cubrir el gasto de funcionamiento de 137.9 millones de pesos proyectados, lo que deja sin recursos al ayuntamiento para atender el resto de sus necesidades de gasto corriente e inversión.

Cuadro 14

Cobertura del gasto de funcionamiento con ingresos ordinarios remanentes

Concepto / Año	2014	2016	2017*	Variación 2017 - 2014		Variación 2017 - 2016	
				Abs.	%	Abs.	%
1. Pasivos sin fuente de pago generados en el año anterior	1,752,006	13,763,566	19,652,889	17,900,883	1,021.7	5,889,323	42.8
2. Servicio de la deuda pública	1,129,782	1,106,407	1,519,883	390,101	34.5	413,476	37.4
3. Total de pagos (1 + 2)	2,881,787	14,869,973	21,172,772	18,290,985	634.7	6,302,799	42.4
4. Ingresos ordinarios disponibles	101,427,276	111,595,625	147,121,535	45,694,259	45.1	35,525,910	31.8
5. Ingresos ordinarios remanentes (4 - 3)	98,545,489	96,725,652	125,948,763	27,403,274	27.8	29,223,111	30.2
6. Gasto de funcionamiento	128,036,864	139,304,011	137,929,115	9,892,251	7.7	-1,374,896	-1.0
7. Ingresos ordinarios remanentes para el resto del gasto corriente e inversión (5 - 6)	-29,491,375	-42,578,359	-11,980,352	17,511,023	-59.4	30,598,007	-71.9
8. Cobertura del gasto de funcionamiento con ingresos ordinarios remanentes (5 / 6) x 100	77.0	69.4	91.3	14.3	18.6	21.9	31.6

Fuente: Elaborado por la Auditoría Superior del Estado de Sinaloa, con información de la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016, la Ley de Ingresos y la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado para el ejercicio fiscal 2017 remitida en el oficio TME/119/2017.

*A excepción de los pasivos sin fuente de pago, los datos son proyectado según la Ley de Ingresos y la Clasificación del Presupuesto de Egresos proyectado del municipio.

La cobertura del gasto de funcionamiento con ingresos ordinarios remanentes se estima sea del 91.3% en 2017, una mejora de 21.9 puntos porcentuales respecto de 2016, cuando alcanzó el 69.4%; colocándose Escuinapa en el grupo de municipios con un nivel *Suficiente*, al tener una cobertura del gasto de funcionamiento inferior al 100%, aunque superior al 90.0%.

5.1.6.- ANÁLISIS EN MATERIA DE LA LEY DE DISCIPLINA FINANCIERA.

Además de las restricciones a considerar en materia de contratación y administración de la deuda pública, la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios establece los criterios generales de responsabilidad hacendaria y financiera que regirán a las entidades federativas y los municipios, así como a sus respectivos entes públicos, para un manejo sostenible de sus finanzas; dicho ordenamiento es reglamentado a través de diversas disposiciones, dentro de las que se encuentran:

- El Reglamento del Registro Público Único de Financiamientos y Obligaciones de Entidades Federativas y Municipios;
- Los Lineamientos de la Metodología para el Cálculo del Menor Costo Financiero y de los Procesos Competitivos de los Financiamientos y Obligaciones a contratar por parte de las Entidades Federativas, los Municipios y sus Entes Públicos;
- Los Criterios para la elaboración y presentación homogénea de la información financiera y de los formatos a que hace referencia la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios y;
- Las Disposiciones de carácter general aplicables a las emisoras de valores y a otros participantes del mercado de valores.

El marco jurídico normativo contenido en estos documentos, contiene disposiciones específicas a cumplir en la iniciativa y ley de ingresos y presupuesto de egresos, durante el ejercicio y al formular la cuenta pública.

Si bien, gran parte de los señalamientos contenidos en estos documentos cobran vigencia para los municipios a partir del presupuesto para 2018, se recomienda que durante el presente año, sean considerados para su preparación y adecuada atención.

Al formular la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos.

La iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuestos de Egresos del Municipio para 2018, deberá elaborarse conforme a lo establecido en la legislación local aplicable, en la Ley General de Contabilidad Gubernamental y las normas que emita el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), con base en objetivos, parámetros cuantificables e indicadores del desempeño; deberán ser congruentes con los planes estatales y municipales

de desarrollo y los programas derivados de los mismos; e incluirán cuando menos objetivos anuales, estrategias y metas.

En adición a lo previsto en los párrafos anteriores, tanto en ingresos como en egresos deberán incluir:

- I. Proyecciones de finanzas públicas, considerando las premisas empleadas en los Criterios Generales de Política Económica, las cuales se realizarán con base en los formatos emitidos por el CONAC⁴ y abarcarán un periodo de tres años en adición al ejercicio fiscal en cuestión, las que se revisarán y, en su caso, se adecuarán anualmente en los ejercicios subsecuentes;
- II. Descripción de los riesgos relevantes para las finanzas públicas, incluyendo los montos de Deuda Contingente, acompañados de propuestas de acción para enfrentarlos;
- III. Los resultados de las finanzas públicas que abarquen un periodo de los tres últimos años y el ejercicio fiscal en cuestión, de acuerdo con los formatos emitidos por el CONAC⁵, y;
- IV. Un estudio actuarial de las pensiones de sus trabajadores, el cual como mínimo deberá actualizarse cada cuatro años. El estudio deberá incluir la población afiliada, la edad promedio, las características de las prestaciones otorgadas por la ley aplicable, el monto de reservas de pensiones, así como el periodo de suficiencia y el balance actuarial en valor presente.

Las proyecciones y resultados a que se refieren las fracciones I y III, respectivamente, comprenderán sólo un año para el caso de los Municipios con una población menor a 200,000 habitantes, de acuerdo con el último censo o conteo de población que publique el Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Dichos Municipios contarán con el apoyo técnico de la Secretaría de Administración y Finanzas para cumplir lo previsto en este artículo.

El ingreso y gasto total propuestos deberán contribuir al balance presupuestario y de recursos disponibles sostenibles. Debido a razones excepcionales, la legislatura local podrá aprobar un balance presupuestario de recursos disponibles negativo, para lo cual, la iniciativa deberá argumentar las razones que lo justifican, la fuente de recursos necesarios y monto específico, así como el número de ejercicios fiscales y acciones para revertirlo.

4 Criterios para la elaboración y presentación homogénea de la información financiera y de los formatos a que hace referencia la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios; publicado en el DOF el día 11 de octubre de 2016. Los formatos 1 al 6 se deberán presentar, a partir de la información del cuarto trimestre 2016.

5 Idem.

Dentro de las razones válidas sólo podrán determinarse las siguientes:

- I. Se presente una caída en el Producto Interno Bruto nacional en términos reales, y lo anterior origine una caída en las participaciones federales con respecto a lo aprobado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, y ésta no logre compensarse con los recursos que, en su caso, reciban del Fondo de Estabilización de los Ingresos de las Entidades Federativas;
- II. Sea necesario cubrir el costo de la reconstrucción provocada por los desastres naturales declarados en los términos de la Ley General de Protección Civil, o
- III. Se tenga la necesidad de prever un costo mayor al 2 por ciento del Gasto no etiquetado observado en el Presupuesto de Egresos del ejercicio fiscal inmediato anterior, derivado de la implementación de ordenamientos jurídicos o medidas de política fiscal que, en ejercicios fiscales posteriores, contribuyan a mejorar ampliamente el Balance presupuestario de recursos disponibles negativo, ya sea porque generen mayores ingresos o menores gastos permanentes; es decir, que el valor presente neto de dicha medida supere ampliamente el costo de la misma en el ejercicio fiscal que se implemente.

En el proyecto de presupuesto de egresos se podrá considerar previsiones de gasto para cubrir Adeudos del Ejercicio Fiscal Anterior, cuyo monto podrá ser de hasta del 5.5% de los Ingresos totales del municipio para 2018, 4.5% para 2019, 3.5% para 2020 y 2.5% a partir de 2021.

En materia de Servicios personales, la asignación global de recursos de la iniciativa tendrá como límite de crecimiento lo que resulte menor entre el 3.0% real aplicable al presupuesto del ejercicio inmediato anterior y, el crecimiento estimado del PIB según los Criterios Generales de Política Económica para el año correspondiente. Cuya vigencia inicia para el presupuesto del ejercicio fiscal 2018; excepto los servicios personales asociados a seguridad pública, personal médico, paramédico y afín (en ningún caso se deberá considerar personal administrativo), cuya vigencia corresponde hasta el año 2020.

La iniciativa deberá reflejar una sección específica para los servicios personales, donde se desagreguen las percepciones ordinarias, extraordinarias y obligaciones fiscales y de seguridad social; así como las previsiones salariales y económicas para cubrir incrementos salariales, creación de plazas y otras medidas de índole laboral.

Finalmente, en la iniciativa deberán de identificarse, las previsiones de gasto derivadas de Asociaciones Público Privadas (APP), en caso de aplicar.

Durante el ejercicio.

Durante el ejercicio del gasto, correspondiente al ejercicio 2018, se deberá contribuir al balance presupuestario de recursos disponibles sostenible.

Toda propuesta de aumento o creación de gasto, deberá acompañarse con la correspondiente iniciativa de ingreso o compensarse con reducciones en otras provisiones de gasto.

Los ingresos excedentes derivados de los ingresos de libre disposición deberán destinarse:

- Por lo menos el 50% para la amortización de la deuda pública, el pago de ADEFAS, pasivos circulantes y otras obligaciones, en cuyos contratos se haya pactado el pago anticipado sin incurrir en penalidades, así como el pago de sentencias definitivas emitidas por la autoridad competente, la aportación a fondos para atención de desastres naturales y pensiones (a partir de la entrada en vigor de la ley y hasta el ejercicio fiscal 2022).
- El remanente para:
 - Inversión pública productiva, a través de un fondo que se constituya, con el fin de que los recursos correspondientes se ejerzan a más tardar en el ejercicio inmediato siguiente.
 - La creación de un fondo cuyo objetivo sea compensar caída de ingresos de libre disposición de ejercicios subsecuentes.

Los Ingresos excedentes derivados de Ingresos de libre disposición podrán destinarse a los rubros mencionados en el presente artículo, sin limitación alguna, siempre y cuando la Entidad Federativa se clasifique en un nivel de endeudamiento sostenible de acuerdo al Sistema de Alertas, bajo esta premisa, podrán incluso destinarse a Gasto corriente durante 2017 y hasta el ejercicio fiscal 2018.

En caso que durante el ejercicio fiscal disminuyan los ingresos previstos en la Ley de Ingresos, se deberán realizar los ajustes con el siguiente orden de prelación:

- Gasto en comunicación social.
- Gasto corriente que no constituya un subsidio entregado directamente a la población.

- Gasto en servicios personales, prioritariamente por el concepto de percepciones extraordinarias.

Si lo anterior no es suficiente se autorizarán otros ajustes, siempre y cuando se procure no afectar programas sociales.

Las transferencias federales etiquetadas que no fueron devengadas al 31 de diciembre, deberán reintegrarse a la TESOFE a más tardar el 15 de enero del año siguiente.

Las devengadas no pagadas, deberán cubrir sus pagos a más tardar durante el primer trimestre del año siguiente, o conforme al calendario de ejecución convenido; posterior a ello, deberán reintegrar los recursos remanentes durante los 15 días naturales siguientes.

Los reintegros deberán incluir los rendimientos financieros generados.

Contratación de Deuda Pública y Obligaciones, incluidas las de corto plazo.

Respecto de la contratación de Deuda Pública y Obligaciones, incluidas las de corto plazo, el Ayuntamiento deberá observar lo siguiente durante 2017.

Podrá contratar Financiamientos u Obligaciones, previa autorización del congreso local, y bajo las mejores condiciones del mercado, para destinarse a Inversiones públicas productivas y a Refinanciamiento o Reestructura, incluyendo los gastos y costos relacionados con la contratación de dichas Obligaciones y Financiamientos, así como las reservas que deban constituirse en relación con las mismas.

Para asegurarse de que las contrataciones de financiamientos y obligaciones se llevan a cabo bajo las mejores condiciones del mercado, el 25 de octubre de 2016 se publicó el Acuerdo por el que se emiten los Lineamientos de la Metodología para el Cálculo del Menor Costo Financiero y de los Procesos Competitivos de los Financiamientos y Obligaciones a contratar por parte de las Entidades Federativas, los Municipios y sus Entes Públicos, a través del cual se establece la metodología a aplicar, para el cálculo y comparación del costo financiero de los Financiamientos y Obligaciones a contratar por parte de las Entidades Federativas, los Municipios y sus Entes Públicos.

Las operaciones de Refinanciamiento o Reestructura no requerirán autorización específica de la Legislatura local, siempre y cuando cumplan con las siguientes condiciones:



I. Exista una mejora en la tasa de interés, incluyendo los costos asociados (tasa efectiva), o tratándose de Reestructuraciones exista una mejora en las condiciones contractuales;

II. No se incremente el saldo insoluto, y

III. No se amplíe el plazo de vencimiento original de los Financiamientos respectivos, el plazo de duración del pago del principal e intereses del Financiamiento durante el periodo de la administración en curso, ni durante la totalidad del periodo del Financiamiento.

Dentro de los 15 días naturales siguientes a la celebración del Refinanciamiento o Reestructuración, el Gobierno del Estado deberá informar a la Legislatura local sobre la celebración de este tipo de operaciones, así como inscribir dicho Refinanciamiento o Reestructuración ante el Registro Público Único.

Podrá contratar además obligaciones de corto plazo sin autorización de la Legislatura local, para cubrir necesidades de corto plazo, entendiendo dichas necesidades como insuficiencias de liquidez de carácter temporal, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

I. En todo momento, el saldo insoluto total del monto principal de estas Obligaciones a corto plazo no exceda del 6 por ciento de los Ingresos totales aprobados en su Ley de Ingresos, para 2017 en este caso, sin incluir el Financiamiento Neto; sin embargo, el artículo 9 fracción III de la Ley de Deuda Pública para el Estado de Sinaloa señala que el saldo total acumulado de estos créditos no deberá exceder del 5% de los ingresos ordinarios del ejercicio fiscal correspondiente, por lo que deberá atenderse los que resulte menor para cumplir con ambas disposiciones.

II. Las Obligaciones a corto plazo queden totalmente pagadas a más tardar tres meses antes de que concluya el periodo de gobierno de la administración correspondiente, no pudiendo contratar nuevas Obligaciones a corto plazo durante esos últimos tres meses; sin embargo, el artículo 9 fracción II de la Ley de Deuda Pública para el Estado de Sinaloa señala que el vencimiento y pago de estas obligaciones deberá ser en el mismo ejercicio fiscal en el que sean contratadas, por lo que deberá considerarse el menor plazo para atender ambas disposiciones;

III. Las Obligaciones a corto plazo deberán ser quirografarias y;

IV. Ser inscritas en el Registro Público Único.

La contratación de las Obligaciones a corto plazo deberá realizarse bajo las mejores condiciones de mercado y no podrán ser objeto de Refinanciamiento o Reestructura a plazos mayores a un año, salvo en el caso de las Obligaciones destinadas a Inversión pública productiva y se cumpla con los requisitos de haber sido contratados bajo las condiciones señaladas para la contratación de Deuda pública y Obligaciones.

El informe de las obligaciones a corto plazo se presentará de manera detallada en los informes periódicos y en la cuenta pública, incluyendo al menos el importe, tasa, tasa efectiva, plazo, comisiones y cualquier costo relacionado.

En caso de que se pretenda obtener la garantía del Gobierno Federal para las Obligaciones constitutivas de Deuda Pública municipal, se deberá gestionar la autorización respectiva ante el ayuntamiento y el congreso local para celebrar los convenios respectivos y, el estado deberá celebrar un convenio adicional y único con la Federación; lo anterior, impondrá a los gobierno locales, límites de endeudamiento conforme al sistema de alertas y objetivos para finanzas públicas sanas.

Sistema de Alertas.

Con base en la información y documentación que trimestralmente proporcione el Municipio a través del Registro Público Único⁶, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) realizará a partir del presente año la evaluación de acuerdo a su nivel de endeudamiento. Dicha evaluación se lleva a cabo con la valoración de tres indicadores relacionados con la sostenibilidad, capacidad de pago y disponibilidad financiera a corto plazo; sin embargo, al momento de desarrollar el presente estudio, aun no se ha publicado la información correspondiente por parte de la SHCP.

⁶ Las disposiciones que regulan la inscripción, modificación y cancelación, así como para transparentar los Financiamientos y Obligaciones que contraten las Entidades Federativas y sus Municipios, se determinan en el Reglamento del Registro Público Único de Financiamientos y Obligaciones de Entidades Federativas y Municipios, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha de 25 de octubre de 2016; cuya operación inició el 1 de noviembre de 2016, fecha a partir de la cual se abroga el Reglamento del Artículo 9o. de la Ley de Coordinación Fiscal en materia de Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades Federativas y Municipios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de octubre de 2001; con la salvedad de las solicitudes que se encuentren en trámite ante el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, con anterioridad a la entrada en vigor del Registro Público Único, las cuales se llevarán a cabo de conformidad con las disposiciones vigentes a la fecha de la presentación de la solicitud.



Con base en los resultados obtenidos en estos indicadores, se clasificará y otorgará un techo de financiamiento neto⁷ a cada uno de los entes públicos de acuerdo con los siguientes niveles:

- I. Endeudamiento sostenible, al cual le corresponde un Techo de Financiamiento Neto de hasta el equivalente al 15% de sus Ingresos de libre disposición;
- II. Endeudamiento en observación, el cual tendrá como Techo de Financiamiento Neto el equivalente al 5% de sus Ingresos de libre disposición, y
- III. Endeudamiento elevado, el cual tendrá un Techo de Financiamiento Neto igual a cero.

En caso de que un ente municipal se ubique en un nivel de endeudamiento elevado, deberá firmar un convenio con el Municipio, para establecer obligaciones específicas de responsabilidad hacendaria, y será este último el obligado a llevar un seguimiento trimestral a las obligaciones de responsabilidad hacendaria establecidas en dicho convenio. El seguimiento referido deberá remitirse a la SHCP y publicarse a través de las páginas oficiales de Internet del municipio.

Registro Público Único.

En el Registro Público Único, a cargo de la SHCP, cuya vigencia inicia a partir del 1 de noviembre de 2016, deberán inscribirse y actualizarse todos los Financiamientos y Obligaciones, los cuales deberán contener de manera enunciativa mas no limitativa, todos los: créditos, emisiones bursátiles, contratos de arrendamiento financiero, operaciones de factoraje, garantías, Instrumentos derivados que conlleven a una obligación de pago mayor a un año y contratos de Asociaciones Público Privadas. Tanto las garantías, como los Instrumentos derivados antes referidos deberán indicar la obligación principal o el subyacente correspondiente, con el objeto de que el Registro Público Único no duplique los registros.

Los datos que contendrá serán al menos el deudor u obligado, acreedor, monto contratado, fecha de contratación, tasa de interés, tasa efectiva, plazo contratado, recurso otorgado en Garantía o Fuente de pago, fecha de inscripción y fecha de última modificación en el Registro Público Único.

⁷ Sólo en caso de que el Gobierno del Estado hayan celebrado convenio con la SHCP para obtener la garantía del Gobierno Federal para las Obligaciones constitutivas de Deuda Pública del Estado y Municipios.

Para cumplir con lo anterior, el municipio deberá enviar trimestralmente a la SHCP, dentro del plazo de 30 días naturales posteriores al término de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre, la información correspondiente a cada Financiamiento y Obligación del ayuntamiento y de cada uno de sus Entes Públicos.

En caso de que durante el presente ejercicio se contraten Obligaciones producto de Asociaciones Público Privadas, el Registro Público Único dispondrá para su inscripción, en un apartado específico las Obligaciones que se deriven de él. Para llevar a cabo la inscripción, deberá presentar al Registro Público Único la información relativa al monto de inversión del proyecto a valor presente y el pago mensual del servicio, identificando la parte correspondiente al pago de inversión, el plazo del contrato, así como las erogaciones pendientes de pago.

Información y Rendición de Cuentas.

La información relativa a la Deuda pública y Obligaciones, así como el cumplimiento de las Reglas de Disciplina Financiera, que el municipio deberá presentar en los informes periódicos y adicional en la cuenta pública del cuarto trimestre de 2016, se sujetará a lo dispuesto en la Ley General de Contabilidad Gubernamental, en específico, deberá cumplir con los Criterios emitidos a través del CONAC, para la elaboración y presentación homogénea de la información financiera y de los formatos a que hace referencia la ley de disciplina financiera, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de octubre de 2016.

Los criterios señalados contienen 14 formatos y una guía de cumplimiento, que el municipio deberá considerar para su cumplimiento, dichos formatos están relacionados con el Estado de Situación Financiera Detallado, Informe Analítico de la Deuda Pública y Otros Pasivos, Informe Analítico de Obligaciones Diferentes de Financiamientos, Balance Presupuestario, Estado Analítico de Ingresos Detallado, Estado Analítico del Presupuesto Detallado en diversas clasificaciones, Proyección y Resultados de Ingresos y Egresos e Informe sobre Estudios Actuariales.

5.1.7.- RESUMEN Y CONCLUSIONES.

El municipio de Escuinapa presentó en 2016 un endeudamiento total directo de 35.1 millones de pesos, producto de un incremento del 41.0% con respecto a 2015. Este resultado lo ubica como el noveno municipio más endeudado.

Cabe destacar que el nivel de endeudamiento de este municipio representó un aumento del 195.1% en relación con 2013, cuando en ese año registró 11.9 millones de pesos de endeudamiento total, 23.2 millones menos que en 2016.

El 13.4% del endeudamiento corresponde al saldo de la deuda pública, la cual se amortizó en un 14.7%, pasando de 5.5 millones de pesos en 2015 a 4.7 en 2016. El 86.6% restante corresponde a los pasivos de corto plazo, que aumentaron en un 56.9% al pasar de 19.3 a 30.4 millones de pesos en esos mismos años.

Además de cuantificar el monto, estructura y evolución del endeudamiento total directo, se hace necesario valorar los efectos que este ha registrado y pueda tener en las finanzas públicas del municipio, por lo que se utilizaron una serie de indicadores en el análisis.

En relación con la deuda pública, se aplicaron tres indicadores para medir la vulnerabilidad de su saldo y dos para la sostenibilidad para el pago del servicio de la misma. Del análisis de los cinco indicadores se destacan los siguientes resultados:

- a) El indicador que mide la importancia relativa del saldo de deuda pública respecto de los ingresos propios de libre uso refleja un deterioro, al pasar de representar el 26.5% a 38.2% entre 2015 y 2016. Manteniéndose por debajo del promedio municipal de 68.7% en el último año. Mientras el saldo de la deuda pública disminuyó en este periodo, los ingresos propios de libre uso registraron una reducción del 40.8% con respecto al 2015 y del 37.8% al 2013.
- b) El indicador que cuantifica la importancia relativa del saldo de la deuda pública en relación con las participaciones totales recibidas registró una mejoría, al pasar de representar el 5.7% en 2015 al 4.8% en 2016. Ubicándolo por debajo del promedio municipal que fue de 15.1% este último año.
- c) El indicador que mide la importancia relativa del saldo de la deuda pública respecto de los ingresos ordinarios disponibles refleja una ligera mejoría entre el 2015 y el 2016, al pasar del 4.7% al 4.2%; manteniéndose por debajo del promedio municipal que fue del 10.1% en este último año.
- d) El indicador que cuantifica el porcentaje de las participaciones que se destinó al pago del servicio de la deuda pública se mantiene sin cambios al registrar 1.1%, en 2015 y en 2016; por debajo de los promedios municipales registrados en esos años. Se estima que para 2017 el valor de este indicador represente el 1.6%.

e) Por último, el indicador que mide el impacto del servicio de la deuda pública en los ingresos ordinarios disponibles presentó un pequeño retroceso al pasar de 0.9% en 2015 a 1.0% en 2016; ambos registros por debajo del promedio municipal, que fue de 1.8% en los dos años. Para 2017, se estima que este indicador se mantenga en el 1.0%.

En relación con los pasivos de corto plazo sin fuente de pago, el municipio de Escuinapa no ha logrado mantener disponibilidad financiera suficiente para cubrir las obligaciones de corto plazo generados al cierre de cada ejercicio en los años recientes. De la administración saliente en 2013 recibió 1.7 millones de pesos de este tipo de obligaciones, en 2015 registró 13.8 millones de pesos y para 2016 dichos pasivos ascendieron a 19.6 millones de pesos, lo que representó un crecimiento del 1,021.7% con respecto al 2013 y del 42.8% con 2015.

Los pasivos de corto plazo sin fuente de pago fueron el resultado de adquirir compromisos de pago superiores a los ingresos, con lo cual no se respetó lo establecido en los artículos 46 y 48 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Sinaloa.

El efecto que tendrá el saldo de los pasivos sin fuente de pago en las finanzas de 2017, es que obliga a que el 13.4% de los 147.1 millones de pesos de ingresos ordinarios disponibles se tenga que destinar al pago de estos pasivos, valor superior al 12.3% que representó en el año 2016.

Si aunado a los pasivos sin fuente de pago se considera el servicio de la deuda pública proyectado para 2017, las obligaciones totales derivadas del endeudamiento significarán el 14.4% de los ingresos ordinarios disponibles y los recursos remanentes alcanzarán para cubrir el 91.3% del gasto de funcionamiento proyectado, un porcentaje mayor al 69.4% que registró en 2016y que coloca al municipio en un nivel *Suficiente*.

Finalmente, se puede concluir que la mayor afectación derivada del endeudamiento, en las finanzas del municipio de Escuinapa, corresponderá a sus pasivos de corto plazo sin fuente de pago, que lejos de reducirse se han incrementado sustancialmente en los últimos años.

5.1.8.- RECOMENDACIONES.

Los resultados anteriores sugieren las siguientes recomendaciones:

- 1.- Desarrollar un plan de trabajo en materia de saneamiento, con estrategias y metas cuantificables calendarizadas y sujetas a seguimiento, permitiendo que en el mediano plazo se instaure y mantenga un equilibrio presupuestal y que al cierre de cada ejercicio se logre un balance presupuestario de recursos disponibles positivo; procediendo en la erradicación los pasivos de corto plazo sin fuente de pago y que la totalidad de los recursos sean destinados a los programas y proyectos considerados en el presupuesto de egresos aprobado.
- 2.- Para lograr lo anterior, será necesario considerar en los presupuestos de egresos subsecuentes, las previsiones de gasto necesarias para el saneamiento respectivo, tomando en cuenta las restricciones señaladas en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios.
- 3.- Evitar la contratación de deuda pública en tanto no se erradiquen los pasivos de corto plazo sin fuente de pago. En caso contrario, se demuestre su capacidad de endeudamiento y no se rebasen los techos de endeudamiento neto alcanzados, en función de lo señalado en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios.
- 4.- Lograr una reducción efectiva en el gasto de funcionamiento a través de la disminución de erogaciones no prioritarias, logrando además un balance presupuestario y de recursos disponibles sostenible.
- 5.- Fortalecer los mecanismos de recaudación, permitiendo incrementar el nivel de ingresos propios.
- 6.- Instruir a las áreas responsables y desarrollar los procedimientos necesarios que les permita atender las disposiciones en materia de disciplina financiera, señaladas en el apartado “5.1.6.- Análisis en Materia de la Ley de Disciplina Financiera” del presente informe.
- 7.- Adoptar el Presupuesto Basado en Resultados, definiendo programas presupuestarios para la totalidad del gasto programable y, gradualmente, incrementar el número de éstos con Matriz de Indicadores para Resultados.
- 8.- Registrar y armonizar adecuadamente la información financiera, contable, programática y presupuestaria, entregada a través de la cuenta pública, con base en los clasificadores actualizados emitidos por los consejos nacional y estatal de armonización contable.