



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

LA CONTABILIDAD PUBLICA Y SU REGISTRACIÓN

Autor: Moreno, Silvia Julieta

Director: Gonzalez, Jose Antonio

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

Resumen

En el presente trabajo se analiza la Contabilidad Pública, desde su concepto teórico hasta las registraciones contables de las diferentes operaciones, realizando en el primer capítulo una introducción teórica sobre su concepto, delimitación y campo, origen y evolución de la misma, marco legal con la legislación vigente, y las diferencias entre Contabilidad Pública y Privada. Luego podemos encontrar el segundo capítulo donde se analiza la Contabilidad para la toma de decisiones y control, incorporando la visión sistémica, siendo que esta visión de conjunto o desagregada, posibilita conocer con mayor racionalidad las características del todo y de cada una de las partes; las relaciones entre ellas, distinguiendo los aspectos comunes y las diferencias, así como, los fenómenos que se producen en su interacción.

En el tercer capítulo se introduce el concepto de Sistema de Contabilidad Gubernamental como integrador del resto de los Sistemas de Administración Financiera definidos en la Ley 24.156.

En un cuarto capítulo se analiza la diferencia entre Presupuesto Público y Privado y la relación existente entre Presupuesto y Contabilidad.

Por ultimo en el quinto capítulo se realiza una descripción de los objetivos del Sistema Contable, los requisitos de un Sistema Integrado de Información Financiera y los Momentos Contables, exponiendo un caso práctico representando los momentos de registración contable.

PRÓLOGO

El presente trabajo surge a raíz de la inquietud de facilitar un material de consulta y estudio sobre Contabilidad Pública, dada la variedad de bibliografía disponible resulta difícil encontrar un compendio de conceptos más relevantes, es por eso que este trabajo intenta ser una herramienta que ayude al mejor entendimiento de los temas tratados en cuestión.

Agradezco de manera especial el incondicional apoyo y dedicación del Profesor José Antonio González, quien generosamente acepto la dirección de este trabajo.

CAPÍTULO I

Contabilidad Pública

Sumario: 1.- Concepto. 2.- Delimitación y campo. 3.- Origen y Evolución. 4.- Marco Legal. 5.-Contabilidad Pública y Privada.

1.-Concepto

Según la etimología originaria, la palabra “contabilidad” indica conjunto de cuentas y métodos de registración para llevar las cuentas de una administración pública o privada, y analógicamente, el término contable indica a quien “lleva las cuentas o hace los cálculos”.¹

La contabilidad del Estado, por lo tanto, debería significar el conjunto de criterios técnicos, tomados de la contabilidad y orientados a tener información de las operaciones contables del Estado. Esta interpretación puramente etimológica indujo sin duda a muchos estudiosos a excluir a la contabilidad del estado del campo del estudio del derecho.

La contabilidad pública “es la disciplina que se ocupa de la economía de la hacienda pública, cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle a los efectos de

¹ ALE, Miguel Ángel, Manual de Contabilidad Gubernamental, (Buenos Aires, 2001), Pág. 1.

formar y perfeccionar por vía racional y experimental (y con miras al mejor cumplimiento de su fin) la doctrina administrativa de aquella”²

Al igual que la contabilidad general, la contabilidad pública tiene doble misión:

- a) el conocimiento teórico de la hacienda pública, para permitir la formulación y perfeccionamiento de una doctrina económicamente administrativa;
- b) la aplicación práctica de dicha doctrina, para facilitar la organización y administración de la hacienda pública, íntimamente ligadas con la esencial función de control inherente a esta disciplina.

2.-Delimitación de su campo

La contabilidad pública es una disciplina social, se interesa por el comportamiento del hombre debido a que el mismo vive en una sociedad, limitando la esfera de su conocimiento a ciertos aspectos de convivencia, guardando afinidad con disciplinas que tratan de la vida del Estado.

Las disciplinas de naturaleza jurídica y las relativas a otras ramas del saber, con las cuales está vinculada la contabilidad pública son:

- a) El derecho constitucional que estudia la sociedad como institución política, la organiza en ese carácter y rige las relaciones del poder público con el individuo.
- b) El derecho civil, que define en particular la personalidad jurídica del ente administrativo que corresponde al Estado y establece el régimen jurídico de la materia administrable.
- c) El derecho administrativo, que regula la actividad concreta del Estado en orden a la organización y a la operación de las funciones y de los servicios públicos.
- d) La ciencia política, que concurre a señalar las necesidades colectivas emanantes del seguimiento de los fines de la sociedad política, y los medios

² ATCHABAHIAN, Adolfo, Régimen Jurídico de la gestión del control en la Hacienda Pública, (Buenos Aires, 1999), Pág. 1.

más adecuados para satisfacerlas, a fin de atender así a la mayor suma el bien común.

- e) La economía política, que es la ciencia de los bienes económicos y de la aplicación de ellos a la satisfacción de las necesidades humanas.
- f) Las finanzas públicas, que como rama de la economía aplicada al ente estatal, y frente a las necesidades concretas de dicho ente, investiga acerca de las fuentes originarias y derivadas de donde se han de obtener los ingresos públicos. La vinculación entre esta ciencia y la contabilidad pública es sumamente estrecha.
- g) Las matemáticas, que como ciencia de la cantidad, se relacionan con la contabilidad general y, por consiguiente, con la contabilidad del Estado.
- h) La estadística metodológica, que al aplicar a los fenómenos sociales las leyes de la cantidad, pone de relieve sus efectos y resultados y funda las previsiones.
- i) La informática, que es el conjunto de conocimientos científicos y técnicos que hacen posible el tratamiento automático de la información por medio de procesadoras electrónicas de datos.

La Contabilidad Pública se divide en tres ramas:

- a) preventiva: analiza la preparación y fijación del presupuesto por los órganos competentes, y prevé para un lapso dado la gestión financiera a seguir por los entes recaudadores de ingresos y ordenadores de gastos;
- b) ejecutiva: sigue la realización de las operaciones y se ocupa de su conveniente registración contable, tanto en los aspectos financieros como patrimoniales
- c) crítica: mediante la comparación de las previsiones formuladas y de las normas legales de procedimiento económico, con la realidad concreta de la gestión de la hacienda del estado, determina el ajuste de los hechos a las normas y ejercita, por los órganos competentes, un control de legalidad y de mérito de gestión ejecutiva; son propósitos de esta etapa: evitar desviaciones

de los agente públicos encargados de la administración financiero patrimonial (objeto preventivo de control), descubrir los errores y trasgresiones en que se hubiese incurrido y aconsejar los cambios de rumbo.

Las distintas etapas de la contabilidad pública deben cumplirse adecuadamente, la legislación administrativa en materia financiera debe regular todas estas cuestiones, y para que la gestión de la hacienda del estado sea eficaz, económica y salvaguarde el interés público, debe estar organizada convenientemente en sus etapas. De nada serviría tener un instrumento perfecto de contabilidad preventiva, es decir un instrumento bien confeccionado, equilibrado y correctamente presentado, si no se practicase un control eficaz sobre la gestión de los órganos respectivos, o si el patrimonio estatal estuviese mal administrado, o los fondos no fuesen debidamente centralizados.

3.- Origen y evolución

El agrupamiento del hombre, por instinto de supervivencia, de convivencia o de asociación, a fin de satisfacer necesidades comunes o colectivas, genero las primeras formas de comunidad, viéndose obligado a conferir a la autoridad emanada del grupo, encargada de la dirección o gobierno del grupo, ciertos bienes y medios pecuniarios para atender esas necesidades, de inmediato debieron plantearse algunas normas obligatorias para la administración de los caudales formados por el esfuerzo común.

La evolución de la contabilidad pública está íntimamente relacionada con la de la democracia y con una modalidad adoptada por esta en los estados modernos: el régimen representativo.

En la época feudal, las exigencias de la hacienda pública eran muy limitadas, esta se confundía con la hacienda privada del príncipe y las exigencias de erogación estaban limitadas y dirigidas, a la defensa externa e interna.

En los Estados-Ciudades del medioevo, y aun en el periodo post industrial con el nacimiento de los Estados-Naciones dada la escasa y limitada participación del

sector Público en la economía, solo se requería de un sistema contable simple, el registro de cosas gastadas que permitiera el ejercicio de un severo control del gasto desde el punto de vista exclusivamente legal siguiendo una rígida clasificación de partidas.

Con la afirmación del estado moderno, adquiere cada vez más importancia la hacienda pública, tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo, a causa del aumento de las funciones poco a poco absorbidas y satisfechas por el estado, que debe con mayor frecuencia recurrir a aportes obligatorios de las economías privadas para afrontar exigencias de dichas funciones. Por eso se hizo necesaria la transformación de la estructura y ordenamiento de los sistemas administrativos y financieros, ya sea para satisfacer las mayores exigencias o porque la misma evolución de la actividad pública exigía cada vez más ejercicio de controles rigurosos de toda la actividad de la administración.

Solo mediante formas políticas de auténtica representatividad, todos los aspectos de la contabilidad pública encuentran plena manifestación, ya que si el gobierno actúa en nombre del pueblo, a este le pertenece el patrimonio estatal, y es ante el pueblo que los funcionarios encargados de la actividad financiero patrimonial común deben rendir cuenta de su gestión.

Solo en la democracia-cuando a ella va sólidamente unido el ejercicio pleno de la forma republicana de gobierno- la contabilidad pública halla ambiente apto para sus elaboraciones teóricas y para sus aplicaciones; todo avance de la autocracia y el despotismo llevan a un retroceso para la contabilidad pública, y la transgresión de sus principios de control y ordenamiento financiero.

La nueva concepción de administración financiera relaciona la gestión con el registro y permite efectuarla en forma simultánea, lo cual implica un verdadero proceso de reingeniería al interior de cada organismo. De tal manera que la concepción actual apunta a no administrar únicamente para preservar la legalidad en el accionar público; sino que fundamentalmente se direcciona a optimizar la gestión.

La contabilidad pública en su concepción actual tiene como uno de sus principales objetivos el de elaborar un sistema integrado de información financiera que refleje fehacientemente la actividad económica-financiera del Estado.

En el siglo veinte se vieron transcurrir dos etapas fundamentales de la normativa jurídica en materia de hacienda pública: la del sistema de la Ley de Contabilidad en el orden nacional y de las provincias argentinas y su reforma mediante la Ley 24.156, de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, vivenciándose la destrucción del sistema de control público nacional hasta sus cimientos, para iniciar una nueva construcción partiendo de *tierra arrasada*, como se definió en las Primeras Jornadas Nacionales de Control Público organizadas por la Auditoría General de la Nación respecto al comienzo del nuevo sistema de control. Continuamos esperando que dicho sistema cumpla con su razón de ser y adquiera el vigor que nuestro país necesita.

Los paradigmas, programas y proyectos de cooperación internacional vinculados a la administración financiera gubernamental y a su mejoramiento institucional se traducen directa o indirectamente en reformas sustanciales de la organización, gestión y control de la hacienda pública, de sus institutos constitucionales – el presupuesto y la cuenta de inversión -, de sus sistemas de información, de la contabilidad gubernamental y del control. La magnitud de esos cambios en los países de América Latina no guarda proporción con las correspondientes investigaciones y estudios que permitan establecer *a priori* las consecuencias que la aplicación de los paradigmas internacionales producirán en una hacienda pública concreta. Ello evidencia un descuido inquietante sobre cuestiones esenciales para la vida del Estado, como son las relativas a la hacienda pública.

Nuestro país ha vivido innumerables casos de transformaciones del sistema hacendal público y de control donde no se protegieron sus intereses concretos, lo cual fue posible por la improvisación y oportunismo de buena parte de la dirigencia argentina que en distintas épocas siempre estuvo dispuesta a adoptar las tendencias internacionales, independientemente de la razonabilidad de aplicarlas (en otras

palabras, ha sido una constante de los gobiernos adoptar la “moda” internacional sin pensar si el “traje” le quedaba bien). Dos ejemplos emblemáticos: por un lado, la destrucción hasta los cimientos del sistema de control público nacional vigente hasta 1992 , la liquidación del ex Tribunal de Cuentas de la Nación y el inicio de la construcción de uno nuevo, partiendo de *tierra arrasada*. Por otro, el enigma, hasta ahora insoluble, de la deuda externa argentina.

La avalancha de procesos, de innovaciones tecnológicas, de los paradigmas, antiparadigmas, y ajustes estructurales provenientes del orden internacional hacen indispensable la realización de estudios sobre sus repercusiones en el Estado y, en especial, en su hacienda pública. Son aspectos que hacen a la gobernabilidad de un país y se trasladan a los presupuestos y/o asignación de fondos que, si no se destinan oportuna y suficientemente para la consecución del bien común, frustran constantemente a la sociedad. Es dable reiterar que, por el vigor propio de la hacienda pública, sus principales cuestiones hacen al progreso, empequeñecimiento y/o desaparición de un estado y su descuido es la evidencia que existe una asignatura pendiente en el país que olvida que *el camino de la historia está sembrado de testimonios de quiebras nacionales que ilustran la naturaleza vital de la Hacienda Pública*.³

Globalización y gobierno internacional constituyen objetivos concretos en el mundo actual: no son productos de una fabulación de corte nacionalista o ideológica como algunos creen, sino una realidad tangible que tiene carácter público y es proclamada por distintas vías, explícitamente, a través de los organismos multinacionales de crédito.

*“El gobierno internacional es un proceso de liderazgo cooperativo que reúne a los gobiernos nacionales, los organismos públicos multilaterales y la sociedad civil para alcanzar objetivos comunes”*⁴. La implantación de ese gobierno supone una *orientación estratégica y el encauzamiento de la energía colectiva para abordar los*

³ CORTES DE TREJO, Lea Cristina, Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas. (Buenos Aires, 2008), Pág. 28.

⁴ Ibidem, Pág. 29.

desafíos mundiales. Para ser eficaz “...debe ser *inclusivo, dinámico y capaz de abarcar todas las fronteras e intereses nacionales y sectoriales*. Se debe basar en el “*poder blando*”, no en la *coerción*”; debe ser *democrático*, más *político* que *burocrático* y más *integrado* que *especializado*”. Estos textos corresponden a una reciente publicación del Fondo Monetario Internacional que le asigna al tema gran importancia: es el título principal de su tapa⁵. En resumen, el gobierno internacional se basa en tres componentes: a) los gobiernos nacionales; b) los organismos públicos multilaterales; y c) la “*sociedad civil*”.

Las estrategias geopolíticas globalizadoras incluyen variados procesos de integración de carácter interdisciplinario. Dichos procesos se orientan a construir un nuevo modelo social de convivencia, *bajo forma política de sistema de organización supranacional*, siendo un camino que importa cambios en la cultura, en el estilo de vida y una modificación real de la organización política y social.⁶ Estas mutaciones son datos esenciales en el estudio del quehacer hacendal público dado que la globalización y el gobierno internacional requieren, como condición *sine qua non*, la adecuación de los sectores públicos financieros y no financieros, de las haciendas públicas y de la armonización de los sistemas de información y de contabilidad gubernamental.

Es imperioso para la vida de los estados nacionales contar con un acabado conocimiento de los objetivos e instrumentos del gobierno internacional y de la globalización, de los impactos que los mismos producen - o producirán - en su sector público, privado y en su tercer sector y, en especial, los que hacen al complejo económico-administrativo y a las haciendas que lo integran, ponderando las ventajas y desventajas a la hora de las aplicaciones concretas.

El Estado y su sistema político se encuentran expuestos a influencias *exógenas* y *endógenas*. Son *exógenas* las derivadas de sistemas internacionales

⁵ BOUGHTON, James M. y BRADFORD, Jr. << Gobierno Internacional. Nuevos actores, nuevas reglas. Porque es necesario reestructurar el modelo del siglo XX. >> en Revista <<<Finanzas y Desarrollo>>, Fondo Monetario Internacional (FMI), (Diciembre 2007), Pág. 10.

⁶ DROMI, EKMERKDJIAN Y RIVERA, <<Derecho Comunitario. Régimen del Mercosur>>, (Argentina, 1996), Pág. 9.

políticos, económicos, financieros y sociales, que se interrelacionan con sendos sistemas de cada país influyendo de variada forma en sus políticas públicas. Son *endógenas* las provenientes de sus sistemas internos. Existe permanente interacción entre las variables *exógenas* y las *endógenas*.

Las vinculaciones de los sistemas internacionales con los nacionales se incrementaron sensiblemente en la segunda mitad del siglo XX. Los cambios en las variables exógenas se transfirieron por distintas vías al Estado y a su sistema hacendal: los sofisticados instrumentos de políticas monetaria, cambiaria, financiera y fiscal internacional produjeron continuas mutaciones y ajustes en las estructuras de las haciendas públicas, forjándose una gestión financiera cada vez más compleja ante los crecientes objetivos del Estado.

Hasta la primera mitad del Siglo XX las relaciones entre los países eran principalmente de carácter bilateral donde el derecho internacional regía las vinculaciones entre estados independientes, regulando su coexistencia o la prosecución de fines comunes. En la segundo mitad de ese siglo una serie de factores, entre los cuales se encontraban las espectaculares innovaciones tecnológicas en materia de comunicaciones, transportes, informática y la globalización actuaron sobre las relaciones internacionales las cuales, progresivamente, pasaron a ser multilaterales (entre varios países). En esa época también se constituyen los organismos u organizaciones internacionales (O.I.). Las vinculaciones se empiezan a canalizar a través de éstas, al punto de que en el año 1949 eran reconocidas por el derecho internacional.

Las conexiones se multiplicaron entre los distintos niveles internos y externos de los países formando una trama dinámica. Ingresan a ese universo entes complejos por sus alcances y dimensiones como, por ejemplo, las empresas públicas, los fondos fiduciarios y las ONG que operan a nivel local, regional, nacional y/o internacional.

El primer propulsor académico del estudio de la hacienda pública desde el enfoque de la contabilidad pública en nuestro país fue el Profesor Juan Bayetto quien, a través de su cátedra en la Universidad de Buenos Aires, supo llevarla a un

importante sitio en las currículas de las carreras de ciencias económicas. Bayetto tomaba los ejemplos de la realidad jurídica vigente en su época y, al mismo tiempo, daba los principios rectores de la asignatura conjugando aspectos jurídicos, económicos y contables siguiendo la escuela italiana en esa materia. En esa línea continuaron Licciardo, Atchabahián y Wierna.

Las Finanzas y la Contabilidad Pública tienen el mismo objeto de estudio: la hacienda pública. Licciardo aclara que: *“Lo propio y característico de la Contabilidad Pública es el estudio de las funciones de hacienda. Si para ello tiene que incursionar o detenerse en consideraciones que hacen a la naturaleza y características de la hacienda pública es, precisamente, para advertir que tal naturaleza y características, la distinguen, le dan una esencia distinta a la de otras haciendas, ‘porque se desenvuelve en un plano diverso’. Es sabido que el estudio de tal naturaleza y características es objeto de la ciencia de las finanzas públicas (o ciencia de la hacienda pública). La contabilidad pública toma la hacienda pública a partir del momento que la deja la Ciencia de las Finanzas (o de la Hacienda)”, y continúa, “Y no la toma para estudiar lo mismo, sino que la toma para estudiar la misma materia desde otro punto de vista. Estudia la Hacienda Pública, desde el punto de vista de las funciones que los órganos deben cumplir para el logro de los fines del Estado⁷.*

En las últimas décadas ha ganado espacio en los desarrollos de la hacienda pública la perspectiva económica que, prácticamente, invadió buena parte de los mismos. El problema se plantea cuando intenta sustituir o ignorar, en los hechos concretos, las políticas públicas, las normas jurídicas y minimiza los aspectos financieros, dando lugar a una visión de neta corte mecanicista alejada de la realidad. **El estudio de la hacienda pública, se reitera, debe ser realizado desde una perspectiva multidisciplinaria.**

⁷ LICCIARDO, Cayetano A., Cayetano A. Licciardo: pensador preclaro. Selección de sus trabajos escritos, en fructífera trayectoria al servicio de la República Buenos Aires, 2000), Pág., 12.

4.- Marco Legal

4.1- Reseña histórica

En Argentina, las primeras señales y orientaciones de lo que en la actualidad conforma el régimen de la Contabilidad Pública, dan inicio en Mayo de 1810, una vez que los principios de la soberanía popular y el sistema representativo de gobierno fueran consagrados por la revolución de Mayo.

Creada la Junta Gubernativa, adopta algunas resoluciones por las cuales reconoce el derecho de la representación popular para votar los impuestos, consagra el principio de publicidad de las operaciones de la hacienda y declara la responsabilidad de los encargados del poder ejecutivo, reservándose el cabildo, el derecho de censura sobre los actos de aquel.

En 1813 la asamblea general Constituyente dicto el Estatuto Provisorio del Poder Ejecutivo; en él se establecía entre las facultades de este poder, la de administrar las rentas del Estado y se reservaba a la Asamblea la de juzgarlo y removerlo en caso de tradición, cohecho, malversación de los caudales públicos o violación de sus soberanos derechos.

La Constitución unitaria dada por el Congreso el 22 de abril de 1819, si bien no presenta principios nuevos para el manejo de la hacienda, concreta con mayor precisión los que se venían insinuando en los anteriores intentos de organización.

Con posterioridad a la caída de Rosas, el Congreso Constituyente reunido en Santa Fe, sin la presencia de la Provincia de Buenos Aires, constituida en Estado autónomo dio la Constitución del 1 de mayo de 1853 por la que se rigió la Confederación argentina hasta 1860, en que vuelve a establecerse la unidad nacional.

Por la ley N° 217 del 24 de septiembre de 1859 se reglamentó el trámite de las órdenes de pago y fijo la intervención de la Contaduría General en las mismas; dispuso que no podrán girarse decretos de pago sino para gastos votados para el ejercicio sobre cuyo presupuesto se girara, siendo indispensable que el Inciso a que se imputara cada pago fuera el correspondiente al gasto de su referencia; prohibió trasladar créditos o saldos de un Inciso a otro; afirmo la responsabilidad solidaria del

jefe del Estado, ministros autorizantes y contador mayor interventor por todo decreto de pago; mando abrir en la Contaduría General la contabilidad del presupuesto, para llevar la cuenta corriente de cada inciso; prohibió comprometer gastos eventuales o extraordinarios por más tiempo que el de la vigencia del ejercicio de cada presupuesto ; reglamento la parte de la Contaduría General y de cada uno de los cinco ministerios entonces existentes; fijo el 31 de marzo de cada año como fecha de cierre definitivo del ejercicio del presupuesto del año anterior, estableciendo que lo que quedare debiendo a esa fecha, por cuenta del ejercicio vencido, no podría pagarse sino en virtud de una ley; impuso para las órdenes de pago giradas sobre leyes especiales un trámite análogo a las giradas sobre el presupuesto, ordenando también que de ellas se diera cuenta anual al Congreso.

La Ley N° 217, puede ser considerada como la primera Ley nacional de Contabilidad Pública y sirvió de antecedente a la Ley N° 428 sancionada el 26 de septiembre de 1870, la que con diversas modificaciones rigió hasta el 29 de marzo de 1947.

La ley N° 428 configuro un verdadero código de contabilidad, previéndose en ella la mayoría de los aspectos que hacen al ordenamiento de la hacienda pública del estado Federal.

Entre sus principios más destacados, podemos enumerar:

- La regla de la universalidad del presupuesto.
- El periodo financiero anual.
- La preparación del presupuesto por el Poder Ejecutivo, y la fecha de su remisión al Congreso Nacional.
- La prohibición de realizar gastos fuera de las autorizaciones presupuestarias; así como también de transferir créditos.
- Regulo los trámites y formalidades de las órdenes de pago, las que serán sometidas a la intervención de la Contaduría General.
- Ordeno la registración contable de las operaciones económico-financieras efectuadas por cada oficina administradora de fondos, valores y especies.

- Encomendó a la Contaduría general la contabilidad central del presupuesto, la del Tesoro Público y el registro de Bienes Inmuebles.
- Impuso a la Contaduría General el encargo de preparar la cuenta de Inversión, para su elevación al Congreso.

La Ley N° 12.961 reemplazo a la Ley N° 428, y tuvo vigencia hasta diciembre de 1956. Entre sus disposiciones más importantes, podemos citar:

- La consagración de las reglas de la universalidad y unidad, obligando a incluir en el presupuesto la totalidad de los recursos y gastos, ordinarios y extraordinarios de toda la administración.
- Autorizaba el funcionamiento de un crédito adicional consistente en una partida global incluida en el presupuesto, que le permitía al Poder Ejecutivo el refuerzo de otras partidas incluidas en el instrumento presupuestario.
- Autorizaba fondos de emergencia para atender conceptos imprevistos.
- Los gastos, a efectos de su autorización presupuestaria, los dividía en gastos en personal y otros gastos (de inversión, generales, subsidios, etc.)

El Decreto-Ley N° 23.354, aprobado el 31 de diciembre de 1956, sustituye a la Ley N° 12.961, quedando convertida en ley de contabilidad y organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación. Podemos destacar sintéticamente de su contenido:

- Institución del órgano jurisdiccional y de control extremo delegado, con garantía de independencia y estabilidad, separado del organismo de control interno y de la contabilidad del estado.
- Instituyo el sistema de presupuesto de competencia para los gastos, fijando en sus normativas el concepto de compromiso y creando la cuenta de residuos pasivos.
- Agilizo el mecanismo administrativo de los gastos públicos.

- Estableció normativas restrictivas a las facultades del Poder ejecutivo para disponer de atribuciones violatorias a las facultades legislativas para fijar los gastos, en los aspectos cualitativos y cuantitativos.
- Otorgo mayor racionalidad a la estructura presupuestaria, modificando la clasificación primaria de los gastos públicos.

La Ley N° 24.156 promulgada parcialmente el 26 de octubre de 1992, sancionada el 30 de septiembre de 1992 denominada como de *administración financiera y sistemas de control del sector público nacional* deroga la “Ley de Contabilidad” anterior- N° 23.354- manteniéndose en vigencia sus Artículos 51° a 54° inclusive (Capítulo V- de la Gestión de los Bienes del Estado) y 55° a 64° inclusive (Capítulo VI- De las Contrataciones). Cita su **Art. 1 La presente ley establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional.**⁸

4.2-Bases Constitucionales

Desde la importancia creciente que, a través del devenir histórico fue adquiriendo el sometimiento a la voluntad popular para las decisiones atinentes a la realización de gastos públicos y a la precepción de recursos para financiarlos, hasta la consagración del fenómeno en los textos constitucionales adaptados por algunos países hasta principios del XIX, media el paso conducente a la expansión del constitucionalismo, entre cuyos idearios de mayor importancia figuraba la incorporación del principio de la separación de los poderes en el funcionamiento de los órganos del Estado, divididos entre el legislativo, el ejecutivo y el judicial.

La Constitución Nacional de 1853, a través del Inciso 7) del Artículo 67°, incorporo entre las atribuciones del Poder Legislativo, por un lado, la de “fijar anualmente el presupuesto de gastos de administración de la Nación y aprobar o desechar la cuenta de inversión”. Mientras por otro lado, en el Inciso 13) del Artículo

⁸ Art. 1°, Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control, N°24.156 (t.o. 1992).

86° otorgo al Poder Ejecutivo la atribución de hacer recaudar las rentas de la Nación y decretar su inversión con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales.

La Constitución Nacional en su artículo 99 inc.10 otorga al presidente de la Nación la atribución de: supervisar el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales. En su Art. 85, la Auditoria General de la Nación, tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos y en su Art. 75 otorga al Congreso la atribución de: “Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.”⁹

5.- Contabilidad Pública y Privada. Analogías y Diferencias.

Tanto en la instituciones públicas como privadas la contabilidad financiera representa una herramienta de gran importancia para una adecuada administración de los recursos. En ambos campos esta técnica permite establecer sistemas de información que reflejan el carácter de los entes cuyas actividades consigan y se rigen por una serie de principios técnicos que garantizan la calidad de la información generada.

Sin embargo debido a que existen marcadas diferencias en las organizaciones públicas con respecto a las privadas, las normas contables deben reflejar. Las más relevantes son:

⁹ Constitución de la Nación Argentina, N°24430 (t.o. 1994).

- La gestión gubernamental no tiene como finalidad obtener lucro, sino la satisfacción de gran variedad de necesidades sociales a través de múltiples programas siguiendo políticas de desarrollo económico; por lo tanto su continuidad no tiene como propósito fundamental medir la utilidad sino la presentación de la situación financiera y patrimonial del Estado.
- El financiamiento de las actividades de las empresas se correlacionan con los ingresos provenientes de la venta de sus servicios o productos. En los gobiernos generalmente la prestación de sus servicios no da lugar a un ingreso, la mayor parte del financiamiento proviene de los impuestos. Por lo tanto la comparación entre los ingresos y egresos de un periodo, guardan connotaciones diferentes en la información financiera de las empresas y de los gobiernos.
- Una característica primordial de la contabilidad gubernamental es el vínculo que debe tener con los presupuestos, dado que por disposiciones jurídicas están obligados a informar al Congreso sobre el ejercicio y su relación con los ingresos y gastos autorizados.
- Debido a que los gobiernos tienen una diversidad de metas y objetivos la valoración de su desempeño resulta compleja. No hay parámetros de medición universales como utilidades y resultados por acción; su gestión debe evaluarse utilizando una diversidad de indicadores financieros, económicos, presupuestarios y de gestión. Los informes financieros que se utilizan comúnmente en el medio empresarial no pueden proporcionar toda la información requerida para tales fines, por las instituciones gubernamentales.
- La contabilidad gubernamental genera diferentes tipos de información, principalmente presupuestaria y financiera. Por su parte, la contabilidad empresarial produce fundamentalmente información financiera, particularmente sobre la situación y la rentabilidad de la empresa, emitiendo para ello suficientes datos sobre costos y márgenes de utilidad.

- Algunos activos del gobierno tanto físicos como financieros son adquiridos porque permiten el desarrollo de sus actividades, otros solo los tienen en administración y existe un tercer tipo que forman parte de la infraestructura nacional y no propiamente de la administración pública; todos ellos requieren consideraciones especiales en su tratamiento contable.
- El proceso presupuestario público tiene una acotación anual, lo que impacta el principio de negocio en marcha y obliga a una serie de cierres que no se dan en el sector empresarial.
- Las entidades gubernamentales se rigen por un conjunto amplio y diverso de leyes, algunas de ellas regulan de manera particular a la contabilidad gubernamental. Por su parte, las empresas se bien atienden ciertos ordenamientos de carácter mercantil, estos no constituyen un factor decisivo para el registro contable de sus operaciones.

Las técnicas de administración financiera pueden ser aplicadas en general tanto al sector privado como al gubernamental, aunque su adjetivación como pública implica enfoques diferentes.

Las responsabilidades básicas de todo administrador financiero, público o privado, tienen puntos en común en cuanto al:

- Análisis y planificación financiera: al requerirse a programar los fondos a emplear en la organización tanto en su cuantía global, como en su rito de ejecución.
- Decisiones sobre inversiones: ante las necesidades de una distribución eficiente de fondos para destinos específicos.
- Decisiones sobre financiamiento y estructura de capital: en ambas se requiere conseguir fondos en los términos más favorables posibles, determinando la composición del pasivo.

Administración de recursos financieros: la formulación de la programación, ejecución y control del capital de trabajo; requiere de todo administrador una adecuada gestión de fondos líquidos en general y de activos y pasivos de cortísimo plazo.

CAPÍTULO II

Contabilidad para la toma de decisiones

Sumario: 1.- Visión Sistémica. 2.- Toma de decisiones. 3.- Control.

1.-Visión Sistémica

Art. 2º Ley Nº 24.156.- La administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

El enfoque sistémico de la administración es perfectamente adaptable a la actividad administrativa del Estado, permitiendo concebir a esta como un todo, conformado por un conjunto de elementos identificables individualmente, los mismos que pueden ser analizados en forma desagregada o aislada, agrupados parcial o totalmente. Esta visión, sea de conjunto o desagregada, posibilita conocer con mayor racionalidad las características del todo y de cada una de las partes; las relaciones entre ellas, distinguiendo los aspectos comunes y las diferencias, así como, los fenómenos que se producen en su interacción.

La utilización de la teoría de Sistemas es el sustento metodológico que enmarca y orienta los planteamientos conceptuales y operacionales que se presentan sobre la administración financiera, y de recursos reales en general, y de cada uno de

los sistemas comprendidos en particular; que ha llevado a definir las características que enmarcan las normativas de la Ley 24.156; de **Administración Financiera y Sistemas de Control del sector Público**.¹⁰

Las características del Sistema Integrado Modelo de administración Financiera, para que cumpla con los objetivos descriptos y basándose en la Teoría de Sistemas, son las siguientes:

1.



➤ **Centralización normativa y descentralización operativa:** Los conceptos de centralización y descentralización son complementarios. Es necesario lograr un equilibrio entre las funciones que deben estar descentralizadas y las que deben estar centralizadas.

La centralización normativa implica la definición de políticas generales, elaboración y aplicación de normas, metodología y procedimientos generales y comunes que regulen la operación de cada sistema, sin perjuicio de las adaptaciones que deban realizarse, de acuerdo a las características, particularidades y especificidades de los distintos organismos públicos.

La descentralización operativa implica la capacidad de administración de cada sistema por las propias instituciones públicas. La descentralización de los sistemas de administración financiera y de recursos reales puede asumir distintos niveles y formas. El mayor o menor grado de su descentralización estará vinculado tanto al marco político, jurídico y administrativo y a las mayores o menores capacidades administrativas de gestión de los diversos organismos públicos como a las características específicas de cada uno de los sistemas.

¹⁰ SCHIVNDT, Enrique, Manual del Contador Municipal, (Buenos Aires, 2204), Pág., 19.

La descentralización operativa cumplirá con dos requisitos básicos:

- La que se determine para un sistema estará relacionada con la que se establezca para los otros.
- Deberá estar debidamente reglamentada, de manera tal, que queden perfectamente establecidas las facultades, normas y procedimientos que competen a los organismos centrales y a los diversos organismos periféricos.

Deben existir organismos centrales y organismos periféricos relacionados funcionalmente con los primeros.

Los organismos centrales son responsables del diseño, elaboración y evaluación del cumplimiento de políticas; dictado de normas, metodología, procedimientos generales a ser aplicados en los distintos organismos y, también, de centralizar información producida por los mismos.

Los organismos periféricos son responsables de operar los sistemas en términos de aplicación de políticas, normas, metodología y procedimientos definidos centralmente, previa adaptación a las características particulares de cada uno.

- **Interrelación de sistemas:** Los sistemas integrantes de la Administración Financiera están ligados estrechamente entre sí, tanto es que el funcionamiento eficaz y eficiente de uno de ellos influyen directamente en los demás.¹¹
- La interrelación de las metodologías, normas y procedimientos es un requisito necesario e imprescindible para el desarrollo de sistemas integrados de administración financiera

La interrelación de sistemas se hace a través de una Base de datos.

2. **Único registro de transacciones:** La registración de una transacción, a través de alguno de los centros de registro, se realiza una sola vez, esto es que con el solo ingreso de los datos de la operación a la Base de datos, esta queda almacenada

¹¹ ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD PUBLICA, Cuadernillo de lecturas, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2007).

allí, para cuando sea requerida por cualquier sistema para que realice su proceso y produzca las salidas pertinentes.¹²

3. El método de la partida doble: debe aplicarse el método contable de la partida doble para los registros patrimoniales en el sistema.

La partida doble está definida por:

- Utilización de cuentas que se debitan y acreditan al mismo tiempo.
- Cuentas que muestran una variación económica o de resultados que representan los flujos económicos de ingresos y gastos y cuyo saldo final mostrara el aumento o la disminución del patrimonio Fiscal.
- Cuentas patrimoniales o de balance, que representan el activo y el pasivo de la entidad.
- Las transacciones se registraran a la vez, a través de:
 - El debe: donde incluirán bienes, derechos y gastos, los que se transformarán en Débitos.
 - El haber: donde se incluirán las obligaciones con terceros, los resultados económicos acumulados, los que se transformaran en Créditos.
 - Los componentes del sistema no pueden ser considerados aisladamente; pues están ligados entre sí, formando una unidad conceptual indisoluble en virtud del fin único que a todos engloba.

La visión sistémica es un valioso instrumento para lograr el cumplimiento de múltiples objetivos. Sus ventajas en ordenar los complejos componentes de un universo interrelacionando sus partes y determinando sus interdependencias, contribuye a optimizar la calidad de los productos finales a obtener.

Un sistema contable integrado desde el punto de vista sistémico se conforma con distintos elementos interrelacionados. Al clásico tratamiento de los elementos componentes del sistema contable se le adiciona un conjunto de requisitos vinculados

¹² Ibidem.

con la visión de la producción. La visión sistémica muestra como el universo de las acciones estatales pueden contextualizarse, desde una óptica productiva a semejanza de cualquier actividad de transformación que demanda insumos, utiliza tecnologías y suministra productos intermedios administrativos para la consecución de determinados productos finales que satisfacen necesidades públicas.

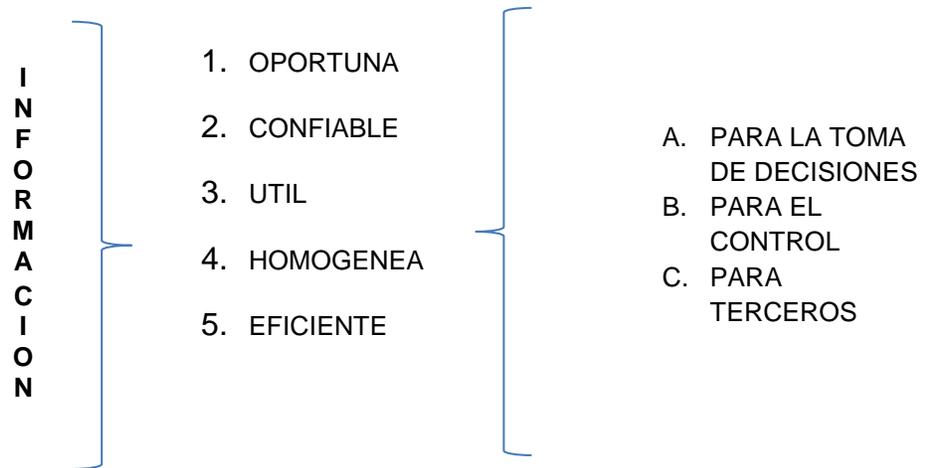
2.- La Información Contable para toma de decisiones y control

La Contabilidad es un sistema de información y como tal la información debe reunir las siguientes cualidades:

- Utilidad: satisfacer las necesidades de los usuarios.
- Oportunidad: debe suministrarse en tiempo y lugar conveniente para el usuario.
- Objetividad: debe tender a mostrarse de manera tal, que exprese los acontecimientos tales como ocurren.
- Confiabilidad: dado que la información debe permitir a los usuarios utilizarla como base para tomar sus decisiones, debe ser representativa y veraz.
- Eficiencia: brindar información en forma inmediata y a bajo costo.
- Homogeneidad: referido a la igualdad de criterios a utilizar para la conceptualización de las partidas y momentos en que se procesen los datos que se ingresen al sistema.

De acuerdo a lo que establece el Art. 87 de la ley N° 24.156 el Sistema de Contabilidad Gubernamental debe ser:

- Común y único: debe ser utilizado por todos los entes del Sector Público Nacional.
- Uniforme: las distintas entidades y organismos del sector Público nacional deberán contar con criterios y normas de aplicación semejantes.



3.-Control

Se considera que el Sistema Contable es Integrado, ya que aglutina la información que proviene de los demás sistemas.

Se entiende a la contabilidad como un sistema de información multipropósitos extendiéndose como apoyo y soporte de información de planes, programas y presupuestos del Estado.

Es por eso que, el Sector Publico debe contar con un sistema integrado de administración financiera y control, fundamento en información útil y oportuna para tomar decisiones, y que incluya, además de la información económica- financiera, la evaluación de metas y objetivos en termino de beneficios y costos incurridos.

Control implica la supervisión de la actividad administrativa económica de la hacienda, llevada a cabo por órganos ejecutivos. Aplicado a la finalidad particular de la contabilidad pública, debe ser dividido en dos aspectos esenciales:

- El **control directivo**, dirigido a orientar el gobierno general de la hacienda y que es, sustancial, genérico o global, y de mérito. Se pone de relieve en la valuación y previsión de los ingresos y gastos, en la adopción de normas adecuadas de operatoria y de planes de registración contable, en el análisis del mérito o calidad de gestión, y en la investigación de las fallas para corregir desviaciones del sistema.

- El **control administrativo**, encaminado a preservar la regularidad de la gestión ejecutiva y que es, formal, detallado y de legalidad. Se manifiesta al fiscalizar la ejecución del presupuesto, al aplicar las reglas de procedimiento financiero, en la auditoria de las registraciones contables, para descubrir errores, y en el examen de la conducta de los agentes públicos para deslindar su responsabilidad por los perjuicios que pudieren ser causados a la hacienda pública.

Clasificación del control administrativo:

- **Criterio fundado en el sujeto que lo realiza:** según fuere la ubicación funcional de quien se halla encargado de cumplir los actos de control, este puede ser interno o externo. El control es interno cuando el sujeto que lo ejerce depende del ente cuyos actos supervisa, es decir, pertenece a su estructura.

De conformidad con la Ley 24.156 en su Artículo 96, esta encomendado a la Sindicatura General de la Nación actuar como órgano de control interno del Poder Ejecutivo Nacional.

El control externo es el desempeñado por un órgano que no pertenece a la jurisdicción del fiscalizado; según la ley de contabilidad en su Artículo 84, inc. a) el Tribunal de Cuentas ejerce el control externo de la marcha general de la administración nacional y de las haciendas paraestatales.

Según el Artículo 116 de la Ley 24.156, la Auditoria General de la Nación es el ente de control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional.

El Artículo 85 de la Constitución Nacional Argentina establece: El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.

Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

- **Criterio del momento:** según la oportunidad en que el control se efectúa respecto del acto fiscalizado, aquel puede ser preventivo, concomitante o ulterior.

Es preventivo cuando se ejercita con anterioridad al acto, como ocurre con el control por intermedio del presupuesto.

Es concomitante cuando, juntamente con el acto, se lleva a cabo la acción de control.

Es control es ulterior o crítico cuando se cumple luego de practicado el acto, como el efectuado por el poder legislativo, cuando aprueba o desecha la cuenta de inversión.

- **Criterio de la continuidad:** el control puede ser alterado, sistemático, periódico o eventual.
- **Criterio de la intensidad:** el control puede ser analítico o sintético.
- **Criterio de los efectos:** el control es positivo o negativo. Es positivo cuando se traduce en actos concretos de supervisión o fiscalización; es negativo cuando tiende a crear en el agente fiscalizado la sensación de que actos irregulares no pasaran inadvertidos.

- **Criterio de la forma:** el control puede ser escritural o revisivo. En el primero se realiza una registraci3n ordenada y conforme a procedimientos met3dicos de todos los actos de la hacienda, en tanto que en el control revisivo se hacen comprobaciones aisladas.

En la hacienda p3blica el control sustituye o *suple la ausencia del inter3s particular*. 3ste inter3s particular, obviamente, es el inspirador de la actividad en el seno de la hacienda privada, mientras la hacienda p3blica esta enderezada a servir al inter3s de la comunidad, mediante la satisfacci3n de necesidades p3blicas.

Sin embargo, en ambos tipos de hacienda la materia a la cual est3 referido el control es la misma: verificar, supervisar, vigilar, a fin de determinar si se cumplen las previsiones y las normas de aplicaci3n, y ofrecer elementos de juicio para analizar los resultados, precisar responsabilidades y proveer correcciones.¹³

¹³ LICCIARDO, Cayetano A., Contribuci3n para el estudio de una teor3a del control, aplicada a la hacienda p3blica.

CAPÍTULO III

Sistema de Contabilidad Gubernamental

Sumario: 1.- Concepto. 2.- El Sistema Contable como integrador de sistemas. 3.- Contabilidad del Tesoro. 4.- Contabilidad de Bienes, Activo Fijo y Consumo. 5.- Sistema de la Deuda Pública.

1.-Concepto

Es el Sistema de información financiera y patrimonial del Sector Público de la economía. Los datos de las transacciones (gastos y recursos con y sin gravitación financiera) se deben registrar una sola vez en terminales periféricas, en el tiempo y lugar más cercanos en que estas ocurren y simultáneamente en una base de datos.¹⁴

El Sistema de Contabilidad Gubernamental debe registrar el ciclo presupuestario en todas sus etapas.

2.- El Sistema Contable como integrador de sistemas

El Sistema de Contabilidad Gubernamental, es **integrador** del resto de los Sistemas de Administración financiera definidos en la Ley 24.156. El procesamiento de datos implica institucionalmente relacionar directamente e indirectamente las acciones de un conjunto de unidades administrativas, con responsabilidad en el suministro de la información financiera a través de órganos ejecutores, denominados

¹⁴ LE PERA, Alfredo, Estudio de la Administración Financiera Pública, (Buenos Aires, 2008), Pág. 215

centros de registros. Inherente al principio de descentralización operativa del sistema, cada uno de estos centros de registros acceden a un periférico de la base de datos ingresando la información primaria, que mediante conversiones directas y automáticas producen información agregada traducida en Estados financieros y destinado a satisfacer las demandas de los respectivos **usuarios.**

CENTROS DE REGISTROS DEL SISTEMA CONTABLE

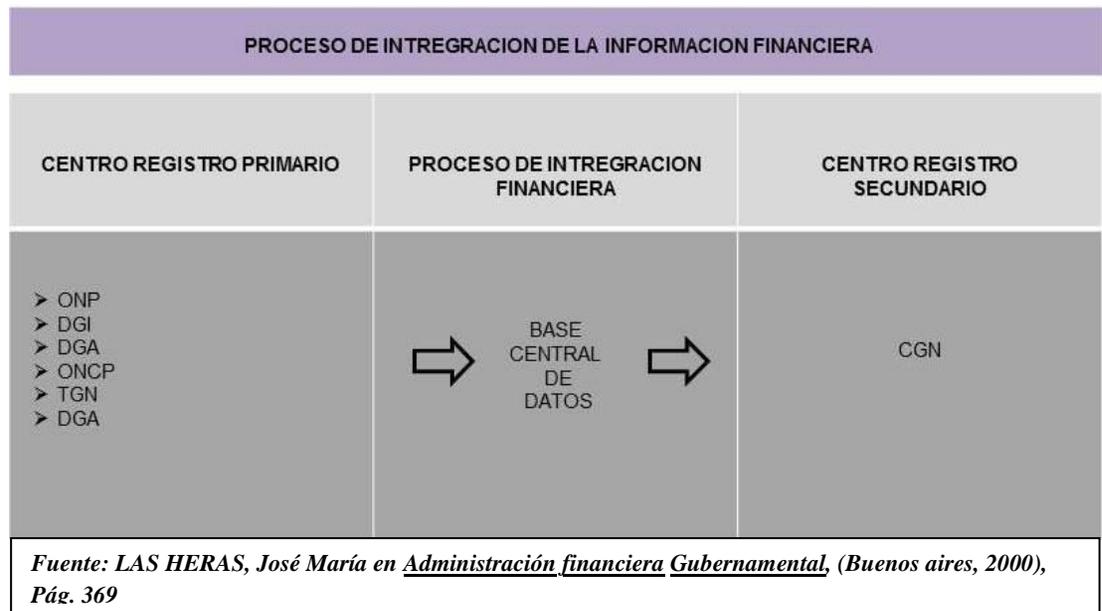
DENOMINACIÓN	SIGLA	RESPONSABILIDAD PRINCIPAL
OFICINA NACIONAL DEL PRESUPUESTO	ONP	Entrada de previsiones presupuestarias y modificaciones crédito presupuestario
OFICINA NACIONAL DE CRÉDITO PÚBLICO	ONCP	Entrada de información vinculada a la Deuda Pública contraída
TESORERÍA GENERAL DE LA NACIÓN	TGN	Entrada de información de los pagos realizados con Orden de Pago
DIRECCIÓN GENERAL DE ADMINISTRACIÓN	DGA*	Entrada de información en su carácter de Centro aprobador de gastos y ordenador de pagos de menor cuantía en el marco de operaciones descentralizadas.
DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA	DGI	Entrada de la información en materia de recaudación de impuestos a su cargo.
DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS	DGA	Entrada de la información en materia de recaudación gabelas vinculadas al comercio exterior

Fuente: LAS HERAS, José María en Administración financiera Gubernamental, (Buenos aires, 2000), Pág. 368

El Decreto 2476/90 ha establecido el principio de una DGA por Jurisdicción o Entidad.

Una DGA es responsable descentralizado del desarrollo de cada uno de los sistemas de administración financiera en un área (jurisdicción o entidad) gubernamental respectiva.

La información de cada Centro Primario se consolida ulteriormente en la Base Central de Datos dependiente de la Contaduría General de la Nación, responsable como Centro de Registro Secundario del proceso de integración del conjunto de la Información Financiera



Las Direcciones Generales de Administración en su carácter de “Servicios de Administración Financiera son “centros ordenadores de la ejecución presupuestaria” efectuando el ingreso primario y directo de la información a su respectiva Base Periférica de datos; y consecuentemente a la Base Central de Datos, dependiente de CGN.

Los Centros de registro se dividen en:

- > Centro de Registros de base-Unidades de registro primario: de la Administración Central, que operan como centros periféricos del sistema a

Centros de Contabilidad de los Organismos Descentralizados. Los centros periféricos son unidades administrativas correspondientes a los Organismos Recaudadores, a la Oficina nacional de Presupuesto, a la Tesorería General de la Nación, a la oficina Nacional de Crédito Público y a los servicios Administrativo Financieros Jurisdiccionales.

- Centro de Registro Secundario: a cargo de la Contaduría General de la Nación, siendo responsable, esta última, según el Decreto 2737/92 de: planificar, dirigir, coordinar y controlar el desarrollo y aplicación del Sistema de Contabilidad Gubernamental de la Administración Nacional del Sistema de Información Financiera

De acuerdo al Decreto 2737/92 La Contaduría general de la Nación es el órgano del Sistema Contable y posee la siguiente estructura organizativa:



La Contaduría General de la Nación, además de lo dispuesto por la ley deberá:

- Diseñar y administrar el Sistema de Contabilidad Gubernamental de la Administración nacional y de las Empresas y Sociedades del Estado.
- Coordinar el diseño de las bases de datos de los sistemas que utilicen las jurisdicciones, entidades y empresas y sociedades del estado para la administración de la información financiera a que se refiere la ley.

- Mantener actualizados los planes de cuenta de la Contabilidad general del sector Público Nacional, debidamente armonizados con los clasificadores presupuestarios en uso
- Asegurar la confiabilidad de la información que las distintas unidades de registro ingresen a las bases de datos referidas en los puntos anteriores, como así también los procedimientos contables utilizados por aquellas, efectuando recomendaciones e indicaciones que estime adecuadas para su desarrollo.
- Dictar normas y establecer los procedimientos apropiados para que la contabilidad gubernamental cumpla con los fines establecidos en la ley, e impartir las instrucciones para su efectivo cumplimiento.
- Determinar las formalidades, características y metodologías de los registros que deberían habilitar las unidades de registro primario
- Conformar los sistemas contables que en el marco de su competencia desarrollen lo Organismos Descentralizados.

El Contador General y el Subcontador General serán, personal y funcionalmente responsables, por la exactitud y claridad de los estados contables que elabore la Contaduría General de la Nación, en el marco dispuesto por la ley y su reglamentación.

3.-Contabilidad del Tesoro

La contabilidad del tesoro es el registro escritural de la caja de la hacienda pública; revela las entradas, las salidas y las disponibilidades de dinero y otros valores representativos.

Forma parte de la contabilidad de la gestión financiera de la hacienda pública, está destinada a registrar todo movimiento de efectivo, títulos o letras que se efectúa con la intervención de la tesorería general de la Nación, o se produce en las cuentas que, a su orden, tiene abiertas el banco central de la república Argentina.

Es propósito de esta contabilidad informar sobre las disponibilidades en Tesorería en un momento dado; para ello, debe computar todas las transacciones operadas, ya sea con motivo de la ejecución del presupuesto de gastos, o por cualquier otra circunstancia ajena.

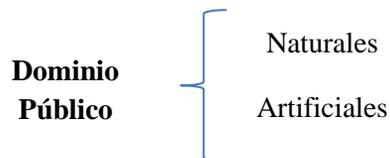
Están constituidas tanto por movimiento de entradas y erogaciones de dinero, como por letras, giros, títulos u otros documentos representativos.

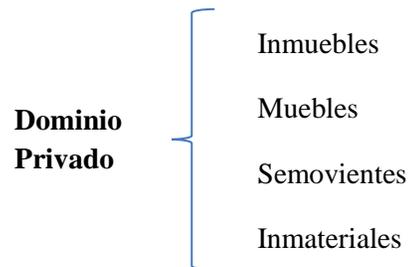
Comprende los dos aspectos que atañen a la afluencia y a la salida de los caudales públicos en relación a la caja del estado; se divide en dos partes, una para los ingresos y otra para los egresos. Existe un amplio número de agentes, reparticiones y cajas recaudadoras, órganos ejecutivos cuyo objeto es el de ingresar los fondos provenientes del producido de los tributos, centralizarlos para poder administrar su disponibilidad, necesaria al pago de los gastos. La contabilidad del movimiento de fondos, en cuanto a las entradas, registra todas las operaciones derivadas de esos hechos, también las emergentes de la emisión de letras de tesorería, los ingresos producidos por la actividad económica de Estado, y los fondos ingresados en concepto de depósitos de garantía con motivo de convenciones celebradas entre particulares y el estado.

4.-Subsistema Contabilidad de bienes activo fijo y consumo

Este subsistema comprende, en forma general, el registro de los movimientos operados en el activo fijo y los inventarios o stocks de bienes de consumo del Estado.

Los bienes que constituyen la materia sujeta a registro de este subsistema pueden clasificarse, atendiendo a un criterio jurídico, en la siguiente forma





Los bienes de dominio público son inalienables e imprescriptibles. En consecuencia, no pueden ser vendidos ni embargados, y /o prescriben los derechos sobre ellos. El Estado ejerce un derecho espacial de índole público ya que están afectados al uso de la colectividad.

Pueden Clasificarse en:

- Bienes de dominio público natural: mares adyacentes a un país y los interiores, los ríos, los lagos, las playas, bahías, ensenadas, las islas.
- Bienes de dominio público artificial: aquellos que se han construido con la intervención del hombre, tales como caminos, diques, calles, puentes, y en general, las obras efectuadas por el Estado para la utilidad u comodidad común de los habitantes, como también las inversiones realizadas para la apropiación y mejoramiento del dominio público natural califican la capacidad económica del país, su afán de progreso, la política gubernamental y, hecha la correspondiente discriminación por regiones, la equidad relativa de esa política.

Los bienes de dominio privado son aquellos sobre los que el Estado ejerce un derecho real similar al dominio que los particulares tienen sobre sus bienes.

4.1-Criterios de valuación

Los bienes artificiales de dominio público, en los que el Estado ha invertido recursos, deberán ser valuados por su costo, entendiéndose como costo el importe de

las inversiones hechas en la obra hasta habilitarla originalmente para el fin que fuera destinada, luego para ampliarla o mejorarla.

Para los bienes de dominio privado, se sigue el mismo criterio, por cuanto participan las características propias de aquellos para cuyo tratamiento prescribe normas de la técnica contable.

4.2-Criterios de amortización

Ante el interrogante, si los bienes de propiedad del Estado, deben o no amortizarse, la repuesta divide a la doctrina en uno y otro sentido.

Los autores que sostienen que las amortizaciones no deben computarse en la contabilidad pública, lo hacen basados en el criterio de que el Estado no tiene por objeto la obtención de utilidades y que en consecuencia, su determinación es irrelevante, así como el computo de las amortizaciones.

Aquellos que defienden la postura de que se debe castigar los valores de los bienes, lo hacen enfocando su inquietud hacia la determinación de costos, sosteniendo que estos falsearían al no computarse un elemento básico como es la amortización.

Nosotros pensamos que, si bien el Estado no tiene por objeto la utilidad, la determinación del resultado de una gestión siempre es necesaria a los efectos del ajuste de su efectividad y eficiencia.

Los bienes naturales de dominio público, directamente no se amortizan por cuanto no se les ha asignado valor. La excepción, la constituyen los yacimientos de minerales, en los que se computará su agotamiento por explotación, según las unidades extraídas.

Para los bienes artificiales de dominio público puede usarse, por simplicidad, el método de la depreciación constante en línea recta.

En los bienes de dominio privado, para la elección del método, se estará a las características del bien, del tipo de proceso productivo en el que se utiliza y a la factibilidad administrativa de aplicación.

4.3-Registro de bienes de consumo

El volumen de los bienes de consumo que moviliza el sector público, plantea a la contabilidad pública el problema de su control y registro.

4.4-Requisitos del subsistema de contabilidad de bienes

El adecuado funcionamiento del subsistema requiere el cumplimiento de algunos requisitos básicos consistente en la existencia de condiciones que, ordenando la operatoria, estos bienes, facilitan la adaptación de la información referente a ella.

Como elemento coadyuvante a la mejor eficiencia de este subsistema:

- a- la tipificación, normalización o estandarización de los bienes, que presentan múltiples ventajas de orden administrativo.
- b- La existencia de catálogos y códigos de bienes, complementarios de la normalización referida;
- c- Un sistema de inventario permanente, que muestre en forma actualizada el movimiento y existencia física de los bienes;
- d- Criterios indubitables para determinar los momentos de altas y bajas.

5.-Sistema de Deuda Pública

Los aspectos relativos a la deuda pública y al crédito público tienen importancia decisiva en la vida de un país, porque hacen a su soberanía.

El endeudamiento público puede ser un eficaz instrumento de estrategias geopolíticas que condiciona positiva o negativamente el desarrollo de los países deudores, por lo que todo lo que aquel se refiera demanda una gran transparencia.

La Ley 24156 denomina Deuda Publica al “*endeudamiento que resulta de las operaciones de crédito público*”¹⁵ y “*comprende el conjunto de obligaciones contractuales que asume el estado como consecuencia del uso del crédito publico. Dichas obligaciones contractuales se denominan servicio de la deuda pública y están compuestas por las amortizaciones del capital, los intereses y las comisiones y gastos que se comprometen al formalizar las operaciones de crédito publico*”¹⁶

Cuando se habla de Deuda Pública generalmente se hace referencia a la deuda pública bruta, que corresponde a los compromisos financieros totales de la Administración Pública, los que en Argentina se llama “Stock de la Deuda Pública”.

El Sistema del Crédito Publico, está compuesto por el conjunto de principios, normas, organismos, recursos y procedimientos administrativos que intervienen en las operaciones que realiza el estado, con el objeto de captar medios de financiamiento que implican endeudamiento o modificación de la estructura de sus pasivos.

Hasta la sanción de la Ley 24156 los aspectos de la deuda Publica que reglamentaban la Constitución nacional, conformaban un laberinto de normas jurídicas entre las cuales se encontraba la ley complementaria Permanente de Presupuesto 11672, leyes de Presupuesto anual de La Administración Nacional, decretos del PEN en virtud de las delegaciones del poder legislativo en el poder Administrador y de otros órganos secundarios de su labor.

- El dictado de la ley 24156 logra un cierto ordenamiento jurídico, aunque viciado *ab initio* por las significativas excepciones en ella contempladas:
 - Establece que los recursos provenientes del endeudamiento tienen por destino:
 - a) Inversiones productivas,
 - b) Atender de casos de evidente necesidad nacional,
 - c) Reestructurar su organización; y
 - d) Refinanciar sus pasivos
 - Se prohíbe expresamente financiar gastos operativos.

¹⁵ Art. 57, Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control, N°24.156 (t.o. 1992).

¹⁶ Art. 70, Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control, N°24.156 (t.o. 1992).

- No debe existir endeudamiento sin ley.
- La ley 24156 otorga al Poder ejecutivo un cheque en blanco para contraer endeudamientos sin previa autorización del Congreso nacional en los siguientes casos:
 - Operaciones que se realizan con organismos financieros internacionales de los que la Nación forma parte.
 - Operaciones de crédito que realiza el Banco Central de la República Argentina con instituciones financieras internacionales para garantizar la estabilidad monetaria y cambiaria.
 - Operaciones de crédito público dirigidas a reestructurar la deuda pública mediante su consolidación, conversión o renegociación, en la medida que ello implique un mejoramiento de los montos, plazos y/o intereses de las erogaciones originales.
- Buena parte del endeudamiento las realiza directamente el Poder Administrador y los órganos secundarios de su labor.
- No considera deuda Pública a la deuda del Tesoro Nacional ni las letras del Tesoro que emite Tesorería General de la Nación para cubrir deficiencias estacionales de caja, hasta el monto que fije anualmente la Ley de Presupuesto General y en la medida que se reembolsen durante el mismo ejercicio financiero en que se emiten.

EVOLUCION DE LA DEUDA PÚBLICA NACIONAL

En los primeros seis meses de 2014, la deuda con Agencias del Sector Público se redujo en términos nominales US\$ 6.066 millones, es decir 5,0% con respecto al IV trimestre 2013. En términos del PIB, se incrementó del 23,6% al 24,7%, en el mismo periodo.

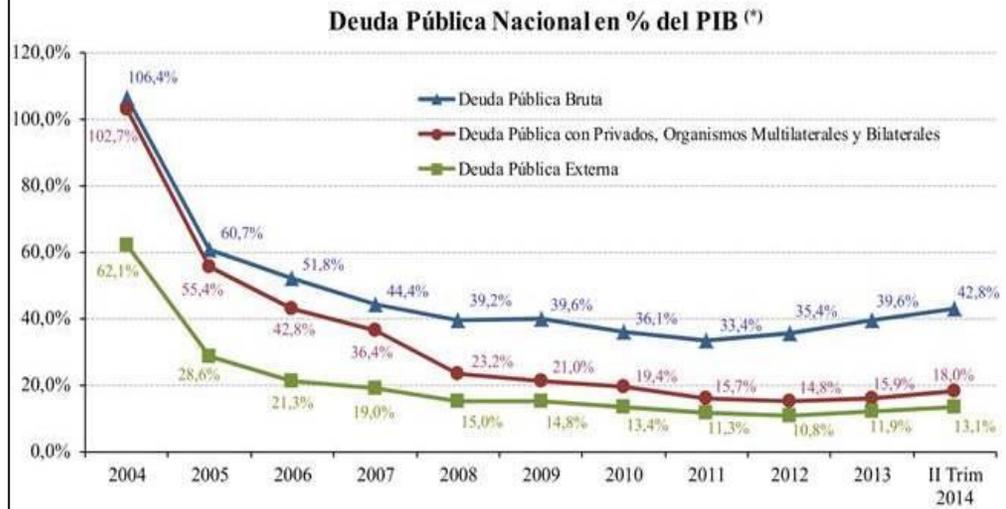


La Deuda Pública Nacional, neta de acreencias del propio Sector Público, aumentó en US\$ 2.299 millones con respecto al 31 de diciembre de 2013, lo que representa un incremento del 2,8%. En términos relativos pasó del 15,9% al 18,0% del PIB. De esta deuda, aproximadamente un tercio corresponde a préstamos de Organismos Multilaterales y Bilaterales y los dos tercios restantes, a obligaciones en cartera del Sector Privado propiamente dicho.

En % de PIB ⁽¹⁾	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	II Trim 2014
Deuda con Agencias del Sector Público	3,7%	5,3%	9,0%	7,9%	16,0%	18,6%	16,7%	17,7%	20,6%	23,6%	24,7%
Deuda con Organismos Multilaterales y Bilaterales	20,7%	14,8%	8,3%	6,8%	5,9%	6,5%	5,4%	4,8%	4,5%	5,1%	6,4%
Deuda con Privados	82,0%	40,5%	34,5%	29,6%	17,3%	14,5%	13,9%	11,0%	10,3%	10,8%	11,7%
Deuda Pública Bruta	106,4%	60,7%	51,8%	44,4%	39,2%	39,6%	36,1%	33,4%	35,4%	39,6%	42,8%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Al final del primer semestre de 2014 la Deuda Pública con Privados, Organismos Multilaterales y Bilaterales alcanzó US\$ 83.855 millones, equivalente al 18,0% del PIB. Una parte de dicha deuda es deuda externa (13,1% del PIB) de la cual la deuda con privados propiamente dicha es del 6,7 % del PIB.



La deuda con privados en términos del PIB alcanzó al 11,7% al finalizar el primer semestre 2014. El 85% de esta deuda está denominada en moneda extranjera mientras que el restante 15% esta denominado en moneda local.



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

- La norma general fija la prohibición de aplicar los recursos provenientes del endeudamiento a gastos operativos, pero la excepción los autoriza a contraer

deuda pública para afrontar gastos destinados a ejecutar programas de asistencia financiados por organismos multilaterales de crédito, con lo cual se generan nuevos endeudamientos que incrementan en forma permanente el stock de la deuda pública y que constituyen verdaderos cheques en blanco para el accionar del Poder Administrador.

CAPÍTULO IV

Presupuesto y Contabilidad

Sumario: 1.- Diferencia entre presupuesto público y presupuesto privado 2.- Integración de Presupuesto y Contabilidad. 3.- Relación entre Presupuesto y Contabilidad.

1.-Diferencia entre presupuesto público y presupuesto privado

Existen sustanciales diferencias entre el Presupuesto público y el privado sobre los cuales haremos una reseña.

El presupuesto gubernamental es una ley que configura un *mandato de hacer* que da el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo y sobre el cual éste debe rendir cuentas al final del ejercicio. Esa rendición será evaluada y luego aprobada o rechazada por otra ley. La ley y su ejecución que se plasma en los estados contables respectivos deben ser ampliamente difundidos, por el principio de transparencia de los actos públicos, cuestión esta última que es impensable en una organización empresarial privada, dada la rivalidad competitiva entre esas organizaciones.

El Presupuesto público es un acto de previsión y de autorización de gastos. No siempre se entiende que la previsión es una característica principal y no secundaria, porque es el programa de acción del gobierno en el cual los créditos previstos para los diferentes servicios muestran en forma precisa la actividad de estos servicios al mismo tiempo que se estiman los recursos que se detraerán de la actividad privada por vía de tributos u otras fuentes. Esas particularidades no se verifican en los presupuestos de la actividad privada.

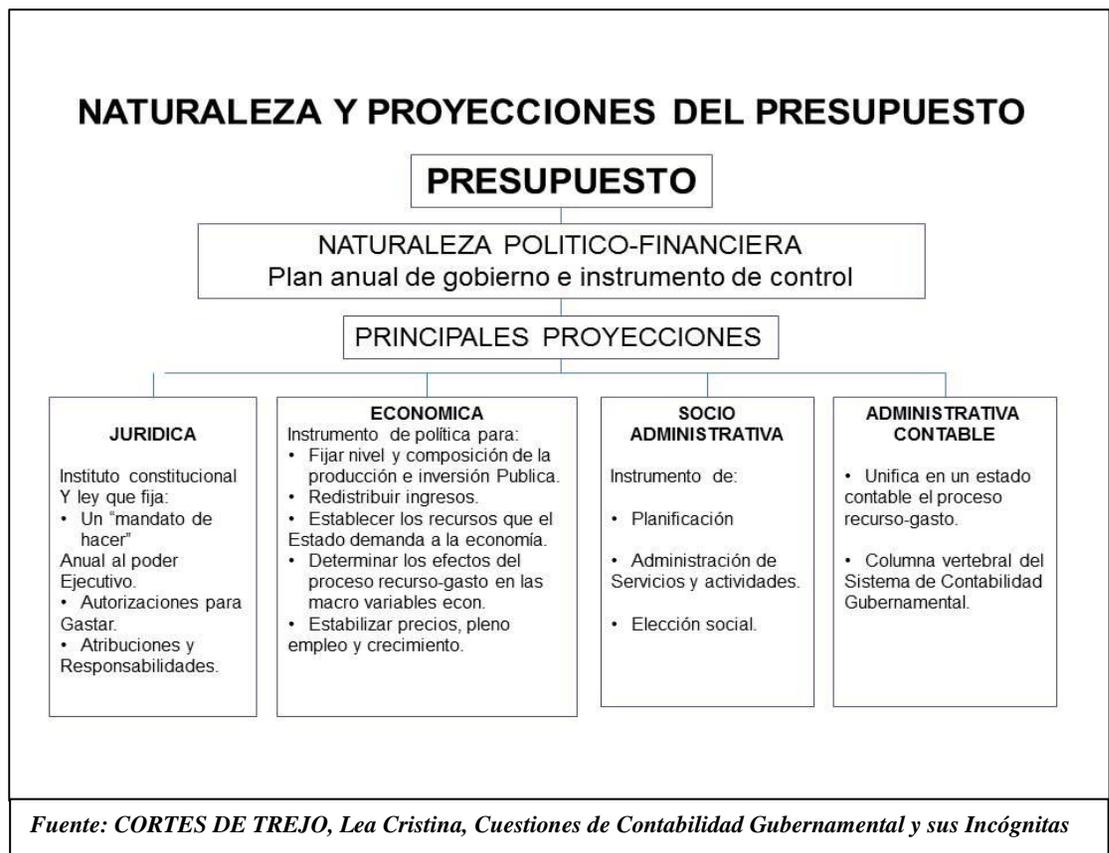
La forma de exposición de los presupuestos públicos y los pronunciamientos de los Simposios Nacionales de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública.

La necesidad de replantear la forma de exposición de los presupuestos públicos en nuestro país fue tratada en los Simposios Nacionales de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública (SNPUCP) desde hace una década y, en sus conclusiones, los mismos han reiterado la necesidad que el Presupuesto exponga los recursos y gastos desde una perspectiva integral. En especial, se destacan las siguientes conclusiones y/o recomendaciones:

- Con relación al Presupuesto de la Administración Nacional es necesario que la ley respectiva agregue a su forma actual de exposición un artículo y cuadro anexo que incluya la totalidad de los ingresos y gastos acumulando los corrientes, de capital y las fuentes y aplicaciones financieras, respectivamente, además de modificar las inadecuadas denominaciones dadas a los Intereses de la Deuda (Bahía Blanca, 2001).
- Se recomienda a las cátedras universitarias de Contabilidad Pública que encaren la enseñanza del presupuesto público desde la concepción integral del mismo y no solamente de la parcial, denominada “gestión corriente” del Estado, recordando su naturaleza política y esencia financiera. En tal sentido se deben profundizar los estudios para plasmar en la normativa tal concepción (XX Simposio, Buenos Aires, 2005).
- **Estructura del presupuesto.**
El Simposio propone que en todas las jurisdicciones los importes totales que muestran las clasificaciones económicas y por finalidades y funciones sean coincidentes, y a fin de cumplir con el principio de claridad se eliminen los conceptos “sobre la línea y bajo la línea”, como también se supriman, en las clasificaciones económicas, tanto de recursos como de gastos, el tratamiento desagregado de “fuentes de financiamiento y aplicaciones financieras” (XXIV Simposio, Morón, Provincia de Buenos Aires, 2006)

2.- Integración de Presupuesto y Contabilidad

El concepto de Presupuesto ha sido tratado por las distintas disciplinas, por las finanzas públicas, la contabilidad pública, el derecho financiero y por la economía. El presupuesto fue concebido como un instituto de naturaleza política y financiera, relacionado con el concepto de soberanía, *luego se pasó a considerar* su aspecto jurídico, recalando la atención en su papel de instrumento de acción directa sobre la economía, rol que hasta entonces nunca se había concebido. Mientras para los clásicos el presupuesto era un acto exclusivamente financiero, tan evidente en sí mismo que ni siquiera lo colocaban entre los principios; para los hacendistas modernos es parte de la actividad económica de la Nación, en la cual el presupuesto financiero es una parte de la contabilidad nacional.

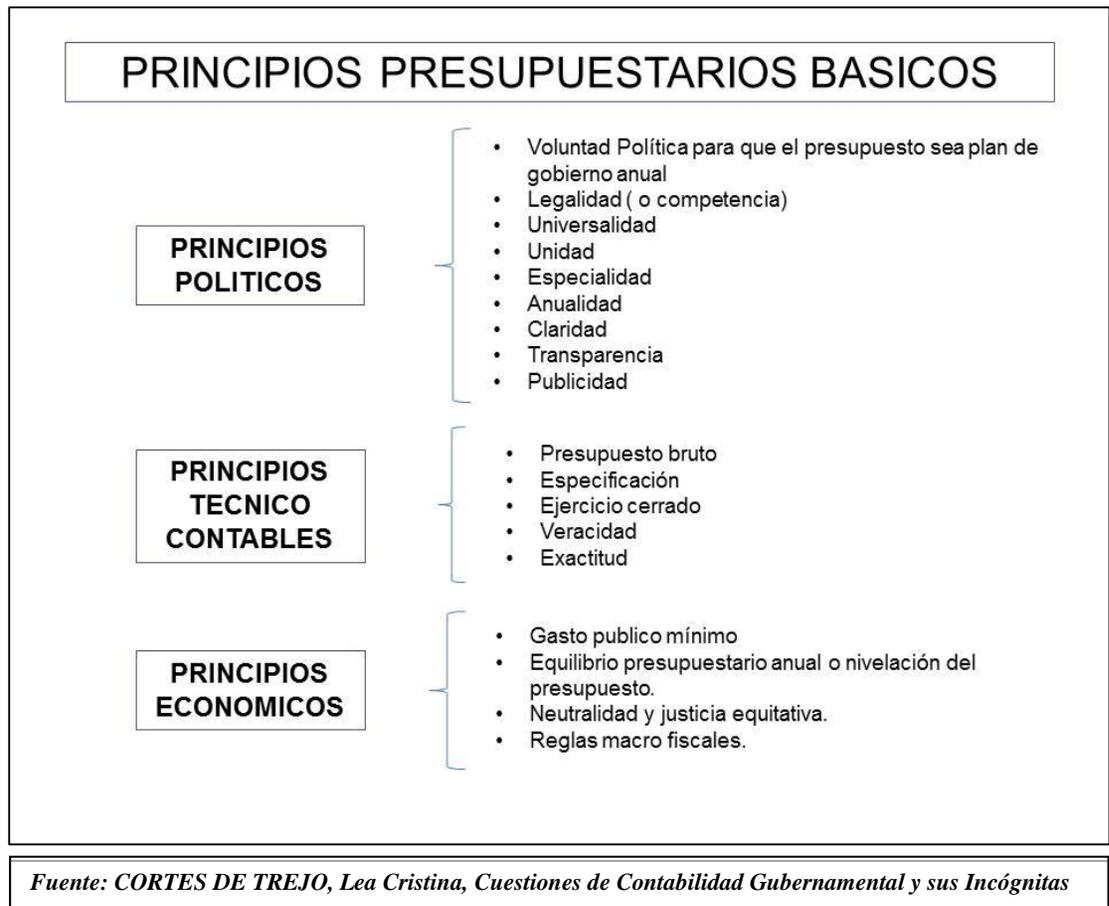


La Argentina ha transitado en materia de presupuesto por el pensamiento de los hacendistas clásicos y los modernos. Con la ley 24.156 se introduce la concepción económica del mismo en el derecho positivo con un fuerte impulso inicial que dio lugar a desarrollos interesantes en los aspectos técnicos instrumentales. Sin embargo, la realidad muestra que, sin abandonar ese enfoque complementario, es necesario restituir la importancia de la concepción financiera del presupuesto porque responde a su naturaleza misma y a un enfoque de realidad, imprescindible para la conducción y el control de un Estado.

La actividad financiera necesariamente debe estar normalizada dado que el presupuesto es garantía para los ciudadanos respecto a la buena administración de los fondos públicos según criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

Todo acto de gobierno se traduce, en alguna instancia, en una decisión financiera, por cuanto representa un gasto. La presentación de los servicios públicos lleva necesariamente a suministrar los medios necesarios para poder satisfacerlos, siendo el presupuesto el resumen de esta actividad financiera. Como lo señala Sica, *“... hay que entenderlo junto a su esencia de institución para el control, como instrumento determinativo del empleo de medios financieros y patrimoniales, para el ejercicio de funciones, que se enuncian en forma de programas susceptibles de traducirse en cuentas, que pueden consolidarse en un balance”¹⁷*.

¹⁷ SICA, Salvatore, citado por LICCIARDO C. en <<El presupuesto como plan de gobierno y su control por la Cuenta General de Ejercicio>> en Revista <<Actualidad Administrativa>> n°15, editada por el Gobierno de la provincia de Salta y la Universidad Nacional de Salta, 1980, Pág. 81.



Los principios presupuestarios se pueden dividir según los siguientes criterios:

- Principios políticos: aquellos que hacen a los aspectos institucionales y esenciales dentro del Estado y se vinculan al régimen republicano de gobierno.
- Principios técnico-contables: como su nombre lo indica, se refieren a los aspectos técnicos y contables que deben ser respetados porque repercuten en los principios políticos y, consecuentemente, en toda la institución presupuestaria.
- Principios económicos: hacen al presupuesto-instrumento para fines de política económica y se relacionan con algunos de carácter clásico (gasto

público mínimo, equilibrio presupuestario y neutralidad y justicia equitativa) y otros más recientes, de carácter numérico, llamados reglas macro-fiscales.

Desarrollando algunos de los principios presupuestarios:

- *Principio de presupuesto bruto:* este principio establece que las partidas presupuestarias de recursos y gastos deben incluirse por su valor íntegro y no por el neto, es decir, sin compensaciones entre sí. Se corresponde con la regla de la generalidad y el principio de la unidad, pero se opta por usar esta terminología porque su denominación refleja con mayor claridad su contenido. Mientras que en materia económica no siempre la información por los importes brutos es indispensable, en la financiera los valores brutos son imprescindibles para conocer la verdadera magnitud de actividad financiera estatal. Por ejemplo, el Financiamiento Neto de un presupuesto es igual a cero, pero ese dato no informa que los recursos de Fuentes Financieras (principalmente endeudamientos) pueden ser de U\$S 40.000 millones y las Aplicaciones Financieras (en especial, Amortización de la Deuda) suman igual importe.
- *Principio de especificación:* traduce a lo contable el principio político de especialidad. Es decir, la autorización del gasto se concede para una determinada partida, por la cantidad indicada en el presupuesto y por el tiempo al que éste corresponde. Analizando el caso de las delegaciones presupuestarias en nuestro país y, en particular, en la Ley 26.124 se toma la dimensión de la distancia profunda que existe entre este principio y nuestra realidad.
- *Principio de Ejercicio cerrado:* el cumplimiento contable del principio de anualidad implica que debe imputarse cada gasto o cada ingreso al período de vigencia que le corresponda, a fin de conocer si se ha realizado o no en el ejercicio para el que se autorizó.

Los sistemas presupuestarios han sostenido tres soluciones: la jurídica (por el compromiso), económica (por el devengado) y la financiera estricta (o de caja).

La utilización de los criterios del compromiso y del devengado en la registración del gasto presupuestario, pueden originar problemas al cierre del

ejercicio; por ejemplo, los contratos celebrados y las obligaciones reconocidas al acreedor respectivamente no siempre se pagan en el ejercicio en el que se originaron. La solución que se adoptó es que todos los pagos que, debiendo realizarse en un año, quedaban pendientes al final del mismo, se recogían en una cuenta denominada, en el caso del compromiso, “residuos pasivos” y, en el del devengado, es la cuenta de “resultas” que queda imputada contablemente al ejercicio en que respectivamente se verificaron.

El criterio contable de caja, a su vez, imputa a cada ejercicio los pagos y los ingresos habidos en el mismo, sin que queden operaciones pendientes, aunque la información que brinda el sistema es sensiblemente menor.

“Si bien algunos autores discuten sobre qué es lo que debe ser integrado en un sistema de información financiera, desde un punto de vista sistémico esto es una equivocación. Todo debe ser integrado en uno solo. Que quede claro, la heterogeneidad se resuelve en la unidad.”¹⁸

La tarea de cotejar cuanto y como se ha ejecutado en relación a lo previsto en el presupuesto, es habitualmente conflictiva no solo por los contenidos contradictorios de la información sino por la inoportunidad de su presentación. En la mayoría de los casos no permite la evaluación de los resultados a tiempo real, la información puede ser excelente, pero tardía.

Un buen sistema de información financiera tiene necesidad en integrar contemporáneamente en forma automática ambos instrumentos: presupuesto y contabilidad con la mayor economía de esfuerzos en el proceso de compatibilización. En esencia este es requisito básico requerido para el diseño de una contabilidad gerencial gubernamental.

Las razones para producir ese proceso de integración son variadas. En primer lugar la importancia en contar con información confiable y oportuna sobre la gestión financiera del Sector Público. En segundo lugar la necesidad de homogeneizar la

¹⁸ ZAVALETA Pablo, citado por LAS HERAS, José María en Administración financiera Gubernamental, (Buenos aires, 2000), Pág. 357.

información de los distintos “centros procesadores” de información financiera: presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público.

3.-Relacion entre Presupuesto y Contabilidad

3.1Macrorelaciones

La relación entre presupuesto y contabilidad puede ser comprendida en general en función de las estructuras globales de uno y otro instrumento.

Partiendo de la “Cuenta Corriente”

CUENTA CORRIENTE	
Gastos	Ingresos

La diferencia entre ingresos corrientes y gastos corrientes constituye:

Ahorro: si ingresos corrientes > gastos corrientes

Desahorro: si gastos corrientes < ingresos corrientes.

CUENTA DE CAPITAL	
Gastos	Ingresos

El saldo de la cuenta capital expresa el resultado del ejercicio con dos alternativas:

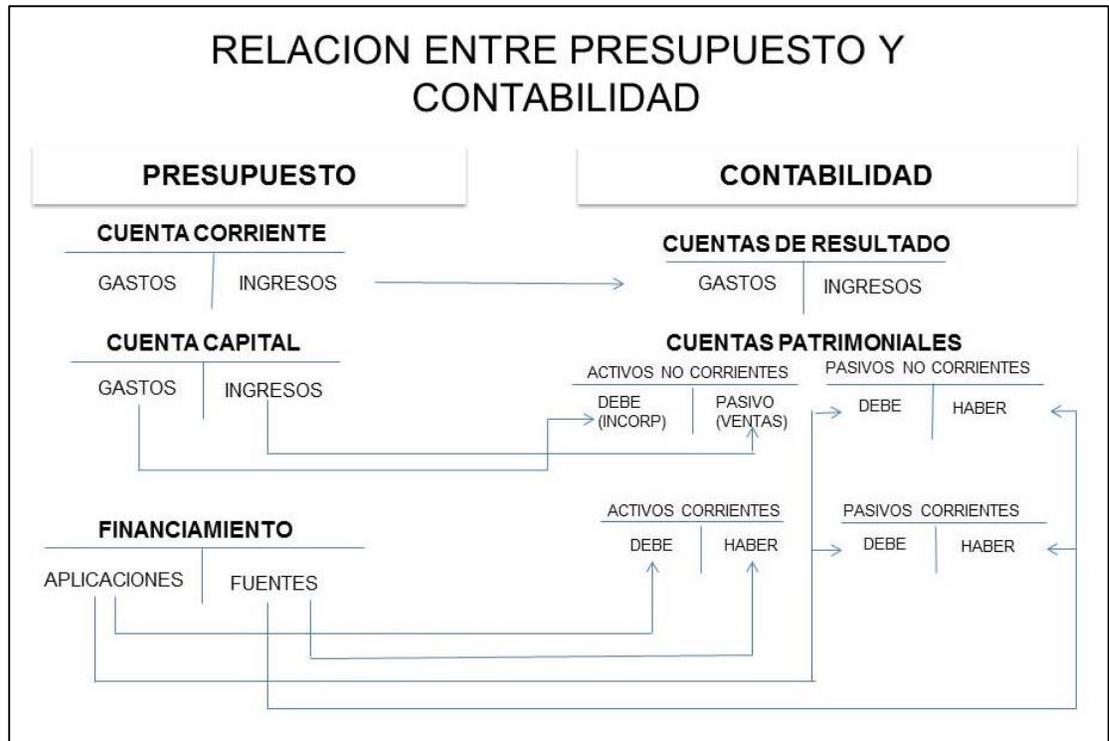
Superávit: si ingresos de capital > gastos de capital; siendo una “fuente” de financiamiento.

Déficit: gastos de capital > ingresos de capital; siendo una “aplicación” financiera.

Finalmente la denominada “**Cuenta de Financiamiento**” está integrada por

FINANCIAMIENTO	
Aplicaciones	Fuentes

Se observa íntegramente con el siguiente diagrama las relaciones biunívocas entre presupuesto y contabilidad con sus correspondientes aplicaciones:



Fuente: Alberto Arolfo (SIDIF)

Y desde el punto de vista de la conversión de clasificaciones presupuestarias a cuentas del Catálogo de Cuentas:

ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO



Fuente: LAS HERAS, José María en Administración financiera Gubernamental, (Buenos aires, 2000), Pág. 360

Así, un sistema contable integrado desde el punto de vista sistémico se conforma con distintos elementos interrelacionados. Al clásico tratamiento de los elementos componentes del sistema contable se le adiciona un conjunto de principios vinculados a la denominada “visión de la producción”. Su visión sistémica demuestra como el universo de las acciones estatales pueden contextualizarse desde una óptica productiva a semejanza de cualquier actividad de transformación que demanda insumos, utiliza tecnologías-en nuestro caso administrativas-, y suministra “productos intermedios” administrativos para la consecución de determinados “productos finales” que satisfacen necesidades públicas.

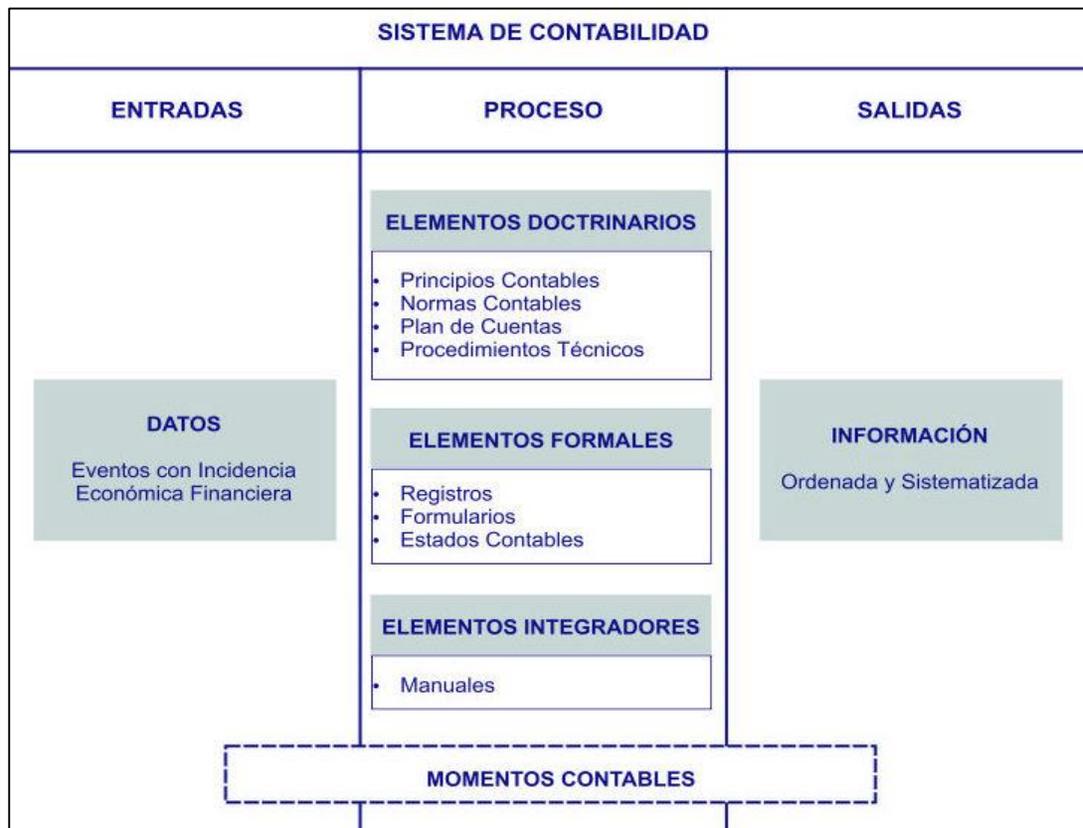


La visión de la producción es útil para ser aplicada al proceso de “integración presupuesto con la contabilidad”, teniendo la virtud de mentalizar al administrador público, a los usuarios y a los contribuyentes con el objetivo de productividad del cual no debe escapar la propia elaboración de la información financiera. No sería legítimo requerir eficiencia de la producción final, si la información financiera como producción intermedia no lo es.

En un modelo contable simplificado sus elementos se descomponen de acuerdo al rol que le corresponden en la estructura de producción de la información:



Contablemente el procesamiento consiste en transformar un conjunto de datos de entrada- o insumos- en información de salida- o producto final- con el consiguiente almacenamiento –u archivo- de la información y datos para su uso posterior.



Fuente: LAS HERAS, José María en Administración financiera Gubernamental, (Buenos aires, 2000), Pág. 363

CAPÍTULO V

Registración Contable

Sumario: 1.- Objetivos del Sistema Contable 2.- Requisitos del Sistema Integrado de Información Financiera-SIDIF. 3.- Principios Generalmente Aceptados. 4.-Momentos Contables. 5.-Registro Contable de las Operaciones. 6. Recomendación Técnica N°1 de la FAPCE

1.-Objetivos del Sistema Contable:

- **De registro:** registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan o afecten o puedan afectar la situación económica-financiera de las jurisdicciones o entidades.
- **De toma de decisiones:** procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.
- **De control y auditoria:** presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoria, sean estas internas o externas.
- **De insumo del Sistema de Cuentas Nacionales:** permitir que la información que se procese y produzca sobre el Sector Público Nacional se integre al sistema de cuentas nacionales.

Singularidad del proceso de integración del presupuesto y de la contabilidad en el Sector Publico.

Distintas razones, llevan a formular un procedimiento especial de integración de los dos instrumentos más importantes de información financiera: el presupuesto y la contabilidad. Al pretenderse integrar la ejecución presupuestaria con la contabilidad es menester realizar una serie de conversiones y reconversiones procurando la resolución operativa de los requisitos del SIDIF (Sistema Integrado de Información Financiera). Esto no ocurre en la empresa privada dado que es posible con el mismo plan de cuentas contable elaborar el presupuesto utilizando iguales denominaciones de partidas.

2-Requisitos del Sistema Integrado de Información Financiera

- **Universalidad del registro de las transacciones de cualquier naturaleza: monetaria o no monetaria, presupuestaria o extrapresupuestaria:** La totalidad de las transacciones con efecto económico-financiero deben estar incluidas, las mismas no solo tienen un significado monetario, sino que también pueden registrarse los recursos de financiamiento no monetario, como depreciaciones de bienes de uso.

Comprende este requisito la inclusión de transacciones de naturaleza extrapresupuestaria como los recursos y gastos con asignación específica. Aun cuando estas, por determinadas razones de conveniencia técnica y política, deban tratarse por separado, o extrapresupuestariamente, un sistema integrado debe incluir metodológicamente su registro.

Un adecuado sistema de información contable debe ser consistente con el objetivo de optimización financiero, a través del desarrollo de la función “menor costo unitario por unidad de producto final” exigiendo la inclusión de la totalidad de las transacciones con incidencia económica-financiera.

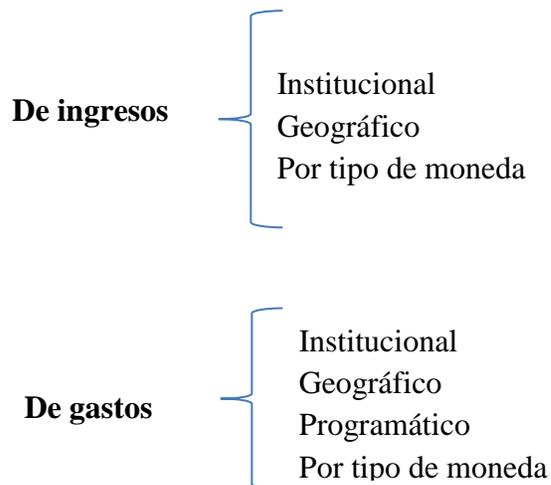
- **Definición ampliada de ingresos y gastos:** Deben considerarse como recursos y gastos la totalidad de las transacciones de recursos y gastos con efectos permutativos y conmutativos sobre el patrimonio estatal.

El concepto de gasto en el léxico presupuestario se considera en un sentido amplio, no solo incluye las “perdida” del estado de resultados como se lo entiende en un ente privado sino toda transacción que pueda tener una doble manifestación patrimonial y/o de resultados.

- **Plan Integrado de Cuentas:** Los clasificadores presupuestarios deben estructurarse de manera tal que sean compatibles entre sí y puedan establecerse construcciones más complejas mediante agregaciones y consolidaciones.

Se pueden clasificar en:

1. **Clasificadores de Base, Simples o analíticos:** se registran directamente cada transacción por su incidencia original o primaria

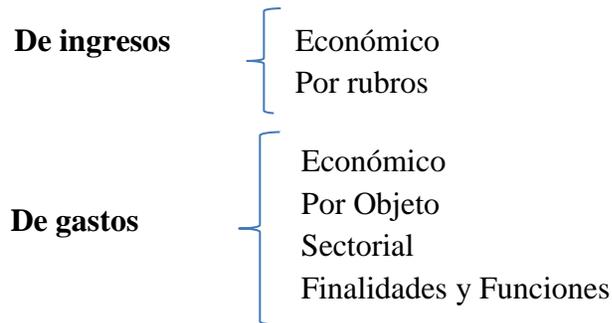


Institucional: ordena las transacciones de acuerdo a la estructura organizativa del sector público, reflejando las instituciones y áreas responsables a las que se asignan los créditos y recursos presupuestarios.

Geográfico: establece la distribución de las transacciones económicas y financieras desde el punto de vista presupuestario según un criterio de orden territorial de ubicación de la unidad ejecutora responsable del respectivo proceso productivo.

Por tipo de moneda: refleja las transacciones publicas según la expresión monetaria-nacional o extranjera.

2. **Clasificadores agregados o complejos:** expresan información sumada o agregada a partir del pensamiento y consolidación de datos de los clasificadores base.



El proceso de automaticidad o de empalme de registros presupuestarios a contables se materializa teniendo como cimiento los clasificadores por objeto del gasto y por rubros de ingresos, a partir de convertidores automáticos biunívocos de partidas conformando el plan de Cuentas de la Contabilidad.

La interacción de los clasificadores presupuestarios se puede programar simultáneamente con dos fines:

- Con el “Plan de Cuentas de la Contabilidad” Gubernamental, para obtener el ya mencionado sistema integrado de contabilidad-presupuesto en particular, y con el resto de los sistemas del denominado SIDIF.
- Con el “Sistema de Cuentas Nacionales” que con los mismos criterios de automaticidad e integridad sirven para mostrar la performance de las cuentas gubernamentales como subsistema de la Contabilidad Nacional, también un objetivo del PRAFG.

3.-Principios Generalmente Aceptados

Entes Contables

- **Administración Central:** Integrada por los tres poderes del Estado (Legislativo, Judicial, Ejecutivo) responsable de la prestación de servicios tecnológicamente invisibles, o para la satisfacción de demandas comunitarias esenciales de regulación y control. Su patrimonio es la sumatoria del conjunto

de las instituciones de los tres poderes que lo integran. El presupuesto es global para la totalidad de la administración central. (art. 86 inc. a Ley de Administración Financiera y de los Sistema de Control-LAFCO-)

- **Organismos Descentralizados:** Creados por norma legal especial, asignándoles una determinada función que por razones de mayor eficiencia y eficacia requieren una administración independiente y un patrimonio propio. Poseen sus propios recursos-impuestos con asignación específica o tasas-, que se destinan a la financiación total o parcial de sus gastos específicos. En el segundo caso reciben ayuda del tesoro. Elaboran sus propios presupuestos y organizan su contabilidad.
- **Organismos Autónomos:** Nacido por una ley específica por el cual es Estado administra por cuenta y orden de terceros recursos que retornaran en carácter de beneficios (organismos de previsión social) o que en función de peculiares características en la prestación de los servicios tienen autonomía en las decisiones y autarquía en la aplicación de sus recursos (Universidades Nacionales). Poseen sus propios presupuestos- aunque sus recursos puedan no ser de origen propios en grado extremo como en el caso de las Casas de Estudio Universitarias y organizan su propia contabilidad.
- **Empresas Públicas:** Organizadas de acuerdo a las normas societarias del derecho en general o leyes específicas de creación. Su grado de respuesta a las influencias del mercado requieren de un patrimonio propio, presupuesto y organización de su contabilidad. Se financian parcial o totalmente a través del precio.

Cada uno de los entes contables son sistemas institucionales en sí mismo pero se interrelacionan con el macrosistema Sector Publico desde múltiples aspectos de orden jurídico y económico: por el art. 55 inc. b) y el art. 25 inc. b) de LAFCO se requieren el proceso de integración y consolidación del presupuesto. En materia contable el art. 95 exige la presentación de "...la gestión financiera consolidada del sector publico...y mostrar los respectivos resultados..., económicos y financieros".

En otros términos los Entes contables se integran entre sí en función de los resultados netos económicos y financieros.

ESTRUCTURA DE LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS (BALANCES)

Activos Corrientes	Pasivos Corrientes
Activos no Corrientes	Pasivos no Corrientes
• Patrimonio Neto de Organismos Descentralizados	
• Patrimonio Neto de Empresas	Patrimonio Neto Adm. central

ORGANISMOS DESCENTRALIZ.

Activo	Pasivo Patrimonio Neto
--------	---------------------------

EMPRESAS

Activo	Pasivo Patrimonio Neto
--------	---------------------------

Moneda de cuenta: todo hecho que implique modificación en la composición patrimonial y el reflejo sobre resultados debe ser “medido y registrado en moneda de curso legal”

Ejercicio: las operaciones deben periodificarse en lapsos uniformes a los efectos de demostrar la situación económica financiera y patrimonial permitiendo comparaciones validas entre dos o más ejercicios contables. Nuestra legislación ha seleccionado como periodo fiscal el 1 de enero al 31 de diciembre.

Valuación del costo: en general los bienes se registran al costo original de adquisición, construcción o incorporación, salvo que determinadas circunstancias previamente determinadas fundamente por el órgano rector, justifique la aplicación de otro criterio de valuación.

Materialidad o importancia relativa: al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares debe actuarse con sentido práctico, aunque desde luego no existe un línea que fije a priori los límites de lo que es o no significativo.

Uniformidad: los requisitos, normas y procedimientos contables se aplicaran con criterio uniforme a lo largo del periodo contable, y de un periodo a otro, para hacer razonable la comparación y el análisis de las cifras resultantes.

Reconocimiento de las operaciones: las operaciones serán reconocidas y registradas en el momento en que ocurran.

Exposición: toda operación, hecho o situación de relativa importancia deber ser ampliamente expuesta. Las operaciones de similares características deben ser agrupadas bajo una denominada genérica y de ese modo, presentarse en los estados contables.

Prudencia: al preparar la información contable debe actuarse con cautela y precaución en la consideración de las incertidumbres inherentes a la situación presentada, tendiéndose así a evitar los riesgos que podrían emanar de la información que se comunica.

El Reglamento Parcial N°3 Decreto N° 1361 del 5 de Agosto de 1994 complementa los requisitos del Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) sus principios y normas elaboradas por la doctrina contable fijando las principales atribuciones del órgano rector: la Contaduría General de la Nación (CGN)El art. 85 del DR señala que:

“El sistema de contabilidad gubernamental registrara las transacciones de acuerdo con los siguientes lineamientos:

- 1) Las operaciones se registraran una sola vez en el sistema y a partir de este registro único deberán obtener todas las salidas básicas de información financiera que produzca la Contaduría General de la Nación y que sea ellas de tipo presupuestario, patrimonial o económico, a nivel de la Administración Central, de cada una de las Entidades y de la Administración Nacional.

- 2) Los asientos de la contabilidad general de la Administración Central, Entidades y Empresas y sociedades del estado, se registraran en cuentas patrimoniales y de resultado, en el marco de la teoría contable y según los principios de contabilidad generalmente aceptados, utilizando los planes de cuentas que determine la Contaduría General de la Nación y que serán de uso obligatorio.
- 3) Los aspectos legales del soporte documental de los actos administrativos-financiero de la Administración nacional, estarán a cargo del órgano del Poder Ejecutivo Nacional y de acuerdo con las normas y procedimientos que el mismo establezca”.

4.-Momentos Contables

Concepto: Se consideran momentos contables a ciertas etapas secuenciales relacionadas con la previsión y ejecución de gastos e ingresos, mostrando la relevancia de determinadas transacciones tanto desde el punto de vista de sus efectos jurídicos internos o externos del ente, como desde el punto de vista de su eventual o definitiva incidencia económica- financiera sobre el patrimonio estadual en función de los créditos asignados presupuestariamente.¹⁹

La elección de los momentos contables tiene una doble importancias:

- a) Mostrar las repercusiones presupuestarias sobre el patrimonio y resultados de la hacienda pública.
- b) Facilitar la construcción de los estados Financieros Integrados de la Contabilidad Presupuestaria, Contabilidad General, Contabilidad de Caja, Cuentas Nacionales y estadísticas de Finanzas Publicas.

En función de las normas de la ley 24156 y requisitos técnicos del Sistema Integrado de Información Financiera se definen los siguientes momentos:

- a) **Momentos de registración de Ingresos:** El decreto 266/92 define los momentos del devengado y de la recaudación efectiva.

a.1) Momentos previos a la ejecución presupuestaria

¹⁹ LAS HERAS, José María en Administración Financiera Gubernamental, (Buenos aires, 2000), Pág. 421.

Estimación presupuestaria: Corresponde a las cifras previstas en el cálculo de recursos del presupuesto anual expresadas según el Clasificador de Recursos manual.

Liquidación: Comprende la determinación precisa de la cuantía de la exacción tributaria.

a.2) Momentos propios de la ejecución presupuestaria

Devengamiento: Etapa subsiguiente por la que a partir de una relación jurídica, se establece un derecho de cobro a favor de la Administración Nacional con la consecuente obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas generando un derecho a favor del estado constituyendo contablemente un activo y por lo tanto una modificación patrimonial.

Recaudación Efectiva: es la percepción de recursos cuando ingresan en valores líquidos al sistema bancario estando a disposición directa o indirecta del Tesoro General de la Nación.

b) Momentos de registración de Gasto

b.1) Momentos previos a la ejecución presupuestaria

Apropiación presupuestaria: Es la etapa por la cual se dispone el uso de las autorizaciones para gastar mediante dictado de decreto del PEN una vez promulgada la ley de presupuesto general. Es un acto de disposición en función de las facultades discrecionales del Presidente de la Nación, determinándose la distribución administrativa del presupuesto de gastos. Se manifiesta en los clasificadores presupuestarios con las estimaciones de las asignaciones financieras incluidas en el presupuesto anual, sus rectificaciones y modificaciones.

Reserva Interna: Es un mero registro de carácter ordenativo y estadístico, un simple previsionamiento del gasto con voluntad de ejecutarlo en el futuro.

Compromiso: Es el mecanismo para afectar preventivamente la disponibilidad de los créditos presupuestarios, establece por vía reglamentaria, Decreto 2666/93 sus principales características:

1. Relación jurídica de carácter eventual por cuanto depende de que se produzca una contraprestación con la provisión efectiva de un bien que dará origen a una futura deuda y su posterior cancelación.
2. Los funcionarios intervinientes deben estar facultados para autorizar la imputación y/o realizar el trámite.
3. Existencia de un crédito presupuestario previo mediante una afectación preventiva imputado en la etapa de la reserva interna.
4. Identificación de la contraparte y de los bienes a recibir, existencia de un agente público, un proveedor o un contratista y descripción detallada del bien

En la etapa del compromiso se registra el gasto preventivamente, condicionando su ejecución total o parcial a la efectiva contraprestación del proveedor o contratista.

b.2) Momentos propios de la ejecución presupuestaria

Devengado-Mandado a Pagar: El devengamiento se exterioriza cuando se considera gastado un crédito y por lo tanto ejecutado definitivamente. El devengado “acaee cuando nace una obligación de pago, inmediata o diferida, por la recepción de conformidad de bienes o servicios o por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin contraprestación”²⁰

Reúne los siguientes requisitos:

- a) Desde el punto de vista jurídico, cuando surge irreversiblemente la obligación de pago por haberse satisfecho la contraprestación, mediante la recepción de bienes y servicios; o en el caso de gastos sin

²⁰ X CONGRESO DE CONTADURIAS GENERALES, Normas técnicas básicas, citado por LAS HERAS, José María en Administración Financiera Gubernamental, (Buenos aires, 2000), Pág. 424.

contraprestación se han cumplido los respectivos recaudos administrativos.

- b) Desde el punto de vista económico cuando producto de dicha transacción se produce una modificación cualitativa y cuantitativa de la composición del patrimonio.

El gasto devengado esta a su vez sujeto a las siguientes restricciones:

- desde el punto de vista de la cuotificación el total acumulado del devengamiento no debe superar la pertinente cuota del devengado, y
- Desde el punto de vista del compromiso previamente aprobado, el devengamiento no puede ser superior.

Insumido: Expresa el nivel de consumo o uso de los insumos adquiridos al momento que se insumen en el proceso de producción. La importancia de la etapa se relaciona con necesidades en la aplicación de técnicas de programación como la técnica base cero o presupuesto por programas.

Pagado: Cuando se refleja la cancelación de las obligaciones asumidas, cuando el acreedor tiene a su disposición un valor liquido: cheque, efectivo, transferencia o valores cancelatorios similares.

Al momento del devengamiento se produce el proceso de integración presupuesto-contabilidad, siendo la etapa en la que la transacción adquiere plena incidencia sobre el patrimonio y resultados de la actividad estatal.

Las etapas de la ejecución del gasto definidas por la ley 24156 pueden ser observadas en el siguiente cuadro:



MOMENTOS DE REGISTRACION DE GASTOS

ASPECTOS	MOMENTOS PREVIOS DE LA EJECUCION PRESUPUESTARIA			MOMENTOS DE LA EJECUCION PRESUPUESTARIA		
	ASIGNACION PRESUPUESTARIA	RESERVA INTERNA	COMPROMISO	DEVENGADO MANDADO A PAGAR	INSUMIDO	PAGADO
INCIDENCIA LEGAL	TIENE	NO TIENE	SUREN RELACIONES JURIDICAS ENTRE EL ESTADO Y TERCEROS DE DERCHO PRIVADO Y PUBLICO	SURGE UNA OBLIGACION DE CANCELAR UNA DEUDA DE EFECTUAR UNA ENTREGA DE FONDOS	NO TIENE SALVO RESPONSABILIDAD POR GESTION INADECUADA CON LAS SE	EXTINCION DE LA OBLIGACION EVENTUAL APARICION DE UNA OBLIGACION A RENDIR CUENTA
INCIDENCIA PRESUPUESTARIA	APERTURA CREDITOS	ANOTACION INDICATIVA	ANOTACION INDICATIVA	AFECTACION DEFINITIVA DEL CREDITO AL QUE SE IMPUTA EL GASTO	NO INCIDE	NO TIENE
ACTO ADMINISTRATIVO DE FORMALIZACION	DECRETO PEN DISTRIBUTIVO DEL GASTO RESOLUC. SHN	AUTORIZACION PARA INICIAR TRAMITE	AUTORIZACION PARA INICIAR TRAMITE	LIQUIDACION DEL GASTO EMISION DE LA OP	NO TIENE	ENTREGA DE FONDOS VALORES
DOCUMENTOS BASICOS	PRESUPUESTO GENERAL DE GASTOS Y RECURSOS	FORMULARIO DE AUTORIZACION DE GASTOS DE DISTRIBUCION ADMINISTRATIVA DEL PRESUPUESTO CUOTAS PERIODICAS	FORMULARIO DE AUTORIZACION DE GASTOS DE DISTRIBUCION ADMINISTRATIVA DEL PRESUPUESTO CUOTAS PERIODICAS	ORDEN DE PAGO	MINUTA DE COSTOS	CHEQUES RECIBOS
INCIDENCIA ECONOMICA FINANCIERA	NO TIENE	NO TIENE	NO TIENE	MODIFICACION DE ACTIVOS Y PASIVOS- SE REFLEJA EL EL RESULTADO DEL EJERCICIO (DEFICIT/SUPERA VIT)	EN EL RESULTADO DEL EJERCICIO	DISMINUCION DE ACTIVOS Y PASIVOS
BASE LEGAL	LEY PRESUPUESTO	LEY PRESUPUESTO	LEY PRESUPUESTO	LAFCO ART. 31 Y DR	LAFCO ART. 44 Y NORMAS DIFUSAS	LAFCO ART. 32 Y DR

Fuente: LAS HERAS, José María en Administración financiera Gubernamental, (Buenos aires, 2000), Pág. 428

4.1-Distintos sistemas presupuestarios actuales

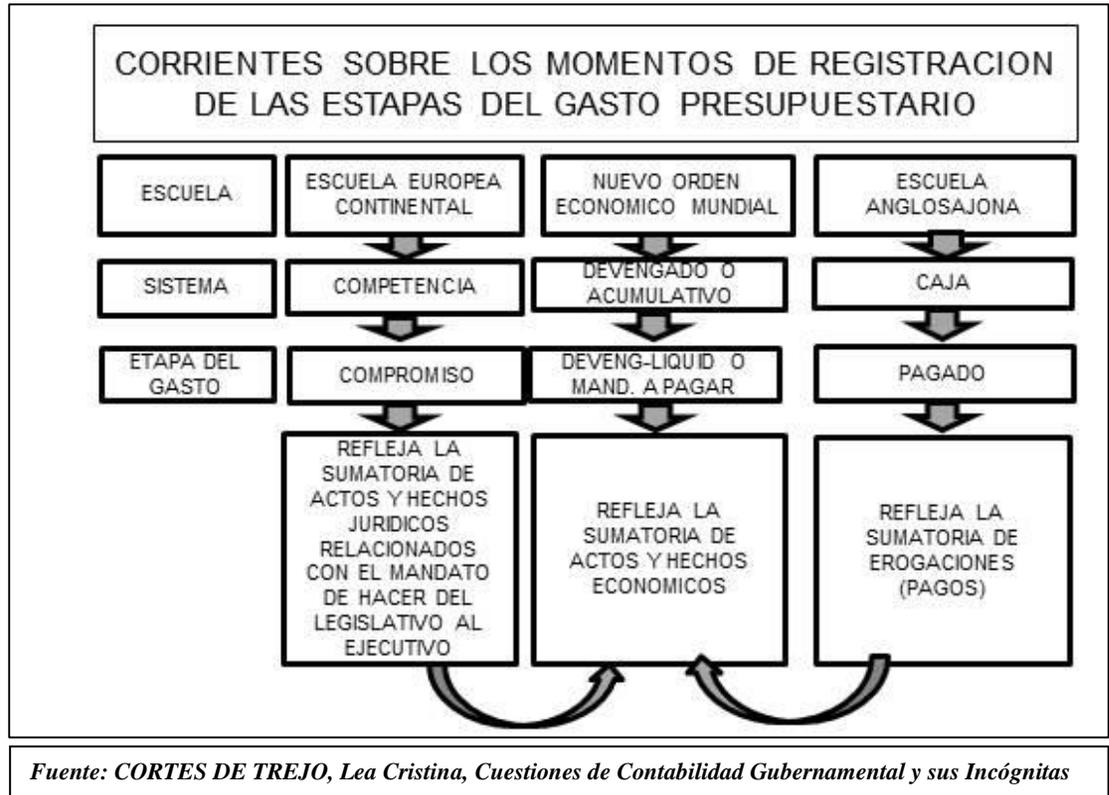
El registro de las operaciones presupuestarias y sus respectivos estados contables de ejercicios presupuestarios son la base para la confección de los Estados Contables de Sistema Patrimonial, de Resultado, de Situación del Tesoro y de Evolución del Patrimonio Neto. De allí la importancia de tratar los sistemas de registro del gasto presupuestario.

Dentro de un contexto globalizador se comprueba que ha dado un giro la atención respecto a los momentos de imputación del gasto presupuestario en el orden internacional.

Los sistemas presupuestarios en materia de gastos son:

- **Sistema de presupuesto de competencia o sistema italiano**, donde los aspectos jurídicos son preponderantes a los fines de control, determinación de resultados y de responsabilidades de los funcionarios competentes para disponer de los créditos presupuestarios. Se tienen en cuenta actos y hechos jurídicos que instrumentan el “mandato de hacer” y que, por un acto de administración interna, la autoridad competente ordena la utilización del crédito presupuestario correspondiente.
- **Sistema de presupuesto de acumulación, de devengado o devengo** (como se denomina en España). Tiene en cuenta las transacciones económicas que se traducen en modificaciones en el activo y pasivo del Estado o de una de sus entidades, por lo cual la autoridad competente ordena la utilización del crédito presupuestario.
- **Sistema de presupuesto de caja, o sistema anglosajón o sistema que sigue el criterio del “percibido”**.

Originalmente los sistemas de presupuesto se reducían al de *competencia* y al de *caja*, pero, en las últimas décadas cobró importancia el de acumulación, de devengado o devengo, que pone el acento sobre las transacciones de naturaleza económica que impactan en el patrimonio del Estado o de una de sus entidades.



En el presupuesto de competencia de la escuela italiana, el eje de las etapas de registraci3n del gasto es el compromiso, el cual permite individualizar los actos y hechos jur3dicos en la ejecuci3n presupuestaria y viabiliza el control legal, propio de un Estado de Derecho. El compromiso permite conocer en qu3 medida se instrument3 jur3dicamente el *mandato de hacer* dado por el Legislativo al Poder Administrador a trav3s del Presupuesto y factibiliza la determinaci3n de las responsabilidades pol3ticas, administrativas, contables y civiles de los funcionarios. El compromiso es la etapa m3s id3nea para estos fines.

La importancia del compromiso como etapa de gasto presupuestario es evidente. M3s all3 que la Ley N3 24.156 establece que es la *afectaci3n preventiva de los cr3ditos presupuestarios*, el mismo no pudo ser eliminado y ha demostrado que es una etapa de **existencia necesaria** para quienes quieren vivir en un Estado de Derecho en el cual los actos y hechos jur3dicos deben tener el necesario reflejo en la

contabilidad gubernamental cuyo cimiento insustituible lo constituyen los estados contables de ejecución presupuestaria.

En otras palabras, en el sistema de Presupuesto de Competencia o Jurídico se opera sobre un *plan de gobierno* que, a su vez, es el *mandato de hacer* que da el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo y que se traduce en créditos autorizados. Lo que se busca es asegurar el cumplimiento de ese mandato, mediante su instrumentación por actos y hechos jurídicos cuyos responsables pueden ser individualizados.

En los países que optaron por el Presupuesto Acumulado o el Presupuesto de Caja, el compromiso se encuentra opacado (a veces es inexistente), lo cual es lógico porque cada sistema tiene distintos objetivos.

El Sistema de Presupuesto Acumulado tiene como base la etapa del devengado de los gastos y sus objetivos son brindar información para la toma de decisiones macroeconómicas, la elaboración de estadísticas fiscales nacionales e internacionales, el contribuir al Sistema de Cuentas Nacionales, confeccionar el Estado de Situación Patrimonial para poder conocer el Activo, Pasivo y Patrimonio Neto de la Administración. Este sistema, responde a criterios económicos, en concordancia con los de la globalización. Para el mismo, los aspectos jurídicos son “mutantes” y le están, en gran medida, subordinados. La etapa del devengado sirve a los fines de la armonización contable internacional del Sector Público.

Los países anglosajones se caracterizaron por seguir el Sistema de Presupuesto de Caja, aquél que tiene en cuenta los ingresos percibidos y en materia de gastos, los pagados durante el ejercicio. La armonización contable internacional está llevando a dichos países a incorporar el sistema de presupuesto acumulado, o sea, el que se basa en el criterio del devengado, con una serie de variantes que desarrolla Premchand²¹

Desde el punto de vista de la realidad, existen visibles diferencias en el accionar entre los países anglosajones y la Argentina. Los primeros van incorporando

²¹ PREMCHAND, A., <<Contabilidad Gubernamental Efectivo>> del FMI y el Instituto de Audity, (Lima, 1996).

el registro por el Devengado a su contabilidad pero sin abandonar el sistema de caja. En otras palabras, no destruyen anteriores cimientos, sino que, sobre los mismos, siguen perfeccionando el sistema de información contable, complementando ambas escuelas. La Argentina tuvo un proceder distinto: en lugar de optimizar, actualizar y complementar el sistema de competencia de la ex Ley de Contabilidad de la Nación, con el sistema del devengado, optó ante la sanción de la Ley n° 24.156 por sustituir la base contable. Al dar preeminencia a los aspectos económicos, quedó opacada la faceta jurídica del presupuesto.

Al ser Argentina un país en desarrollo, sus instituciones no están razonablemente consolidadas: existen riesgos jurídicos-políticos cuando se cambia la base contable y ello se reflejó en innumerables hechos de los cuales dan cuenta los medios de comunicación. La Ley 26.124, llamada de los “superpoderes” es un efecto de aquella causa.



Fuente: CORTES DE TREJO, Lea Cristina, Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus Incógnitas

Nuestra posición sobre el tema es defender un sistema presupuestario integral que incluya:

- La etapa del compromiso, porque permite relacionar el Estado de Derecho y el régimen de determinación de responsabilidades políticas y administrativo-financieras. Para los países en desarrollo, en los cuales las instituciones no siempre se defienden en la medida que ellos requieren, el sistema de registro por el momento del compromiso constituye una defensa del Presupuesto como instituto constitucional de gobierno y control. Por eso adherimos a la posición de Atchabahián que considera que “el sistema de competencia es el más conveniente para la Hacienda Pública, por ser el más completo”²².
- La etapa del Devengado, por entender que la misma es idónea para fines de política económica, como también para la confección del Estado de Situación Patrimonial.
- La etapa del Pagado, porque la misma se refiere a los movimientos presupuestarios que impactan directamente en el Estado de Situación del Tesoro y en los Movimientos del Tesoro durante el ejercicio.

Por último, cabe señalar que, si bien al hablar de compromiso se hace referencia a *actos y hechos jurídicos* y, para el devengado se aluden a *actos y hechos económicos*, lo que se señala es que el gasto presupuestario se registra según la característica dominante que sigue cada etapa, atenta a la finalidad última de cada sistema presupuestario.

4.2-Registración del “Devengado”, “Liquidado” y “Mandado a pagar”

El “Devengado”, el “Liquidado” y el “Mandado a pagar”, son tres momentos diferenciados, pero se adopta el criterio de agruparlos como si fuera uno. En el orden nacional, la reglamentación del art. 31 de la Ley n° 24.156 es una manifestación la

²² ATCHABAHIAN, Adolfo, XXIII Simposio Nacional de profesores Universitarios de Contabilidad Pública, (Catamarca, 2006).

imposibilidad de registrar los tres momentos. En las provincias y municipios argentinos, no existe uniformidad en los criterios a aplicar sobre el momento en que se registra el “Devengado - Liquidado - Mandado a Pagar”: **existe un mosaico de normas, procedimientos, usos y costumbres en cada una de ellos**. Se verifica que la imputación en los registros contables se realiza, en algunos casos, inmediatamente después de la liquidación y antes de la emisión de la Orden de Pago, mientras que en otros se lo hace después de la emisión de esta última. De cualquier modo, cabe destacar que no se registran los tres (algunos sostienen que son dos) momentos, sino que se unifican en una sola registración

5.-Registro Contable de las Operaciones

5.1-Contabilización de Ingresos

Recordando que son requisitos de un sistema integrado de contabilidad:

- Universalidad del registro, para el caso de los ingresos coparticipables estos son considerados en su totalidad en el registro de la Contabilidad Integral del SPN, a pesar de no ser ingresos propios sino tratados como ingresos de terceros.
- Frontera ampliada en la definición de ingresos:
 - Ingresos Corrientes
 - Disminución de Activos
 - Incremento de Pasivos
 - Incremento de Patrimonio
- Plan integrado de cuentas que se instrumenta a través del Convertidor del Clasificador Presupuestario a Cuentas Patrimoniales, de manera tal que cualquier transacción presupuestaria con incidencia económica y financiera se exprese en forma automática en los registros del Sistema Integrado de Contabilidad

Recaudación Tributaria. Sistema 2000.

El Sistema 2000 distingue por su relevancia fiscal, a un importante sector de contribuyentes en grandes contribuyentes nacionales y grandes contribuyentes de agencia. Por este sistema ingresa cerca de dos tercios de los pagos y se ha concebido como parte de un sistema de control global de las obligaciones de los mayores contribuyentes.²³

Asiento 1. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de liquidación al contribuyente.

113	Créditos		
1131	Cuentas a cobrar	420	
a	511	Ingresos Tributarios	
	5111I	Impuestos Directos	220
		Rubro 1111 a 1114	
		. Rubro 1121 a 1126	
	5112	. Impuestos Indirectos	
		. Rubro 1161 a 1168	
		Rubro 1199	
		Rubro 1171 a 1174	
	214	Impuestos a coparticipar	
	2141	Impuestos directos a coparticipar	200
	2142	Impuestos indirectos a coparticipar	

Asiento 2. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de la percepción del recurso en las agencias y sucursales de los Bancos del Sistema.

117	Oficinas Recaudadoras		
1117	Agencias y Sucursales Bancarias	6	
a	113	Créditos	
	1131	Cuentas a Cobrar	6

²³ Anexo a la Circular 30/94, CGN.

Asiento 3. Registro de la centralización de la recaudación tributaria bruta en cada oficina central de los Bancos Perceptores.

117	Oficinas Recaudadoras	400	
1172	Bancos Perceptores (Auxiliar por Banco)		
a	117 Oficinas Recaudadoras		400
	1171 Agencias y Sucursales Bancarias.		

a) Por ingresos tributarios no coparticipables

-	Impuestos directos	190	
-	Impuestos indirectos	20	
	Subtotal	210	

b) Por ingresos coparticipables

(Después de efectuada la
Distribución primaria)

-	Impuestos directos	190	
---	--------------------	-----	--

c) Total a+b **400**

Asiento 4. Registro de la Transferencias de la recaudación de los Bancos Perceptores al Banco Central y recargo de las comisiones y gastos bancarios.

117	Oficinas Recaudadoras	392	
1173	Banco Central Caja Compensadora		
6112	Bienes y Servicios	8	
61122	Servicios no Personales (Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)		
a	117 Oficinas Recaudadoras		400
	1172 Bancos perceptores		

Asiento 5. Registro de la Transferencia de la Recaudación Tributaria Bruta al Banco Nación y cobro de Gastos y Comisiones Bancarias.

117	Oficinas Recaudadoras	388
1174	Banco de la Nación Argentina	
11741	Cuenta DGI	
11742	Cuenta Aduana	
6112	Bienes y Servicios	4
61122	Servicios Personales (Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)	
a 117	Oficinas Recaudadoras	392
1172	Banco Central Caja Compensadora	

Asiento 6. Registro de la distribución de la recaudación tributaria bruta y transferencias de fondos a las cuentas de la Tesorería General y a las Provincias por la coparticipación con las deducciones correspondientes a gastos y comisiones bancarias.

111	Disponibilidades	198
1112	Bancos	
11121	Tesorería General de la Nación cta. 3855/19	
117	Oficinas Recaudadoras	184
1175	Cuenta provincias	
6112	Bienes y servicios	
61122	Servicios no personales (Comisiones bancarias y gastos administrativos - DGI)	
113	Créditos	6
1135	Otros créditos	
11352	Gastos pagados por cuenta de terceros (Comisiones bancarias y gastos administrativos – DGI)	
a 117	Oficinas Recaudadoras	388
1174	Banco de la Nación	388
11741	Cuenta - DGI	
11742	Cuenta - ADUANA	

Asiento 7. Registro para regularizar la coparticipación por el importe bruto liquidado

214	Impuestos a coparticipar	190	
2141	Impuestos directos a coparticipar		
2142	Impuestos indirectos a coparticipar		
a 113	Créditos		6
a 1135	Otros créditos		
a 11352	Gastos pagado por cuenta de terceros		
a 117	Oficinas Recaudadoras		
11741	Cuenta - DGI		184
11742	Cuenta - ADUANA		

Recaudación Tributaria. Sistema Red Bancaria.

Comprende la recaudación tributaria y aduanera del resto de los contribuyentes no incluidos en el Sistema 2000. Rige para la mayor parte de los impuestos y un elevado número de contribuyentes.

Asiento 1. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de la percepción del recurso en las agencias y sucursales de los Bancos del Sistema.

117	Oficinas Recaudadoras	5	
1171	Agencias y Sucursales Bancarias		
a 518	Ingresos Corrientes a Distribuir		5
5181	Ingresos Tributarios DGI		4
	Rubro 1111 a 1114		
	Rubro 1121 a 1126		
	Rubro 1161 a 1168		
	Rubro 1199		
5182	Ingresos Tributarios Aduana		1
	Rubro 1171 a 1174		

Asiento 2.Registro de la centralización de la recaudación tributaria bruta en cada oficina central de los Bancos Perceptores.

117	Oficinas Recaudadoras	300	
1172	Bancos Perceptores		
a 117	Oficinas Recaudadoras		300
1171	Agencias y Sucursales Bancarias.		

Asiento 3. Registro de la Transferencias de la recaudación de los Bancos Perceptores al Banco Central y recargo de las comisiones y gastos bancarios.

117	Oficinas Recaudadoras	294	
1173	Banco Central Caja Compensadora		
6112	Bienes y Servicios	6	
61122	Servicios no Personales (Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)		
a 117	Oficinas Recaudadoras		300
1172	Bancos perceptores.		

Asiento 4. Registro de la Transferencia de la Recaudación Tributaria Bruta al Banco Nación y cobro de Gastos y Comisiones Bancarias.

117	Oficinas Recaudadoras	291	
1174	Banco de la Nación Argentina		
11741	Cuenta DGI		
11742	Cuenta Aduana		
6112	Bienes y Servicios		
61122	Servicios no Personales (Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)	3	
a 117	Oficinas Recaudadoras		294
1172	Banco Central - Caja Compensadora		

Asiento 5. Registro de la distribución de la recaudación tributaria bruta y transferencias de fondos a las cuentas de la Tesorería General y a las Provincias por la coparticipación con las deducciones correspondientes a gastos y comisiones bancarias.

111	Disponibilidades	153
1112	Bancos	
11121	Tesorería General de la Nación cta. 3855/19	
117	Oficinas Recaudadoras	131
1175	Cuenta provincias	
6112	Bienes y servicios	
61122	Servicios no personales (Comisiones bancarias y gastos administrativos - DGI)	
113	Créditos	7
1135	Otros créditos	
11352	Gastos pagados por cuenta de terceros (Comisiones bancarias y gastos administrativos – DGI)	
a 117	Oficinas Recaudadoras	291
	1174 Banco de la Nación	
	11741Cuenta - DGI	
	11742Cuenta - ADUANA	

Asiento 6. Registro de la Distribución de la Recaudación Tributaria Bruta por clase de Recurso percibido y transferido

518	Ingresos Corrientes a Distribuir	300
5181	Ingresos Tributarios DGI	
5182	Ingresos Tributarios Aduana	
a 511	Ingresos tributarios	162
	5111 Impuestos Directos Rubro 1111 a 1114 Rubro 1121 a 1126 Rubro 1161 a 1168 Rubro 1199	
	5112 Impuestos Indirectos Rubro 1171 a 1174	
214	Impuestos a coparticipar	138
2141	Impuestos directos a coparticipar	
2142	Impuestos indirectos a coparticipar	

Asiento 7. Registro para regularizar la coparticipación por el importe bruto liquidado

214	Impuestos a coparticipar	138	
2141	Impuestos directos a coparticipar		
2142	Impuestos indirectos a coparticipar		
a 113	Créditos		7
a 1135	Otros créditos		
a 11352	Gastos pagado por cuenta de terceros		
a 117	Oficinas Recaudadoras		
	1175 Cuenta Provincia-Coparticipación		131

5.2-Contabilización de Gastos- Caso Práctico

Con este ejemplo sencillo se busca materializar la transformación del registro presupuestario en patrimonial.

Resulta necesaria la reparación de los sensores de un tomógrafo del Hospital de Pediatría Dr. J. Garrahan dependiente del Ministerio de Salud de la Nación. La antigüedad del aparato es de cinco años , por lo cual se encuentra fuera de garantía .- Por las características tecnológicas del bien a reparar corresponde el procedimiento de compra directa según decreto delegado 1023 Art. 25 inc. d) punto 3 y 7 Decreto 893 art. 19, art. 22 y art. 26

Se solicita la certificación técnica del área de mantenimiento del Hospital que indica se debe recurrir al service oficial de la marca del aparato, ya que los repuestos no tienen sustitutos.-

Costo estimado \$ 250.000 incluye desarme, armado, repuestos y garantía de funcionamiento luego de la reparación

Asiento 1.

Presupuesto	250000	
a Reserva Interna		250000

Con la nota de Solicitud de Orden de Compra.

Asiento 2.

Reserva Interna	250000	
a Compromiso Contable Contraído		250000

Emisión de la Orden de Compra o suscripción del respectivo contrato, nace la relación jurídica

Asiento 3.

Compromiso Contable Contraído	250000	
a Gasto Devengado		250000

Se reciben los servicios de reparación de conformidad.

Se recibe la factura.

Asiento 4.

Gasto Devengado	250000	
a Deuda exigible		250000

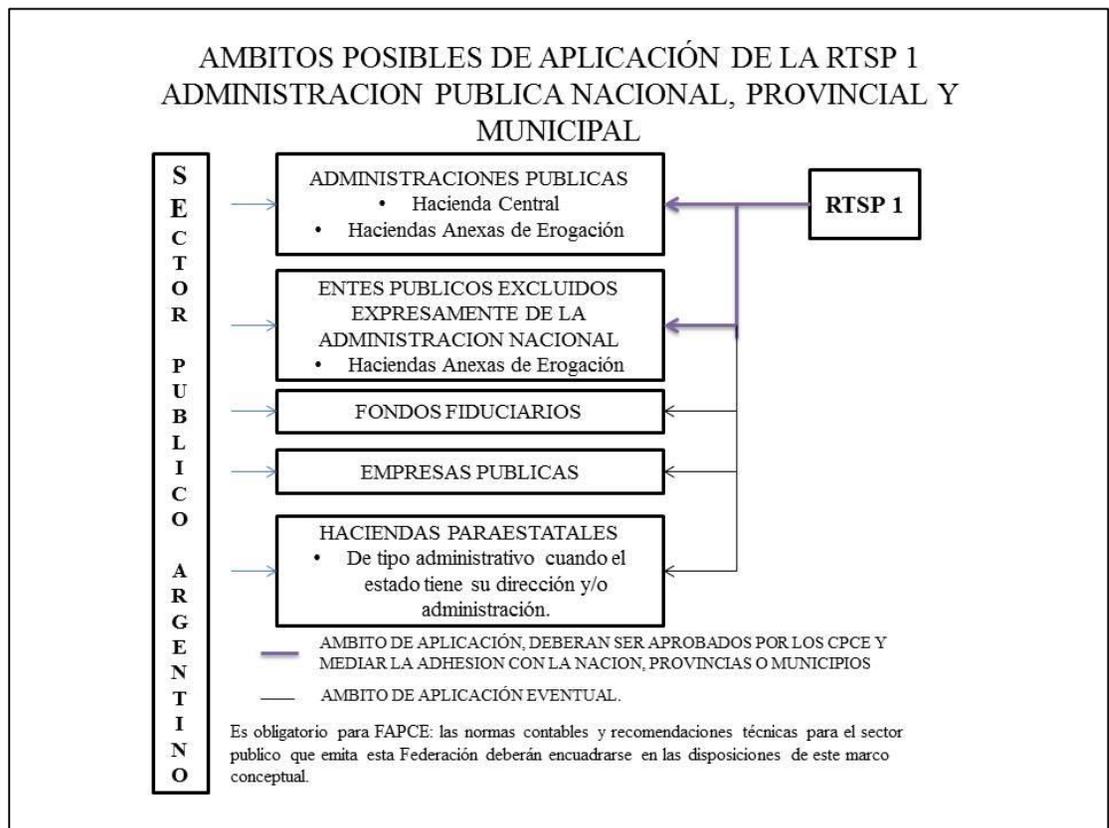
Se liquida el gasto y se emite la Orden de Pago.

Asiento 5.

Deuda exigible	250000	
a Banco		250000

6. Recomendación Técnica N°1 de la FACPCE

La Recomendación técnica del Sector Publico N°1 (RTSR 1) es la culminación del esfuerzo mancomunado de profesionales especializados en temáticas de sector público que conformaron la Comisión de sector Publico de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias económicas, de los Consejos profesionales del País, del Centro de Estudios Científicos y técnicos, de la dirección de su Área Sector Público, de la CENCyA y del rol que protagonizó la Presidencia y la Junta de gobierno de la FACPCE en el tramo final de su aprobación el 28/03/08 en la ciudad de Paraná.²⁴



Fuente: CORTES DE TREJO, Lea Cristina, Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus Incógnitas

²⁴ CORTES DE TREJO, Lea Cristina, Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas. (Buenos Aires, 2008), Pág. 243.

El producto al que se arribo fue un significativo logro para la profesión en nuestro país y no es aventurado pensar que el mismo será tomado como referente en próximos estudios internacionales.

Comparación entre la Resolución Técnica N° 16 y la recomendación Técnica Sector Publico N°1 de FAPCE.²⁵²⁶

RESOLUCION TECNICA N° 16 DE FAPCE	RT SP N°1 MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS
<p>1.Introduccion Este documento establece un conjunto de conceptos fundamentales que deberán servir:</p> <ul style="list-style-type: none">a) a esta federación, para definir el contenido de las futuras resoluciones técnicas sobre normas contables profesionales;b) a los emisores y auditores de estados contables, para resolver las situaciones que no estuviesen expresamente contempladas por las normas contables profesionales;c) a los analistas y otros usuarios para interpretar más adecuadamente las normas contables profesionales. (corresponde al inc. F de la RTSP1)	<p>1.Introduccion Este marco conceptual posibilitara la uniformidad y homogeneidad de los criterios prevalecientes en la materia y coadyuvara al logro de una mayor transparencia de la gestión pública, estableciendo un conjunto de conceptos fundamentales que deberán servir a:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Esta Federación, para definir el contenido de las futuras normas contables profesionales para la Administración Pública;b) Los órganos legislativos, ejecutivos y judiciales, cuando sus competencias lo requieran;c) Los órganos rectores de los sistemas de contabilidad gubernamental de la Administración pública, para orientar las normas contables que dicten;d) Los órganos de control de la Administración pública, para contribuir al cumplimiento de sus funciones;e) Los emisores y auditores de estados contables, para interpretar y resolver las situaciones que no estuviesen expresamente contempladas por las normas vigentes en la Administración Pública y/o las normas contables profesionales;f) Los analistas y otros usuarios, para interpretar más adecuadamente las normas contables profesionales aplicables a la Administración pública. <p>Los estados contables no suministran, por su carácter particular, toda la información</p>

²⁵ Recomendación Técnica del Sector Publico N°1, FAPCE (Paraná, 2008).

²⁶ CORTES DE TREJO, Lea Cristina, Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas. (Buenos Aires, 2008).

<p>Los estados contables a los que se refiere este documento son los informes contables preparados para uso de terceros ajenos al ente que los emite.</p> <p>Con los propósitos indicados, este documento incluye definiciones sobre las siguientes cuestiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Objetivos de los estados contables • Requisitos de la información contenida en los estados contables. • Elementos de los estados contables. • Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables; • Modelo contable; • Desviaciones aceptables y su significación <p>En el caso que existiera alguna discrepancia entre las normas del marco conceptual contenido en esta resolución técnica y las normas contables profesionales contenidas en otras resoluciones técnicas, prevalecerán estas últimas. Adicionalmente, se presenta un anexo con las principales diferencias entre las definiciones contenidas en este documento y en el Framework for the Preparation and presentation of Financial Statements (Marco para la preparación y presentación de estados financieros) publicado por el International Accounting Standards Committee (IASC) en 1999.</p>	<p>necesaria para la administración pública, debido a la existencia de aspectos sustanciales que deben ser agregados. La Administración pública ejerce una actividad delgada y, por ello, el análisis del mandato y su cumplimiento no pueden obviarse. Este mandato es el Presupuesto público.</p> <p>Los estados contables a los que se refiere este documento son aquellos informes contables preparados para uso de la propia Administración pública y de terceros ajenos a la misma.</p> <p>Con los propósitos indicados, este documento incluye definiciones sobre las siguientes cuestiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Objetivos de los estados contables • Usuarios de los estados contables • Contenido mínimo de los estados contables; • Requisitos de la información contenida en los mismos, • Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables; modelo contable; y • Desviaciones aceptables y su significación <p>Las normas contables y recomendaciones técnicas para el sector que emita esta Federación deberán encuadrarse en las disposiciones de este marco conceptual. Los términos utilizados en esta Recomendación técnica deberán entenderse en función de las definiciones del glosario como Anexo A.</p>
<p>2.Objetivos de los estados contables El objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el periodo que abarcan, para facilitar la toma de decisiones.</p>	<p>2.Objetivos de los estados contables En general, los objetivos de los estados contables son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica financiera durante el periodo

	<p>que se informa, para facilitar la gestión en la toma de decisiones financieras y económicas.</p> <ul style="list-style-type: none">• Posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado, y• Servir para la rendición de cuentas. En particular, los principales objetivos de los estados contables son:• Informar a la ciudadanía y sus representantes la generación y el destino de los recursos públicos;• Garantizar la objetividad que el estado debe brindar sobre la información del empleo de los recursos públicos;• Proporcionar al Poder Ejecutivo los elementos de juicio para permitir la elaboración de los programas de gobierno, el presupuesto y la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio;• Suministrar al Poder Legislativo información suficiente para el estudio, el análisis y sanción del presupuesto, la aprobación o rechazo de la cuenta Inversión o Cuenta general del ejercicio y los demás controles sobre la Administración Pública que considere necesarios;• Permitir a los órganos de control de la Administración Pública el cumplimiento de sus funciones, brindándolos información útil para el ejercicio de sus competencias y para la evaluación y control de gestión;• Brindar información para el análisis de la gestión, facilitando la elaboración de indicadores que permitan la medición de la eficiencia, eficacia y economía en la generación de los bienes y servicios que brinda el estado; y• Proveer información al sistema de cuentas nacionales.
<p>La situación y evolución patrimonial de un ente interés a diversas personas que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes. Entre ellas, puede citarse a:</p> <p>a) Los inversores actuales y potenciales, interesados en el riesgo inherente a su inversión, en la probabilidad de que la empresa pague dividendos y en otros datos necesarios para tomar decisiones de comprar, retener o vender sus</p>	<p>3.Usuarios de los estados contables</p> <p>La información contenida en los estados contables de un ente interesa a diversos usuarios que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes, entre los cuales pueden mencionarse:</p> <p>a) Los órganos volitivos y ejecutivos de la Administración Pública;</p> <p>b) Los órganos de control de la Administración Pública</p> <p>c) Los ciudadanos;</p>

<p>participaciones;</p> <p>b) Los empleados, interesados en evaluar la estabilidad y rentabilidad de sus empleadores, así como su capacidad para afrontar sus obligaciones laborales y previsionales;</p> <p>c) Los acreedores actuales y potenciales, interesados en evaluar si el ente podrá pagar sus obligaciones cuando ellas vengzan;</p> <p>d) Los clientes, especialmente cuando tienen algún tipo de dependencia comercial del ente, en cuyo caso tienen interés en evaluar su estabilidad y rentabilidad;</p> <p>e) El Estado, tanto en lo que se refiere a sus necesidades de información para determinar los tributos, para fines de política fiscal y social como para la preparación de estadísticas globales sobre el funcionamiento de la economía.</p> <p>Siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios, en este marco conceptual se consideraran como usuarios tipo:</p> <p>a) Cualquiera fuere el ente emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales:</p> <p>b) Adicionalmente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) En los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil); 2) En los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalizaciones. 	<p>d) Los inversores y acreedores actuales y potenciales;</p> <p>e) Los empleados, individualmente o a través de sus representaciones gremiales; y</p> <p>f) Los usuarios de los servicios.</p>
<p>Sobre la base del criterio adoptado, se considera que la información a ser brindada en los estados contables debe referirse, como mínimo, a los siguientes aspectos del ente emisor:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Situación patrimonial a la fecha de dichos estados; b) Evolución del patrimonio durante el periodo, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso; c) Evolución de su situación financiera por el mismo periodo, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las actividades operativas, de inversión y 	<p>4. Contenido mínimo de los estados contables</p> <p>Sobre la base del criterio adoptado, se considera que la información a ser brindada en los estados contables debe referirse, como mínimo, a los siguientes aspectos del ente emisor:</p> <ol style="list-style-type: none"> e) Situación patrimonial a la fecha de dichos estados; f) Evolución del patrimonio durante el periodo, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso; g) Evolución integral de la situación financiera por el mismo periodo, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las transacciones presupuestarias o no presupuestarias que

<p>financiación que hubieren tenido lugar;</p> <p>d) Otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos de los inversores y acreedores recibirán del ente por distintos conceptos (por ejemplo: dividendos e intereses).</p> <p>Adicionalmente, los organismos gubernamentales y entes sin fines de lucro, en su caso, deberían suministrar información que les permita demostrar que sus recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo con los presupuestos aprobados.</p> <p>En cualquier caso, los emisores de los estados contables deberían incluir explicaciones e interpretaciones que ayuden a la mejor comprensión de la información que éstos incluyen.</p>	<p>hubieren tenido lugar; y</p> <p>h) Ejecución del presupuesto de gastos, con exteriorización de las distintas etapas, el control presupuestario, el análisis y la evaluación de los desvíos.</p> <p>Los emisores de los estados contables deberán incluir explicaciones e interpretaciones que ayuden a la mejor comprensión de la información que contienen, así como la mención de contingencias que pudieran afectar a futuros flujos de fondos.</p>
<p>3. Requisitos de la información contenida en los estados contables</p> <p>Para cumplir con su finalidad, la información contenida en los estados contables debe reunir los requisitos enunciados en el presente capítulo, los que deben ser considerados en su conjunto y buscando un equilibrio entre ellos, mediante la aplicación del criterio profesional.</p> <p>Este capítulo contiene:</p> <p>a) una descripción sintética de los siguientes atributos, que la información contenida en los estados contables debería reunir para ser útil a sus usuarios:</p> <ul style="list-style-type: none"> Pertinencia(atigencia) Confiabilidad(credibilidad) Aproximación a la realidad <ul style="list-style-type: none"> • Esencialidad (sustancia sobre forma) • Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos) • "Integridad Verificabilidad Sistematicidad Comparabilidad Claridad(comprensibilidad) <p>b) consideraciones sobre las restricciones que condicionan el logro de las cualidades recién indicadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Oportunidad 	<p>5.Requisitos de la información contenida en los estados contables</p> <p>Para cumplir con su finalidad, la información contenida en los estados contables debe reunir los requisitos enunciados en el presente capítulo, los que deben ser considerados en su conjunto y buscado el equilibrio entre ellos, mediante la aplicación del criterio profesional.</p> <p>Este acápite comprende:</p> <p>a) Una descripción sintética de los atributos de la información de los estados contables debería contener:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pertinencia • Confiabilidad <ul style="list-style-type: none"> ○ Aproximación a la realidad <ul style="list-style-type: none"> • Esencialidad • Neutralidad • Integridad • Disponibilidad y accesibilidad; <ul style="list-style-type: none"> • Sistematicidad • Comparabilidad • Claridad <p>b) Consideraciones sobre restricciones que condicionan el logro de las cualidades arriba indicadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oportunidad • Equilibrio <ul style="list-style-type: none"> ○ Entre costos y beneficios y; ○ Entre relevancia y

Equilibrio entre costos y beneficios	confiabilidad
3.1. Atributos	5.1. Atributos
<p>3.1.1. Pertinencia (atingencia) La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios tipo referidos en el capítulo 2 (Objetivo de los estados contables). En general, esto ocurre con la información que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) permite a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente (tiene un valor confirmatorio) o bien; b) ayuda a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes (tiene un valor predictivo). <p>Son ejemplos de informaciones pertinentes las enunciadas en el capítulo 2 (Objetivo de los estados contables).</p>	<p>5.1.1. Pertinencia(atingencia) La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios a los que se refiere la sección 2. En general esto ocurre con la información que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) tiene un valor confirmatorio, al permitir a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad; o b) tiene un valor predictivo, al ayudar a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes.
<p>3.1.2. Confiabilidad (credibilidad) La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que éstos la acepten para tomar sus decisiones. Para que la información sea confiable, debe reunir los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad.</p>	<p>5.1.2. Confiabilidad La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que la acepten para tomar decisiones. Para que la información sea confiable, debe reunir los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad.</p>
<p>3.1.2.1. Aproximación a la realidad Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.</p> <p>Aunque la búsqueda de aproximación a la realidad es imperativa, es normal que la información contable sea inexacta. Esto se debe a que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades; b) un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el 	<p>5.1.2.1. Aproximación a la realidad A fin de ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.</p> <p>La búsqueda de la aproximación a la realidad es imperativa aunque se encuentren dificultades para lograrlo. La identificación de las transacciones y otros hechos que el sistema contable debe medir y un número importante de acontecimientos y circunstancias, como el reconocimiento del devengamiento de los recursos tributarios; la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos sociales, generan incertidumbre sobre hechos futuros, lo que obliga a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • el grado de probabilidad de que, como

<p>costo de satisfacer reclamos por garantías posventa) involucran incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios; 2) las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar. <p>Al practicar las estimaciones recién referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos, ganancias o ingresos se midan en exceso, o que los pasivos, pérdidas o gastos se midan en defecto, pero tampoco lo es la aplicación de criterios contables que conduzcan a la medición en defecto de activos, ganancias o ingresos o a la medición en exceso de pasivos o gastos. Para que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de esencialidad, neutralidad e integridad</p>	<p>consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;</p> <ul style="list-style-type: none"> • las mediciones contables a asignar esos bienes o servicios a recibir o entregar. Al practicar las estimaciones referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia, pero sin caer en un criterio meramente conservador. <p>A fin de que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de esencialidad, neutralidad e integridad.</p>
<p>3.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma) Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica. Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes</p>	<p>5.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma) Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica. Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.</p>
<p>3.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos) Para que la información contable se aproxime a la realidad, no debe estar sesgada, deformada para favorecer al ente emisor o para influir la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.</p>	<p>5.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos) La información contable no debe estar sesgada ni deformada para favorecer al ente emisor o para influir en la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información parcial, influyen en la toma de una decisión o de la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado. Quienes elaboren los estados contables, deben actuar con objetividad a fin de que los mismos sean</p>

<p>Para que los estados contables sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad. Se considera que una medición de un fenómeno es objetiva cuando varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí.</p> <p>El objetivo de lograr mediciones contables objetivas, no ha podido ser alcanzado en relación con ciertos hechos. En consecuencia, los estados contables no brindan informaciones cuantitativas sobre algunos activos y pasivos, como por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ciertos intangibles (inseparables del negocio) que algunas empresas generan (como el valor llave y sus componentes); b) las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos y altamente probables, cuando su importe se desconoce y no existen bases confiables para su determinación. 	<p>neutrales. Se considera que la medición de un fenómeno es objetiva cuando varios procesadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables arriban a medidas que difieren poco o nada entre si y tienen un mínimo grado de dispersión. La información sobre determinados hechos puede requerir de estimaciones cuya objetividad será mayor informando sobre los criterios utilizados y las circunstancias consideradas para su elaboración.</p>
<p>3.1.2.1.3. Integridad La información contenida en los estados contables debe ser completa. La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.</p>	<p>5.1.2.1.3. Integridad La información contenida en los estados contables debe ser completa y sin compensación entre débitos y créditos. La omisión de información significativa puede convertirla en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.</p>
<p>3.1.2.2. Verificabilidad Para que la información contable sea confiable, su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.</p>	<p>5.1.2.2. Verificabilidad Para que la información contable sea confiable, debe ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.</p>
	<p>5.1.3. Disponibilidad y accesibilidad La información debe ser publicada y estar disponible para todos los usuarios definidos y ser de fácil acceso, de manera que incremente la transparencia en las cuentas públicas permitiendo, entre otros, el control ciudadano.</p>
<p>3.1.3. Sistemática La información contable suministrada debe estar orgánicamente ordenada, con base en las reglas contenidas en las normas contables profesionales</p>	<p>5.1.4. Sistemática La información contable suministrada debe estar ordenada orgánicamente y basada en las reglas contenidas en las normas contables vigentes.</p>
<p>3.1.4. Comparabilidad La información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con otras informaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) del mismo ente a la misma fecha o periodo; b) del mismo ente a otras fechas o periodos; 	<p>5.1.5. Comparabilidad La información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con informaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) del mismo ente a la misma fecha o periodo; b) del mismo ente a otras fechas o periodos; c) de otros entes. <p>Para que la información incluida por un ente en un conjunto de estados contables sea comparable entre</p>

<p>c) de otros entes. Para que los datos informados por un ente en un juego de estados contables sean comparables entre sí se requiere:</p> <ol style="list-style-type: none"> que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida, en los términos de la sección 6.1 (unidad de medida); que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes (por ejemplo: que el criterio de medición contable de las existencias de bienes para la venta se utilice también para determinar el costo de las mercaderías vendidas); (corresponde al inc. e de la RTSP1) que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o periodo, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases. (corresponde al inc.d de la RTSP1) <p>La máxima comparabilidad entre los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables del mismo emisor se lograría si:</p> <ol style="list-style-type: none"> se mantuviese la utilización de las mismas reglas (uniformidad o consecuencia); los períodos comparados fuesen de igual duración; dichos periodos no estuvieran afectados por las consecuencias de operaciones estacionales; y no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación de nuevos negocios, la discontinuación de una actividad o una línea de producción o la ocurrencia de un siniestro que haya afectado las operaciones. <p>Sin embargo, las tres últimas condiciones podrían no alcanzarse por razones fácticas y la primera debe dejarse de lado cuando se ponen en vigencia nuevas normas contables profesionales. En todos estos casos, los estados contables deberían contener información que atenúe los defectos de comparabilidad referidos.</p> <p>Al comparar estados contables de diversos entes se debe prestar atención a las normas contables aplicadas por cada uno de ellos, ya que la comparabilidad se vería dificultada si ellas difiriesen.</p>	<p>si se requiere que:</p> <ol style="list-style-type: none"> todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida, en los términos de la Sección 9.1. (Unidad de medida); se utilicen planes de cuentas integrales y homogéneos que incluyan los clasificadores presupuestarios, con la desagregación necesaria para que resulte factible dicha comparación; los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes; cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o periodo, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases, respetando el principio de ejercicio cerrado. <p>La máxima comparabilidad entre datos contenidos en sucesivos conjuntos de estados contables del mismo emisor se lograra así:</p> <ol style="list-style-type: none"> se mantiene la utilización de los mismos criterios; los periodos comparados son de igual duración; dichos periodos no resultan afectados por operaciones estacionales y/o extraordinarias no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación o supresión de servicios, tributos u otros. Cuando los estados contables no reúnan las condiciones antes mencionadas, al efecto de su comparación deberán reflejar las causas y su impacto. <p>Al comparar estados contables de entes de distintas Administraciones Publicas se deberán tener en cuenta las normas contables aplicadas en cada uno de ellos, por cuando la comparabilidad se vería dificultada si las mismas difiriesen.</p>
<p>3.1.5. Claridad (comprensibilidad) La información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso, que evite las</p>	<p>5.1.6. Claridad (comprensibilidad) La información debe prepararse utilizando un</p>

<p>ambigüedades, y que sea inteligible y fácil de comprender por los usuarios que estén dispuestos a estudiarla diligentemente y que tengan un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la terminología propia de los estados contables</p> <p>Los estados contables no deben excluir información pertinente a las necesidades de sus usuarios tipo por el mero hecho de que su complejidad la haga de difícil comprensión para alguno o algunos de ellos.</p>	<p>lenguaje preciso que evite las ambigüedades, y que sea inteligible y de fácil comprensión para los usuarios. A este efecto, de debe presumir que los usuarios tienen un conocimiento razonable de actividades del ente y de la terminología propia de los estados contables.</p> <p>Los estado contables no deben excluir información pertinente a las necesidades de sus usuarios porque su complejidad la torne de difícil comprensión.</p>
<p>3.2. Restricciones que condicionan el logro de los requisitos</p> <p>3.2.1. Oportunidad</p> <p>La información debe suministrarse en tiempo conveniente para los usuarios, de modo tal que tenga la posibilidad de influir en la toma de decisiones. Un retraso indebido en la presentación de la información puede hacerle perder su pertinencia.</p> <p>Es necesario balancear los beneficios relativos de la presentación oportuna y de la confiabilidad de la información contable. Hay casos en que, para que no pierda su utilidad, la información sobre una transacción o hecho debe ser presentada antes de que todos los aspectos relacionados sean conocidos, lo que deteriora su confiabilidad. Si, en el mismo caso, la presentación se demorase hasta que todos esos aspectos se conociesen, la información suministrada sería altamente confiable, pero de poca utilidad para los usuarios que hubiesen tenido que tomar decisiones en el intervalo. Para la búsqueda del equilibrio entre relevancia y confiabilidad, debería considerarse cómo se satisfacen mejor las necesidades de toma de económicas por parte de los usuarios tipo.</p>	<p>5.2. Restricciones que condicionan el logro de los requisitos.</p> <p>5.2.1. Oportunidad.</p> <p>La información debe suministrarse en tiempo conveniente para los usuarios, de modo tal que permita ser utilizada en la toma de decisiones. Un retraso indebido en la presentación de la misma puede hacerle perder su pertenencia perder su pertinencia. Es necesario equilibrar los beneficios derivados de la presentación oportuna y de la confiabilidad de la información contable.</p>
<p>3.2.2. Equilibrio entre costos y beneficios</p> <p>Desde un punto de vista social, los beneficios derivados de la disponibilidad de información deberían exceder a los costos de proporcionarla. La aplicación concreta de una prueba de costo-beneficio a cada caso particular no es sencilla porque los costos de preparar estados contables no recaen sobre los usuarios tipo definidos en este marco (excepto los propietarios del ente).Las normas contables profesionales no podrán dejar de aplicarse por razones de costo, pero éstas podrán ser consideradas cuando dichas normas acepten que, por dicha razón, se apliquen determinados procedimientos alternativos. En tales casos, son los emisores de los estados</p>	<p>5.2.2. Equilibrio</p> <p>5.2.2.1. Entre costos y beneficios</p> <p>La administración de fondos públicos, en el marco del principio republicano de publicidad de los actos de gobierno, exige que la información deba producirse y publicarse independientemente de la relación costo-beneficio debiéndose tener presente el mejor invertir de dichos fondos.</p>

<p>contables quienes deben demostrar que dichas razones de costo efectivamente existen.</p>	
<p>.</p>	<p>5.2.2.2. Entre relevancia y confiabilidad. Para la búsqueda del equilibrio entre relevancia y confiabilidad, deberá considerarse la manera en que mejor se satisfagan las necesidades de todos los usuarios de la información.</p>
<p>4. Elementos de los estados contables Este capítulo se refiere, en forma sintética, a los elementos que la contabilidad debe considerar para poder brindar información sobre estos aspectos de los entes emisores de estados contables: a) su situación patrimonial a la fecha de dichos estados; b) la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso; (corresponde al c) de la RTSP1) Un elemento puede incluir a otros de menor nivel. Por ejemplo, el activo incluye al conjunto de las cuentas a cobrar y éste a cada una de ellas. Las definiciones presentadas en este capítulo no se refieren a las condiciones que deben cumplirse para que los elementos caracterizados sean reconocidos en los estados contables. Esta cuestión se trata en el capítulo 5 (Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables). Por otra parte, los estados contables deben incluir la información sobre los elementos descriptos que sea necesaria para una adecuada interpretación de los mismos</p>	<p>6.Elementos de los estados contables Los elementos que debe considerar la contabilidad para brindar información de los entes emisores de los estados contables son: a) la situación patrimonial a la fecha de dichos estados; b) el resultado económico y financiero del periodo; c) la evolución de su patrimonio durante el periodo, incluyendo un resumen de las causas de resultado producido en ese lapso; d) la evolución de su situación financiera por el mismo periodo, expuesta de modo que permita conocer los resultados de las actividades presupuestarias o no presupuestarias que hubiesen tenido lugar; e) la evolución de las autorizaciones de gastos y provisiones de recursos presupuestarios y de la ejecución en todas sus etapas; y f) la información inherente a los costos del sector, en sus distintos niveles.</p>
	<p>7. Estados contables Se consideran estados contables básicos a los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estado de Situación Patrimonial; • Estado de Resultados; • Estado de evolución de Patrimonio Neto; • Estado de flujo de Efectivo; • Estado de ejecución Presupuestaria; • Cuadro de Conciliación; • Estado de Situación del Tesoro; y • Estado de Evolución del pasivo. <p>Las notas a los estados contables son integrantes de los mismos e incluirán la información necesaria para su adecuada interpretación.</p>
<p>4.1. Situación patrimonial Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son: a) los activos; b) los pasivos; c) el patrimonio neto;</p>	<p>7.1. Estado de Situación Patrimonial Tiene por finalidad exponer los bienes y derechos con que cuenta la Administración Pública para hacer frente a los servicios que brindara a la comunidad, y sus obligaciones. Los elementos relacionados directamente con la</p>

<p>d) las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios, de las empresas controladas en el caso de estados contables consolidados.</p> <p>4.1.1. Activos</p> <p>Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).</p> <p>Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) canjearlo por efectivo o por otro activo;b) utilizarlo para cancelar una obligación; oc) distribuirlo a los propietarios del ente. <p>Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.</p> <p>En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por si o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.</p> <p>La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) su conversión directa en efectivo;b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;c) su canje por otro activo;d) su utilización para la cancelación de una obligación;e) su distribución a los propietarios. <p>Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.</p> <p>El carácter de activo no depende ni de su</p>	<p>situación patrimonial son:</p> <ul style="list-style-type: none">a) el activo;b) el pasivo; yc) el patrimonio neto. <p>7.1.1. Activo</p> <p>Conjunto de bienes del dominio público y del dominio privado, derechos y pertenencias, tangibles e intangibles, de propiedad del ente, como así también aquellos en que este tenga su disposición, como consecuencia de hechos ya ocurridos, de los que puedan derivar un potencial de servicio y/o beneficios económicos (tiene valor), con la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa.</p> <p>Se considera que un activo tiene valor para un ente cuando posee aptitud para satisfacer necesidades públicas o para generar y/o representar, por si o en combinación con otros bienes, un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo.</p> <p>La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, pudiendo ser directa o indirecta.</p> <p>Un activo tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) canjeando por efectivo o por otro activo;b) utilizarlo para cancelar una obligación; oc) consumirlo para satisfacer las necesidades de la comunidad. <p>Un activo tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en la prestación de servicios o en alguna actividad generadora de ingresos que sirvan para satisfacer las necesidades de la comunidad.</p> <p>Las transacciones que se esperan ocurran en el futuro no constituyen, por sí mismas, activos.</p>
--	---

<p>tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.</p> <p>4.1.2. Pasivos Un ente tiene un pasivo cuando:</p> <ul style="list-style-type: none">a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra;b) la cancelación de la obligación:<ul style="list-style-type: none">1. es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;2. deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor <p>Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios. La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización. La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí, al nacimiento de un pasivo.</p> <p>Generalmente, la cancelación total o parcial de un pasivo se produce mediante:</p> <ul style="list-style-type: none">a) la entrega de efectivo u otro activo;b) la prestación de un servicio;c) el reemplazo de la obligación por otro pasivo;d) la conversión de la deuda en capital. <p>Un pasivo puede también quedar cancelado debido a la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.</p> <p>En ciertos casos, los propietarios del ente pueden revestir también la calidad de acreedores. Así ocurre cuando:</p> <ul style="list-style-type: none">a) le han vendido bienes o servicios al ente;b) le han hecho un préstamo; o <p>tienen derecho a recibir el producido de una distribución de ganancias</p>	<p>7.1.2. Pasivo Son las obligaciones asumidas por la Administración Pública, derivadas de hechos pasados, producto de la actividad de la misma, a favor de terceros y contingencias de alto grado de probabilidad de ocurrencia, independiente del momento de su formalización. Su cancelación representa una salida de activo o una prestación de servicio.</p> <p>La cancelación total o parcial de una obligación se produce mediante:</p> <ul style="list-style-type: none">a) la entrega de efectivo u otro activo;b) la prestación de un servicio;c) el reemplazo de una obligación por otra;d) la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor; y/oe) la conversión de la deuda en capital o patrimonio.
--	---

<p>que ya ha sido declarada</p>	<p>7.1.2.1. Clasificación Los pasivos se deben clasificar, de acuerdo a su exigibilidad, en: a) Pasivos a corto plazo. Son las obligaciones ya vencidas y las que tienen vencimiento dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo, con o sin orden de pago. b) Pasivos a largo plazo Son las obligaciones con vencimiento superior a los doce meses posteriores al cierre del periodo, incluyendo la deuda consolidada, que surge de los contratos de préstamos, conversión, reestructuración, y/0 renegociación de obligaciones anteriores.</p>
<p>4.1.3. El patrimonio neto y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas El patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados. En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, es: Patrimonio neto = Activo - Pasivo Cuando se presenta información consolidada de una sociedad controlante y sus sociedades controladas, y parte del capital de éstas está en manos de otros accionistas, las participaciones de éstos sobre el patrimonio de dichas subsidiarias: a) no integran el pasivo del grupo económico en tanto éste no haya asumido la obligación de entregar recursos o prestar servicios a los accionistas no controlantes (por ejemplo, con motivo de la aprobación de dividendos o de la disolución de la controlada); b) no forman parte del patrimonio de la controlante porque no representan derechos de los accionistas de ésta. En tales casos, es: Patrimonio neto = Activo - Pasivo - Participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas Por su origen, el patrimonio puede desagregarse así: Patrimonio neto = Aportes + Resultados acumulados Excepción: puede haber entes sin fines de lucro que no tengan aportes. En este documento se considera aportes al conjunto de los aportes de los pro-</p>	<p>7.1.3 Patrimonio Neto El patrimonio neto de un ente resulta del conjunto de bienes, derechos y obligaciones reconocidos al momento de su origen-patrimonio institucional inicial-, más/menos sus modificaciones y de la acumulación de resultados En los estados contables que presentan situación individual de un ente , el patrimonio neto puede caracterizarse: Por su naturaleza: <ul style="list-style-type: none"> • Patrimonio Neto= Activo – Pasivo. Por su origen: <ul style="list-style-type: none"> • Patrimonio neto= Patrimonio institucional, en los términos del ítem 7.3.1. (Patrimonio Institucional) + Resultados acumulados. </p>

<p>pietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futuras suscripciones de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados.</p> <p>Esto implica la adopción del criterio de que el capital a mantener es el financiero y no el que define un determinado nivel de actividad (habitualmente denominado capital físico).</p>	
	<p>7.2. Estado de Resultados</p> <p>Tiene por finalidad exponer el resultado de la gestión de la Administración Pública.</p> <p>Todos los recursos y gastos, en su concepto amplio, ocurridos en un periodo, deben ser reconocidos e incluidos en la determinación del resultado. Para determinar el resultado se considerara la totalidad de los recursos y gastos, tengan o no rigen presupuestario. Desde el punto de vista patrimonial el excedente se denomina ahorro, o desahorro cuando sucede lo contrario.</p>
<p>4.2. Evolución patrimonial</p> <p>A lo largo de un periodo, la cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) transacciones con los propietarios (o sus equivalentes, en los entes sin fines de lucro);b) el resultado de un período, que es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de:<ul style="list-style-type: none">1) flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas;2) los impuestos que gravan las ganancias finales;3) en los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes (si los hubiere) sobre los resultados de las entidades controladas. <p>El resultado del periodo se denomina ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio y pérdida o déficit en el caso</p>	<p>7.3. Estado de Evolución del Patrimonio Neto</p> <p>Tiene por finalidad exponer el patrimonio neto al inicio del periodo, el patrimonio neto al cierre del mismo y la manifestación de las causas de las variaciones.</p> <p>A lo largo de un periodo, la cuantía del patrimonio neto de un ente varia como consecuencia de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) las transacciones presupuestarias;b) las transacciones no presupuestarias; yc) los cambios al patrimonio institucional. <p>También debe exponerse las transacciones y los hechos que no alteren la cuantía del patrimonio neto.</p> <p>Se expondrán por separado el patrimonio institucional de los resultados acumulados.</p>

<p>contrario. Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio neto (variaciones patrimoniales cualitativas).</p>	<p>7.3.1. Patrimonio Institucional 7.3.1.1. Patrimonio institucional inicial Es la diferencia entre activo y pasivo al momento de su primer registro. 7.3.1.2. Modificaciones al patrimonio institucional Son las modificaciones producidas al patrimonio institucional inicial hasta la actualidad. 7.3.1.3. Patrimonio Institucional actual Es la suma de los puntos anteriores. Coincide con la diferencia entre activo y pasivo al cierre del periodo, deducidos los resultados acumulados. 7.3.2. Resultados acumulados Comprende la suma de los resultados acumulados de los ejercicios anteriores y del ejercicio. Los resultados acumulados de ejercicios anteriores son la sumatoria de los resultados de ejercicios anteriores, presupuestarios y no presupuestarios, no asignados, debiendo exponerse los ajustes en forma desagregada, incluyendo los generados por cambios en los criterios de valuación.</p>
	<p>7.4. Estado de Flujo de Efectivo Tiene por finalidad informar la totalidad de saldos de efectivo y equivalentes de efectivo al inicio y al cierre del periodo y los flujos presupuestarios o no presupuestarios que ocasionaron las variaciones. Se utilizara el método directo de explicación de las causas de variación de efectivo y equivalente de efectivo que contemple la información de entradas y salidas de efectivo y equivalentes y equivalentes de efectivo por sus importes brutos.</p>
	<p>7.5. Estado de Ejecución Presupuestaria Tiene por finalidad exponer el mandato conferido al administrador y la medición de su cumplimiento. Para ello, presenta el desarrollo de los procesos de utilización de las autorizaciones para gastar y de la recaudación de los recursos y permite analizar posibles desvíos. Los elementos relacionados directamente con la ejecución presupuestaria son:</p> <ul style="list-style-type: none">a) las estimaciones de los recursos;b) las autorizaciones para gastar;c) las etapas de la ejecución presupuestaria de gastos;d) el resultado de la ejecución presupuestaria de gastos;e) las etapas de la ejecución presupuestaria de recursos;

	<p>f) el resultado de la ejecución presupuestaria de recursos, y g) el resultado presupuestario del ejercicio.</p> <p>7.5.1. Estimaciones de recursos Las estimaciones de los recursos son las previsiones del producido de la aplicación de las normas tributarias vigentes para el periodo, de la prestación de servicios, de la venta de bienes, del uso de crédito autorizado, de otras fuentes financieras y de otros posibles recursos. El cálculo de los recursos resultante se registrara en el sistema contable. Cuando tales estimaciones sufran modificaciones en el transcurso del ejercicio es necesario que las mismas se reflejen explícitamente en este estado.</p> <p>7.5.2. Autorización para gastar Las autorizaciones para gastar, denominadas también créditos presupuestarios, constituyen la cuantificación monetaria del plan de gobierno del periodo, aprobado por los órganos volitivos de las administraciones públicas; razón por la cual se convierten en mandato y limite, registrándose en el sistema contable. Cuando las autorizaciones para gastar sufran modificaciones en el transcurso del ejercicio es necesario que las mismas se reflejen explícitamente en este estado.</p> <p>7.5.3. Etapas de la ejecución presupuestaria de gastos Las etapas en la ejecución del gasto son: a) el compromiso b) el devengado; c) el mandado a pagar; y d) el pago. La explicación de las etapas posibilita relacionar este estado de ejecución presupuestaria que es de flujo, con el estado de situación patrimonial que es de acumulación.</p> <p>a) El compromiso El compromiso es un acto de administración interna, es la consecuencia de una decisión tomada por una autoridad administrativa, que solo produce efecto dentro de la órbita de la administración. No afecta derechos ni crea obligaciones con personas o entes ajenos a la misma.</p> <p>b) El devengado El devengado de los gastos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, producida por transacciones con incidencia económica y</p>
--	--

	<p>financiera, independientemente del momento en que se produzca el egreso de fondos.</p> <p>c) El mandado a pagar El mandado a pagar es el acto de autoridad competente por el cual se dispone la cancelación de una deuda determinada, por la suma cierta que surge de la liquidación correspondiente, la que se materializa con la emisión de la orden de pago, libramiento de pago u otros documentos similares.</p> <p>d) El pago El pago consiste en poner a disposición de un acreedor determinado una suma de dinero, extinguiéndose en dicho acto la obligación.</p> <p>7.5.4. Ejecución presupuestaria de gastos Es el efecto de relacionar las autorizaciones para gastar con algunas de las etapas de la ejecución; su valor absoluto o relativo es un indicador que contribuye al análisis y la evaluación de la gestión.</p> <p>7.5.5. Etapas de la ejecución presupuestaria de recursos Las etapas de la ejecución presupuestaria de recursos son:</p> <ul style="list-style-type: none">a) El devengado; yb) El percibido. <p>La diferenciación de las etapas de los recursos posibilita la vinculación integral de este estado de ejecución presupuestaria, que es de flujo, con el estado de situación patrimonial, que es de acumulación.</p> <p>a) El devengado El devengado de los recursos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, originada en el ejercicio de su poder de imposición o en transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en que se produzca el ingreso de fondos, dando origen a un crédito.</p> <p>b) El percibido El percibido de los recursos es el momento en que la suma percibida queda a disposición del tesoro, mediante el pago directo del deudor o, indirectamente, por transferencia de agentes recaudadores.</p> <p>7.5.6. Ejecución presupuestaria de recursos Es el efecto de relacionar las precisiones de recursos con algunos de los momentos de la ejecución; su valor absoluto o relativo es un indicador que contribuye al análisis y evaluación de la gestión.</p>
--	--

	<p>7.5.7. El resultado presupuestario. El resultado presupuestario del ejercicio se denomina superávit cuando los recursos son superiores a los gastos, entendidos los mismos en un concepto amplio; denominándose déficit en caso contrario.</p>
	<p>7.6. Cuadro de Conciliación Compara el resultado patrimonial y el presupuestario; explicitando las posibles diferencias.</p>
	<p>7.7. Estado de Situación del tesoro Tiene por finalidad exponer, en un momento dado las obligaciones que soporta el tesoro y los recursos con que cuenta a esa fecha para afrontarlos. Es un estado patrimonial parcial en el cual se exponen las obligaciones de corto plazo que tiene la Administración Pública por plazos de vencimiento y los recursos con que cuenta, a esa fecha para afrontarlas.</p>
	<p>7.8. Estado de Evolución del pasivo Tiene por finalidad informar el pasivo al inicio y cierre del periodo y los movimientos producidos durante el mismo. Expone todas las obligaciones contraídas por la Administración Pública, agrupadas según el tipo de obligación, exigibilidad, naturaleza, tipo de moneda y ente acreedor. Los movimientos del periodo deberán exponer las causas que dan origen a los incrementos y disminuciones, sin compensaciones entre sí, con indicación de las autorizaciones legislativas. Los mismos comprenden entre otros, los originados en transacciones, diferencias de valuación, emisión y renegociación de deuda, canje de deuda y títulos.</p> <p>7.9. Notas a los estados Contables Tienen por finalidad brindar información complementaria y/o aclaratoria relevante para facilitar la comprensión de los estados contables por parte de los usuarios. Las notas se deben realizar en forma sistemática y como mínimo abarcar los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Bases de presentación de los estados contables;• Políticas contables específicas;• Información exigida por las normas contables;• Información adicional considerada necesaria para la evaluación de la gestión incluyendo, entre otros, aspectos referidos a:<ul style="list-style-type: none">▪ Pasivos contingentes; avales y garantías otorgadas, contratos no reconocidos, compromisos presupuestarios no devengados y otros no

	<p>incluidos en el estado de situación patrimonial;</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Restricciones al dominio;▪ Financiamiento obtenido y no utilizado;▪ Rendiciones de cuentas no presentadas y/o presentadas sin aprobar. <p>Las notas pueden estar acompañadas por anexos y cuadros.</p>
<p>4.2.1. Transacciones con los propietarios o sus equivalentes</p> <p>Las transacciones con los propietarios o sus equivalentes incluyen los aportes y los retiros que ellos efectúan en su carácter de tales.</p> <p>Comprometer un aporte de capital a un ente conlleva la obligación de entregarle recursos (efectivo u otros bienes), de prestarle servicios, de hacerse cargo de algunas de sus deudas o de condonarle un crédito previamente acordado.</p> <p>Los retiros implican la obligación del ente de entregar recursos a los propietarios, de prestarles servicios, de asumir una obligación por su cuenta o de condonarles un crédito previamente acordado.</p> <p>Las transacciones en las que un propietario no actúa en carácter de tal no implican aportes o retiros. Por ejemplo: si un accionista se compromete a entregar mercaderías que luego cobrará, no hay un aporte de capital sino una transacción comercial.</p> <p>4.2.2. Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas</p> <p>Son ingresos los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente. Los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducida de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.</p> <p>Son gastos las disminuciones del patrimonio neto relacionadas con los ingresos.</p> <p>Son ganancias los aumentos del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias o accesorias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de ingresos o de aportes de los propietarios.</p> <p>Son pérdidas las disminuciones del patrimonio neto que se originan en opera-</p>	

ciones secundarias o accesorias, o en otras transacciones, hechos () circunstancias que afectan al ente, "salvo las que resultan de gastos o de distribuciones a los propietarios. Mientras que los ingresos tienen gastos:

- a) las ganancias no los tienen (pero pueden tener impuestos que las graven);
- b) las pérdidas no están acompañadas por ingresos (pero pueden reducir las obligaciones impositivas).

4.2.3. Impuestos sobre las ganancias

Estos impuestos afectan resultados netos, de modo que dependen de los flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas

4.2.4. Participaciones de accionistas no controlantes en los resultados de las empresas controladas

Estas participaciones, correspondientes a los estados consolidados, dependen de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de las empresas controladas y de los impuestos que graven sus resultados.

4.2.5. Variaciones patrimoniales puramente cualitativas

Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio. Entre ellas pueden citarse:

- a) el canje de un activo por otro de valor equivalente;
- b) la sustitución de un pasivo por otro equivalente;
- c) la incorporación de un activo asumiendo un pasivo equivalente;
- d) la cancelación de un pasivo entregando un activo de valor equivalente;
- e) las transacciones con accionistas no controlantes de entidades controladas que actúen como tales, efectuadas a través de dichas entidades (por ejemplo: la declaración de un dividendo);
- f) ciertos cambios en la representación formal del patrimonio, como los ocasionados por:
 - 1) emisiones de acciones (o cuotas para que el capital (ya integrado) quede representado por un mayor número de ellas;
 - 2) capitalizaciones de ganancias, ajustes de capital o aportes no capitalizados;
 - 3) absorciones de pérdidas mediante reducciones del capital;
 - 4) reservas de ganancias por razones legales o contractuales o por mera voluntad de los propietarios;
 - 5) desafectaciones de reservas de ganancias.

<p>4.3Evolución financiera 4.3.1. Recursos financieros</p> <p>Según se expuso en el capítulo 2 (Objetivo de los estados contables), los estados contables deben informar sobre la evolución financiera del ente. Para hacerla, es necesario seleccionar algún concepto de recursos financieros que pueda ser empleado como base para la preparación de esa información.</p> <p>Al respecto, debe tenerse en cuenta que:</p> <ul style="list-style-type: none">a)según lo expuesto en el capítulo 2, uno de los objetivos de los estados contables es permitir que los usuarios evalúen la capacidad del ente emisor para pagar sus deudas y, en su caso, distribuir ganancias;b)la mayoría de los pagos de deudas y distribuciones de ganancias se hacen en efectivo;c)las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor también pueden considerarse recursos financieros. <p>En consecuencia, el concepto de recursos financieros a ser utilizado como base para la preparación de las informaciones contables referidas a la evolución financiera debería integrarse con:</p> <ul style="list-style-type: none">a) el efectivo;b)los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor. <p>4.3.2. Orígenes y aplicaciones</p> <p>Las variaciones del efectivo y sus equivalentes constituyen orígenes cuando incrementan su importe y aplicaciones en el caso contrario.</p>	
<p>5. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables</p> <p>En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en el capítulo 4 (Elementos de los estados contables) y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la sección 3.1.2 (Confiabilidad [credibilidad]). El reconocimiento contable de un elemento debe efectuarse cuando se cumplan todas las condiciones indicadas.</p>	<p>8. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables</p> <p>En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en la Sección 6. (Elementos de los estados contables) y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la sección 5.1.2 (Confiabilidad-credibilidad).</p>

<p>Los activos y pasivos que dejen de cumplir con [as definiciones antes referidas serán excluidos de los estados contables. El hecho de que un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en [os estados contables. La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basa en [os atributos que se enuncian en el capítulo 6 (Modelo contable).</p>	<p>Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas no serán considerados en los estados contables. Cuando un elemento significativo no se re Conozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en nota a los estados contables La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basa en los atributos que se enuncian en la Sección 9. (Modelo contable).</p>
<p>6. Modelo contable El modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables está determinado por:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Unidad de medida; 2. Criterios de medición contable; 3. Capital a mantener (para que exista ganancia) 	<p>9. Modelo Contable El modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables está determinado por:</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Unidad de medida; 5. Criterios de medición contable; 6. Patrimonio a mantener; 7. Gestión continua; 8. Momento y reconocimiento de las transacciones; y 9. Partida doble.
<p>6.1. Unidad de Medida Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. En un contexto de estabilidad monetaria, como moneda homogénea se utilizara la moneda nominal.</p>	<p>9.1. Unidad de medida Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, salvo el estado de ejecución presupuestaria. El concepto de moneda homogénea es el que definen las normas contables profesionales.</p>
<p>6.2. Criterios de medición Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en los siguientes atributos:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) de los activos: <ol style="list-style-type: none"> 1) Costo histórico; 2) Costo de reposición; 3) Valor neto de realización; 4) El importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual); 5) El porcentaje de participación sobre las mediciones contables de 	<p>9.2. Criterios de medición contable Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para ser reconocidos en los estados contables, pueden basarse en los siguientes atributos:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Para los activos: <ul style="list-style-type: none"> • Costo histórico; • Costo de reposición; • Valor neto de realización; • Valor actual del flujo futuro neto de fondos;

<p>bienes o del patrimonio; b)de los pasivos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Su importe original; 2) Costo de cancelación; 3) El importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar (valor actual); 4) El porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos. <p>Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) y teniendo en cuenta:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) El destino más probable de los activos; y b) La intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos. 	<p>b) Para los pasivos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 5) Su importe original; 6) Costo de cancelación; o 7) Valor actual del flujo de futuros fondos a desembolsar. <p>Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la Sección5. (Requisitos de la información contenida en los estados contables) y teniendo en cuenta;</p> <ol style="list-style-type: none"> a) El destino más probable de los activos; y b) La intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.
<p>6.3 Capital a mantener De acuerdo con lo indicado en la Sección 4.1.3. (El patrimonio y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas) , se considera capital a mantener al financiero (el invertido en moneda)</p>	<p>9.3 Patrimonio a mantener El patrimonio a mantener es el financiero.</p>
	<p>9.4. Gestión continua Una de las características de la Administración Pública es su peculiaridad, receptada en el modelo contable contemplado en el presente marco. En los raros casos en que no se contemple la continuidad de la gestión, deberá reflejarse esa circunstancia y exponerse los criterios utilizados para la preparación de los estados contables.</p>
	<p>9.5 Momento del reconocimiento de las transacciones Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en el periodo en que ocurren cuando se devengan, con independencia del momento en el cual se produzcan los ingresos y egresos de fondos relacionados.</p>
	<p>9.6. Partida doble La aplicación del método de partida doble alcanza a la registración de todas las transacciones de la Administración pública.</p>
<p>7. Desviaciones aceptables y significación Son admisibles las desviaciones a lo prescripto por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en</p>	<p>10. Desviaciones aceptables y significación Son admisibles las desviaciones a lo prescripto por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en los estados contables.</p>

<p>los estados contables. Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios. Esto significa que sólo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios de los estados contables a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomarían si la información contable hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables profesionales.</p> <p>Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:</p> <ul style="list-style-type: none">a) la omisión injustificada de elementos de los estados contables o de otras informaciones requeridas por las normas contables profesionales;b) la aplicación de criterios de medición contable distintos a los requeridos por las normas contables profesionales; <p>la comisión de errores en la aplicación de los criterios previstos por las normas contables profesionales</p>	<p>Se considera que el efecto de la desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en las decisiones que pudiesen tomar algunos de los usuarios de los estados contables. Esto significa que solo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomarían si la información contenida en los estados hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables profesionales.</p> <p>Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:</p> <ul style="list-style-type: none">a) La omisión injustificada de elementos de los estados contables o de otras informaciones requeridas por las normas contables profesionales;b) La aplicación de criterios de medición contables distintos a los requeridos por las normas contables profesionales; yc) La comisión de errores en la aplicación de los criterios previstos por las normas contables profesionales.
--	--

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General:

- ❖ Constitución Nacional Argentina.
- ❖ Ley N° 20.744, Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control.

b) Especial:

- ❖ Ley N° 20.744, Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control.
- ❖ Anexo a la Circular 30/94, CGN.
- ❖ Recomendación Técnica del Sector Público N°1, FAPCE (Paraná, 2008).
- ❖ LAS HERAS, José María, Administración financiera Gubernamental, (Buenos Aires, 2000).
- ❖ LAS HERAS, José María, Estado Eficiente, (Buenos Aires, 2004).
- ❖ SCHIVNDT, Enrique, Manual del Contador Municipal, (Buenos Aires, 2004).
- ❖ ATCHABAHIAN, Adolfo, Régimen Jurídico de la gestión del control en la Hacienda Pública, (Buenos Aires, 1999).
- ❖ ALE, Miguel Ángel, Manual de Contabilidad Gubernamental, (Buenos Aires, 2001).
- ❖ LE PERA, Alfredo, Estudio de la Administración Financiera Pública, (Buenos Aires, 2008).
- ❖ COLLAZO, Oscar J., Administración Financiera y los sistemas de control del sector Público Nacional, (Buenos Aires, 1994).

- ❖ CORTES DE TREJO, Lea Cristina, Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas. (Buenos Aires, 2008).
- ❖ LICCIARDO, Cayetano A., Cayetano A. Licciardo: pensador preclaro. Selección de sus trabajos escritos, en fructífera trayectoria al servicio de la República (Buenos Aires, 2000).

c) **Otras Publicaciones:**

- ❖ ATCHABAHIAN, Adolfo, XXIII Simposio Nacional de profesores Universitarios de Contabilidad Pública, (Catamarca, 2006).
- ❖ DROMI, EKMERKDJIAN Y RIVERA, <<Derecho Comunitario. Régimen del Mercosur>>, (Argentina, 1996).
- ❖ ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD PUBLICA, Cuadernillo de lecturas, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (Tucumán, 2007).
- ❖ BOUGHTON, James M. y BRADFORD, Jr. << Gobierno Internacional. Nuevos actores, nuevas reglas. Porque es necesario reestructurar el modelo del siglo XX, >> en Revista <<<Finanzas y Desarrollo>>, Fondo Monetario Internacional (FMI), (Diciembre 2007).
- ❖ PREMCHAND, A., <<Contabilidad Gubernamental Efectivo>> del FMI y el Instituto de Audity, (Lima, 1996).
- ❖ SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACION FINANCIERA PARA ORGANOSMOS DESCENTRALIZADOS-MODELO FUNCIONAL, Ministerio de Economía y Producción Secretaria de Hacienda.

Consultas a Bases de Información, en Internet:

- ❖ Ministerio de Economía de la Nación, [www.mecom.org.ar/finanzas/sfinan/documentos/informe deuda publica.pdf](http://www.mecom.org.ar/finanzas/sfinan/documentos/informe_deuda_publica.pdf) (01/02/2015).

- ❖ Ministerio de Economía de la Nación,
www.mecom.org.ar/finanzas/sfinan/documentos/marco_legal_d_el_sistema_de_credito_publico.pdf (01/02/2015).
- ❖ Ministerio de Economía de la Nación,
www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/cuenta/2013/tomoi/02intro.htm (01/02/2015).

ÍNDICE

	<u>Págs.</u>
Prólogo.....	1.-
 <u>CAPÍTULO I</u>	
<u>Contabilidad Pública</u>	
1.- Concepto.....	2.-
2.- Delimitación y campo.....	3.-
3.- Origen y Evolución.....	5.-
4.- Marco Legal.....	12.-
5.-Contabilidad Pública y Privada.....	16.-
 <u>CAPÍTULO II</u>	
<u>Contabilidad para la toma de decisiones</u>	
1.- Visión Sistémica.....	20.-
2.- Toma de decisiones.....	24.-
3.- Control.....	25.-
 <u>CAPÍTULO III</u>	
<u>Sistema de Contabilidad Gubernamental</u>	
1.- Concepto.....	29.-
2.- El Sistema Contable como integrador de sistemas.....	29.-
3.- Contabilidad del Tesoro.....	33.-
4.- Contabilidad de Bienes, Activo Fijo y Consumo.....	34.-
5.-. Sistema de la Deuda Pública.....	37.-

CAPÍTULO IV

Presupuesto y Contabilidad

1.-Diferencia entre presupuesto público y presupuesto privado.....	43.-
2.- Integración de Presupuesto y Contabilidad.....	45.-
3.-.Relación entre Presupuesto y Contabilidad.....	50.-

CAPÍTULO V

Registración Contable

1.-. Objetivos del Sistema Contable.....	54.-
2.- Requisitos del Sistema Integrado de Información Financiera-SIDIF....	55.-
3.-. Principios Generalmente Aceptados	57.-
4.- Momentos Contables.....	61.-
5.- Registro Contable de las Operaciones.....	71.-
6.- Recomendación Técnica Nª1 de la FAPCE.....	80.-
Índice Bibliográfico.....	106.-
Índice.....	109.-