



SISTEMA CONTABLE INTEGRADO EN EL ESTADO NO COMERCIAL URUGUAYO

NOVIEMBRE 2010

TUTORA: Cra. Martha Vidal

Gerardo González Silva

Rodrigo Pérez Tenreiro

Sebastián Domínguez Callejas

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

Agradecemos a nuestra tutora la Cra. Martha Vidal por su apoyo y dedicación en su tarea, y a todos los entrevistados que nos dedicaron parte de su valioso tiempo. Dedicamos este trabajo a nuestros familiares y amigos. En especial a nuestros padres por su constante apoyo a lo largo de nuestra carrera. Los errores que finalmente se encuentren en esta monografía son responsabilidad exclusiva de sus autores.

ÍNDICE

ABSTRACT	1
INTRODUCCIÓN. OBJETIVO DEL TRABAJO Y ALCANCE.....	2
CAPÍTULO I - SISTEMA CONTABLE INTEGRADO. CONCEPTO Y FINALIDADES.....	3
1. CONCEPTO DE CONTABILIDAD EN CUALQUIER TIPO DE ORGANIZACIÓN	3
1.1. <i>Evolución del concepto de contabilidad en cualquier tipo de organización</i>	<i>3</i>
1.2. <i>Contabilidad en organizaciones sin fines de lucro versus contabilidad en organizaciones con fines de lucro.....</i>	<i>4</i>
2. LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL CONCEPTO DE SISTEMA CONTABLE EN EL SECTOR PÚBLICO	10
2.1. <i>Evolución histórica del concepto y finalidades</i>	<i>10</i>
2.2. <i>Concepto de Sistema Contable Integrado. Características.</i>	<i>11</i>
2.2.1. Definición y finalidad del SCI	11
2.2.2. Características de la información del SCI	13
CAPÍTULO II – LA SITUACIÓN EN NUESTRO PAÍS EN MATERIA DE SCI EN EL SECTOR PÚBLICO NO COMERCIAL.....	15
1. NORMAS VIGENTES	15
1.1. <i>Normas jurídicas</i>	<i>15</i>
1.1.1. TOCAF	15
1.1.2. OTC 81	17
1.1.3. Comparativo entre el TOCAF y la OTC 81	22
1.2. <i>Normas profesionales (NICSP)</i>	<i>24</i>
1.2.1. Organismos emisores y formas en que se dictan.....	24
1.2.2. Enumeración de las NICSP clasificadas por categoría.....	26
1.2.3. Resumen del contenido de las NICSP consideradas de mayor utilidad a la fecha.....	29
1.3. <i>Aplicación en Uruguay a la fecha</i>	<i>50</i>
2. CONCEPTOS TEÓRICOS NO DEFINIDOS Estrictamente PARA EL SECTOR PÚBLICO	51
2.1. <i>Ente Contable</i>	<i>51</i>
2.1.1. Distintos enfoques según los países	51
2.1.2. Opinión de los entrevistados	60
2.2. <i>Entidad controladora y entidad controlada según NICSP 6</i>	<i>61</i>
3. PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN LA APLICACIÓN DEL SCI.....	64
3.1. <i>Distintos criterios posibles de registración contable.....</i>	<i>64</i>
3.1.1. Base Devengado versus Base Caja	64
3.1.2. Cálculo de los Ingresos Devengados.....	70
3.1.3. Opiniones de los entrevistados sobre el tema.....	72
3.2. <i>Significado de un Estado de Resultados en el ámbito estudiado</i>	<i>75</i>
3.2.1. Conceptos teóricos.....	75
3.2.2. Opiniones de los entrevistados sobre el tema.....	76
3.3. <i>Estado de Situación Patrimonial: significado del patrimonio como diferencia entre activos y pasivos</i>	<i>78</i>
3.3.1. Conceptos teóricos.....	78
3.3.2. Opinión de los entrevistados sobre el tema.....	80
3.4. <i>Relación entre la contabilidad presupuestal y la contabilidad patrimonial.....</i>	<i>81</i>
3.4.1. NICSP 24.....	81
3.4.2. Una alternativa de conciliación entre el Estado de Ejecución Presupuestal y el Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultado en nuestro país.	83
3.5. <i>Otras dificultades para la implementación de un SCI en nuestro país.....</i>	<i>85</i>
4. INFORMACIÓN Y/O EXPERIENCIA DISPONIBLE EN LA ACTUALIDAD PARA IMPLANTAR EL SCI.....	87
4.1. <i>Situación en materia de inventarios de bienes de uso</i>	<i>87</i>

4.2.	<i>Deudores y pasivos que poseen y cómo los registran.....</i>	<i>88</i>
4.3.	<i>Caso de aplicación práctica de la contabilidad patrimonial en un organismo del artículo 220: A.S.S.E.</i>	<i>90</i>
CAPÍTULO III - SISTEMAS CONTABLES EN OTROS PAISES		98
1.	ARGENTINA.....	98
1.1.	<i>Concepto de Ente Contable</i>	<i>98</i>
1.2.	<i>Sistema Contable Integrado y criterios de registraci3n</i>	<i>99</i>
2.	PARAGUAY.....	103
2.1.	<i>Concepto de Ente Contable</i>	<i>103</i>
2.2.	<i>Características del sistema contable</i>	<i>103</i>
2.3.	<i>Criterios de Registro.....</i>	<i>104</i>
3.	VENEZUELA	105
3.1.	<i>Concepto de Ente Contable</i>	<i>105</i>
3.2.	<i>Características del sistema contable</i>	<i>106</i>
3.3.	<i>Criterios de registro</i>	<i>106</i>
4.	COLOMBIA	107
4.1.	<i>Concepto de Ente Contable</i>	<i>107</i>
4.2.	<i>Características del sistema contable</i>	<i>108</i>
4.3.	<i>Criterios de registro</i>	<i>108</i>
5.	BOLIVIA.....	109
5.1.	<i>Concepto de Ente Contable</i>	<i>109</i>
5.2.	<i>Características del sistema contable</i>	<i>110</i>
5.3.	<i>Criterios de registro</i>	<i>111</i>
6.	CHILE.....	111
6.1.	<i>Concepto de Ente Contable</i>	<i>112</i>
6.2.	<i>Características del sistema contable</i>	<i>112</i>
6.3.	<i>Criterios de registro</i>	<i>112</i>
7.	NUEVA ZELANDA.....	113
7.1.	<i>Concepto de Ente Contable</i>	<i>113</i>
7.2.	<i>Características del sistema contable</i>	<i>114</i>
7.3.	<i>Criterios de registro</i>	<i>115</i>
8.	CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS DISTINTOS PAISES.....	116
CAPITULO IV- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....		117
1.	CONTABILIDAD DE ENTIDADES CON FINES DE LUCRO VERSUS SIN FINES DE LUCRO.....	117
2.	ANÁLISIS Y CONCLUSIONES EN MATERIA DE NORMAS JURÍDICAS.....	119
3.	ENTE CONTABLE EN URUGUAY.....	120
4.	ENTIDAD CONTROLADORA Y ENTIDAD CONTROLADA	122
5.	CRITERIOS DE REGISTRACIÓN.....	124
6.	ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL: SU IMPORTANCIA EN UN SCI	125
7.	ESTADO DE RESULTADOS.....	129
8.	CONCILIACIÓN ENTRE CONTABILIDAD PRESUPUESTAL Y PATRIMONIAL	130
9.	REFLEXIONES FINALES SOBRE LA IMPLANTACIÓN DEL SCI	131
BIBLIOGRAFIA.....		134
ANEXOS		136

ABSTRACT

El objetivo del presente trabajo es destacar la relevancia de implementar un Sistema Contable Integrado en el Estado no comercial uruguayo. A tales efectos se llevaron a cabo diversas entrevistas con expertos del sector privado y público de nuestro país y del exterior, se efectuó un análisis detallado de la normativa vigente en nuestro país, también se estudiaron los problemas que se plantearían en la aplicación de un SCI, como ser definir el Ente Contable y los distintos criterios posibles de registración, así como la significación de los Estados Contables a emitir por dicho sistema. Asimismo, se efectuó un resumen sobre los sistemas contables vigentes en diversos países.

Las principales conclusiones de este trabajo son las siguientes:

- existe una falsa dicotomía entre la contabilidad para las organizaciones sin fines de lucro y la contabilidad para las organizaciones con fines de lucro. La contabilidad es una sola y se pueden aplicar los mismos principios a ambas con las adaptaciones pertinentes.
- la definición de Ente Contable, debería abarcar el ámbito del Presupuesto Nacional para los organismos que forman parte del mismo en nuestro país.
- en materia de criterios de registración, lo más adecuado sería establecer para el módulo de contabilidad patrimonial del SCI un criterio de lo percibido para los ingresos no derivados de transacciones de intercambio, y el criterio del devengado para el resto de los ingresos y todos los egresos.
- todos los Estados Contables son igualmente necesarios a la hora de prever su emisión por el SCI, considerando las adaptaciones a realizar debido a las diferencias existentes entre el sector público y privado.
- del estudio de los sistemas contables vigentes en los países estudiados, queda evidenciado el rezago existente en nuestro país con respecto a este tema.

En definitiva, del trabajo de campo surge que es unánime la opinión en cuanto a la necesidad de la implantación de un SCI en el Estado no comercial uruguayo.

INTRODUCCIÓN. OBJETIVO DEL TRABAJO Y ALCANCE

La historia ha demostrado la relevancia creciente de la disciplina contable en todo tipo de organizaciones, tanto públicas como privadas. El objetivo de la presente investigación es poner de manifiesto la importancia de contar con un sistema contable integrado en el sector público no comercial del Uruguay y evaluar la viabilidad de su implementación.

Actualmente se cuenta con un sistema que no brinda información completa, siendo las principales carencias no contar con un Estado de Situación Patrimonial y como consecuencia un Estado de Resultados que refleje la variación patrimonial en un período dado.

A efectos de lograr el objetivo de este trabajo, se analizará el por qué de esta diferencia del sistema contable en el Estado no comercial con respecto al de las empresas privadas y aún al de las empresas del propio Estado.

Se verá que, a la fecha, se cuenta con la normativa jurídica que obliga a la implantación de un SCI y además se han desarrollado y se continúan desarrollando, normas profesionales internacionales a aplicar, las NICSP dictadas por la IFAC desde el año 2000. Por lo tanto, el trabajo presentará un resumen y análisis crítico de dicha normativa.

Por otro lado, se estudiarán las supuestas causas prácticas que han impedido hasta ahora la implantación del SCI en nuestro país.

Se debe efectuar una aclaración importante en cuanto al *alcance de este trabajo* y es que, aunque dentro del Estado no comercial se incluyen en nuestro país los Organismos del Presupuesto Nacional y los Gobiernos Departamentales, en esta oportunidad se desarrollará solamente el objetivo planteado para el primer grupo de organismos, o sea, Administración Central y Organismos del Art. 220 de la Constitución.

CAPÍTULO I - SISTEMA CONTABLE INTEGRADO. CONCEPTO Y FINALIDADES

1. Concepto de contabilidad en cualquier tipo de organización

1.1. Evolución del concepto de contabilidad en cualquier tipo de organización

En primer término esbozaremos las visiones de dos autores clásicos sobre la disciplina contable. Posteriormente se verá la evolución que han tenido esas visiones dado los cambios en el contexto.

El profesor *Enrique Fowler Newton* considera a la contabilidad como una técnica de procesamiento de datos cuya finalidad es conocer la composición y evolución del patrimonio del ente, los bienes de terceros en poder del mismo y ciertas contingencias.¹

Mario Biondi, por su parte, la define como una disciplina o rama del conocimiento que sirve para controlar las operaciones del ente y emitir informes con datos que sean útiles para usuarios interesados.²

Las definiciones anteriores sitúan a la contabilidad como uno de los principales subsistemas de información con los que cuenta una organización para el cumplimiento de sus objetivos.

La utilidad de la contabilidad radica en tres pilares básicos:

- ser la memoria de las transacciones y hechos económicos con impacto en el patrimonio o que puedan tenerlo en un futuro, para poder responder por la administración del mismo.
- operar como control interno o de gestión, monitoreando el alineamiento del comportamiento individual y organizativo hacia la consecución de los objetivos estratégicos y la toma de decisiones. La contabilidad es parte importante del sistema de información, y a su vez éste es crucial para un adecuado control interno de la organización.
- brindar información que reúna las características cualitativas que deben poseer los Estados Contables para ser de utilidad a terceros interesados.

La utilidad de la contabilidad anteriormente descrita ha sufrido modificaciones con el transcurso del tiempo.

¹ Enrique Fowler Newton, Contabilidad Básica 4ta Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2007

² Mario Biondi, Teoría de la Contabilidad, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1999

En este sentido, el *Cr. Alfredo Pignatta* sostiene que hasta los albores del siglo XX la finalidad de la contabilidad consistía solamente en registrar hechos históricos en el devenir del patrimonio de las empresas.

De aquí en adelante surgió un cambio en los fines perseguidos por la contabilidad pasando a focalizarse en la medición del patrimonio y sus variaciones.

Hacia 1960 se produce otra transformación de los objetivos de la contabilidad marcada por una vertiginosa evolución tecnológica por la cual tuvieron mayor relevancia los activos intangibles (datos informáticos, capital humano, marcas, patentes, know how) en comparación con los activos físicos. Estos hechos determinaron que, hasta la actualidad, el patrimonio contable de la empresa difícilmente constituya una medición precisa del valor del mismo a un momento determinado. En función de esta problemática planteada, los objetivos de los sistemas contables pasaron a ser:

- expresar la liquidez y solvencia de la empresa (situación financiera),
- determinar el resultado para brindar información sobre el desempeño de la gestión (situación económica) y
- determinar responsabilidades de los directivos o jerarcas de la organización.

1.2. Contabilidad en organizaciones sin fines de lucro versus contabilidad en organizaciones con fines de lucro

a. Definición de contabilidad en ambos tipos de organización

En ocasiones se ha planteado la existencia de dos modelos distintos de contabilidad de acuerdo a los fines perseguidos por las organizaciones, es decir, un modelo contable para las organizaciones sin fines de lucro y otro para las organizaciones con fines de lucro.

Sin embargo, los fines de la contabilidad son válidos para ambos tipos de organizaciones. En el sector público en particular, es aplicable la misma definición de contabilidad que en el sector privado, lo que cambia es el tipo de decisiones que se toman, dependiendo de los objetivos de la organización y los destinatarios de la información. Estos factores hacen que el sector público reúna características específicas, por esto se hace indispensable adaptar la definición y las prácticas de la contabilidad del sector privado al aplicarlas al sector público.

El *objetivo* principal en las organizaciones con fines de lucro es obtener una ganancia sobre el capital invertido, mientras que las organizaciones sin fines de lucro se caracterizan por tener como fin cumplir un determinado rol o función en la sociedad sin pretender la obtención de una ganancia.

En cuanto a los *destinatarios de la información*, en las organizaciones con fines de lucro, son sus propietarios, la gerencia, los inversores, los proveedores, clientes, instituciones financieras y los órganos de control del Estado. Por otro lado, los principales destinatarios de la información en las organizaciones sin fines de lucro de carácter público son tres: la ciudadanía, los cuerpos legislativos y de fiscalización, y en tercer lugar, acreedores e inversores, dentro de estos últimos son de especial relevancia los organismos internacionales de crédito.

Supongamos el caso de una empresa del sector privado que no cotiza en la bolsa de valores y no necesita financiamiento de instituciones bancarias, y por lo tanto sólo debe rendir cuentas al propietario que es el único que decide sobre el balance de la empresa, en este contexto, aunque la contabilidad no se caracterice por ser muy explicativa y transparente, mientras no se aparte de los criterios contables básicos, cumple su cometido.

En el sector público esto no es válido; se debe rendir cuentas a la ciudadanía, por lo que su contabilidad debe ser transparente, clara, aplicar criterios homogéneos y buscar que la información sea comprensible, no solo por los especialistas, sino por el conjunto de la ciudadanía. Esto permite concluir que las exigencias en materia contable deberían ser mayores en el sector público que en el sector privado.

b. Objetivos y contenido de los Estados Contables en las organizaciones con y sin fines de lucro

Otra cuestión a analizar es si los objetivos y el contenido de los EECC de empresas con fines de lucro son pasibles de ser aplicados a un Ente Público. Estos objetivos se determinan definiendo previamente quiénes son los usuarios de la información contable y con qué fines se utiliza.

Los entes públicos, organizaciones sin fines de lucro, se dividen por un lado en empresas comerciales e industriales, y por el otro, en demás entidades públicas.

Los EECC públicos deben divulgar información a una amplia gama de usuarios tanto para la toma de decisiones como para rendir cuentas. Entre los usuarios se encuentra la ciudadanía, la cual tiene derecho a que le rindan cuentas por los recursos que confía a su gobierno.

Por esta razón los gobiernos son entidades que deberían preparar Estados Contables porque:

- Manejan recursos de monto muy significativo.
- El uso de esos recursos pueden tener un impacto significativo en el bienestar social y/o económico de los miembros de la sociedad; y

- Existe una separación entre los encargados de administrar y los dueños de esos recursos.

Para la primer categoría de Ente Público, es decir los *Entes industriales y comerciales del Estado*, sus objetivos se asemejan a los objetivos perseguidos por las empresas privadas, dado que ambos tipos de entidades desarrollan sus actividades en ámbitos comerciales e industriales, aunque las empresas públicas no persiguen fines de lucro en sentido estricto. Estas empresas deben valorar su patrimonio y sus variaciones pues tienen una doble responsabilidad:

- primero, por su carácter de empresas públicas, propiedad del Estado, están obligadas a transferir parte de sus resultados, en caso de ser positivos, a Rentas Generales, así como pueden ser subsidiadas por el Estado Central en caso de tener resultados negativos y
- en segundo lugar, porque si bien sus servicios no son utilizados por toda la población, en definitiva sus recursos se relacionan con los de Rentas Generales, por lo que deben rendir cuentas a todos por el correcto uso de sus fondos.

Además algunas de estas empresas se encuentran en competencia con otras empresas privadas y por lo tanto es importante evaluar su rentabilidad a los efectos de mantenerlas en competencia. Por ende preparan los mismos Estados Contables que en una empresa privada, a saber, Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados, Estado de Origen y Aplicación de Fondos y Estado de Evolución del Patrimonio. Sus objetivos apuntan al conocimiento de la situación económico-financiera de la entidad y a sus cambios en el tiempo.

En el *resto de los Entes públicos* los usuarios de la información contable se pueden clasificar en dos grupos, internos y externos al ente.

Dentro de los *internos* encontramos a los encargados de la toma de decisiones y aquellos responsables del manejo de los recursos económicos y financieros. A los usuarios internos se les hace imprescindible conocer una relación detallada de los activos y pasivos que tienen a su disposición con el fin de llevar adelante una gestión eficiente de los mismos para cumplir con sus fines. Adicionalmente, necesitan disponer de información relativa a operaciones específicas, al costo de actividades, y a los ingresos que financian esos costos, con el objeto de cumplir con sus responsabilidades de administración de manera efectiva.

Todos los Estados Contables son valiosos a tales efectos, pero resultan especialmente útiles los Estados que demuestran las variaciones del patrimonio para evaluar de manera positiva o negativa la gestión de las jerarquías.

Por otro lado, los usuarios *externos* se dividen en dos categorías, los usuarios con propósitos especiales y aquellos con propósitos generales.

Los usuarios externos al ente con *propósitos especiales* se pueden clasificar en entes reguladores y entes controladores; los primeros necesitan la información para regular las actividades y los segundos para controlar si el accionar del ente controlado se ajusta a derecho y si su gestión es eficaz y eficiente. Los cuerpos legislativos de un país entrarían dentro de esta categoría, como ente regulador y controlador a la vez. Asimismo, generalmente los cuerpos legislativos encomiendan a organismos especializados de control este tipo de tareas; en nuestro país, el más importante por sus facultades es el Tribunal de Cuentas.

Los usuarios con *propósitos generales* son los ciudadanos en general, que quieren conocer el origen, manejo y destino de los recursos públicos. De acuerdo a la Ley 18.381 aprobada el 17 de octubre del 2008 en nuestro país, el acceso a la información pública es un derecho de todas las personas y que se ejerce sin necesidad de justificar las razones por las que se solicita la misma. También se encuentran dentro de esta categoría los inversores y acreedores del Estado, otros gobiernos, organismos internacionales y analistas económicos y financieros. A los acreedores e inversores del Estado les interesa conocer el estado de las finanzas de las unidades del gobierno. A los organismos internacionales y otros gobiernos adicionalmente les interesan los planes y prioridades del programa del gobierno.

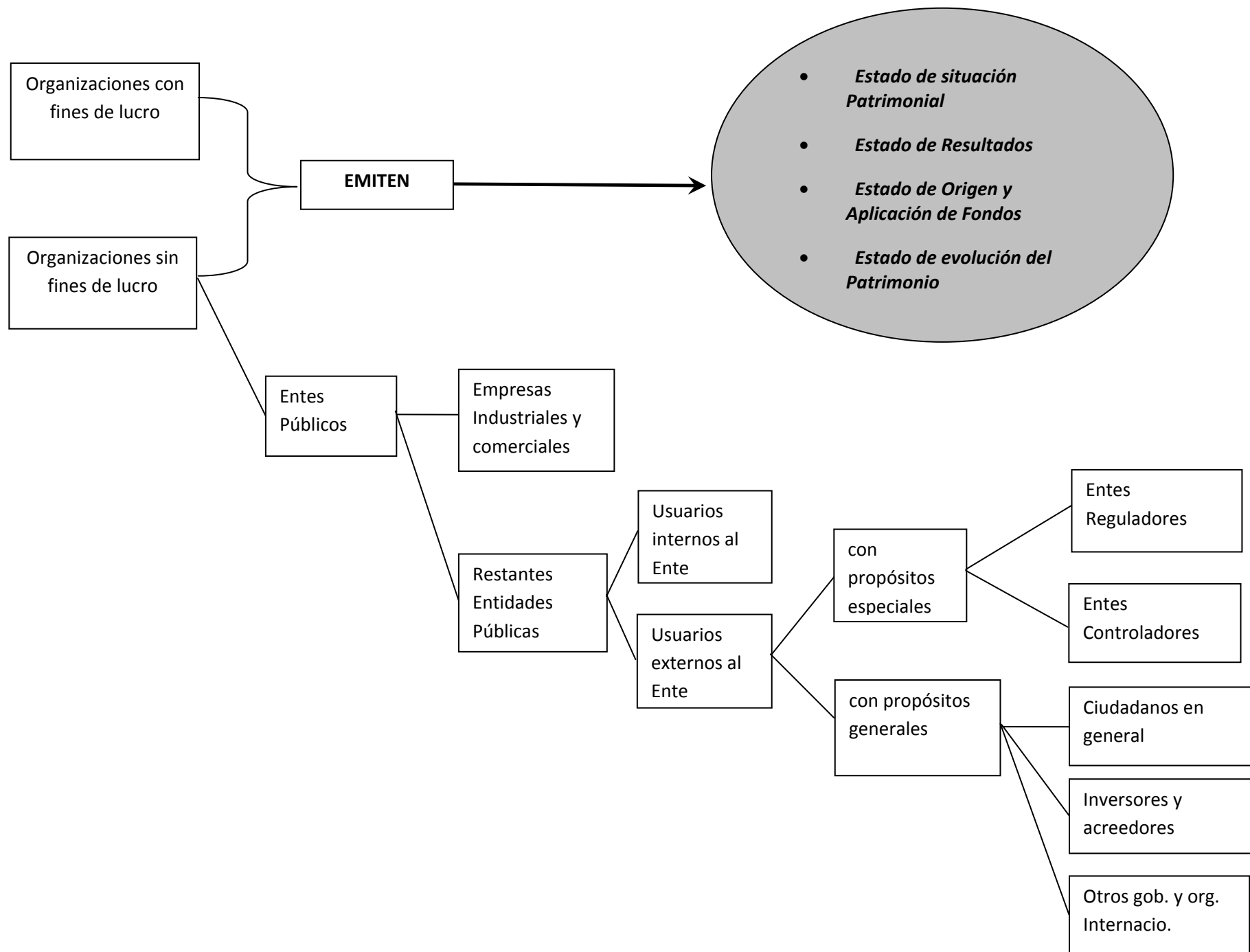
En términos generales, tanto a los usuarios externos como internos de los Entes Públicos les interesa el control del uso de los recursos y la evaluación del desempeño del ente y los jerarcas del mismo; la clave para la antedicha evaluación es el aumento o disminución patrimonial acaecida.

Atendiendo las necesidades de los distintos tipos de usuarios de todos los Entes Públicos, hasta aquí podemos concluir que los Estados Contables a emitir deben ser: Estado de Situación Patrimonial y anexos, Estado de Resultado o de Rendimiento, Estado de Origen y Aplicación de Fondos y Estado de Evolución del Patrimonio.

Lo que se debe comentar adicionalmente en esta materia para el Estado, siendo el *presupuesto* un instrumento fundamental de carácter político y de distribución de los recursos en cada período, es a través de cuáles de esos EECC se controlaría su adecuada ejecución. En la actividad privada, se da por sentado que se controla a través de los Estados Contables mencionados anteriormente, por lo cual el presupuesto no es más que una proyección de los ESP, ER y EOAF.

En el Estado, aunque se podría aplicar teóricamente el mismo principio y así lo presuponen o lo dicen explícitamente las normas, es común en el mundo y así ocurre en nuestro país, que se cuente con un sistema de contabilidad presupuestal y en base a dicho sistema se elaboren Estados de Ejecución Presupuestal los cuales muestran cómo se cumplieron financieramente los objetivos para un período determinado.

Por lo tanto y por el momento, no se debería descartar que se agregue a los Estados Contables anteriormente referidos un Estado de Ejecución Presupuestal. A continuación se presenta un esquema ilustrativo de lo expresado anteriormente:



Para finalmente determinar qué Estados Contables se deben emitir en el sector público, tenemos que considerar las necesidades de los usuarios de dichos Estados, para satisfacer las mismas, estos Estados deben proveer información útil para la toma de decisiones y rendir cuentas por los recursos confiados a él:

- a) indicando si los recursos presupuestales fueron obtenidos y utilizados de acuerdo al presupuesto aprobado y a la normativa legal vigente
- b) proveyendo información acerca de las fuentes y usos de los recursos financieros y como satisface sus necesidades de caja
- c) suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad del gobierno para financiar sus actividades (por ejemplo mediante uso de ratios) y hacer frente a sus pasivos
- d) suministrando información acerca de la situación económico-financiera del gobierno y los cambios en la misma (por ejemplo la evolución patrimonial)
- e) suministrando información útil para evaluar el desempeño del gobierno en términos del costo de los bienes y servicios, eficiencia y logro de los objetivos.

A continuación se presenta un cuadro que vincula las necesidades de información de los usuarios con los informes que se deben preparar para satisfacer esos objetivos, entre ellos los Estados Contables:

OBJETIVOS	INFORMES A EMITIR					
	ESP	ER	EOAF	EST. EVOL. PATRIMONIO	EST.DE EJEC. PRESUPUESTAL	INF. GESTIÓN
a)					X	
b)			X			
c)	X					
d)	X	X		X		
e)		X				X

De este cuadro se desprende que para satisfacer las necesidades de los usuarios todos los Estados Contables y sus notas brindan información valiosa con relación a la situación económico-financiera, sus cambios, y en cuanto al desempeño de los responsables y por lo tanto, deben ser leídos en conjunto. Adicionalmente a los Estados Contables usuales en las empresas privadas, se agrega un Estado de Ejecución Presupuestal, debido a la importancia específica del presupuesto en el sector público.

Algunos expertos del sector público, como se volverá a ver más adelante, opinan que el Estado de Resultados tiene menos importancia relativa que en una empresa privada (aunque no es lo que surge del cuadro visto) ya que el Estado no está orientado

a la consecución del lucro sino a la prestación de bienes y servicios de acuerdo con los lineamientos políticos fijados.

Se verá que, sin embargo, no se debe pensar en el Estado de Resultados como un Estado de Pérdidas y Ganancias, que mide la rentabilidad, sino como lo dice su nombre: “de resultados” económicos, déficit o superávit. Para que sea realmente útil debe estar acompañado de un Informe de Gestión, el cual es elaborado en base a indicadores (por ejemplo, indicadores de eficacia, eficiencia y calidad). No sólo conocer cuánto se ha gastado, sino qué se hizo con lo que se gastó y qué resultado o impacto se consiguió.

Al vincular la información económica de los recursos consumidos con la información de gestión (resultados logrados), entendiendo resultados logrados no solo como tarea realizada sino como impacto logrado, la ciudadanía en este caso tendría elementos para juzgar si los recursos fueron bien empleados y el Estado tomar la decisión para una óptima asignación de recursos.

Para saber qué Estado o Informe de Gestión es necesario generar con el fin de poder asesorar en la toma de decisiones se debe conocer cuáles son estas decisiones y cómo deben ser medidas.

También en el caso de las técnicas modernas de presupuesto “por resultados” interesa la relación del Estado de Ejecución Presupuestal con esos Informes de Gestión. Esto significa que los Informes de Gestión no solo resultan de utilidad para una mejor interpretación de los Estados Contables básicos, sino también para el Estado de Ejecución Presupuestal.

2. La evolución histórica del concepto de sistema contable en el sector público

2.1. Evolución histórica del concepto y finalidades

El concepto de sistema contable público ha variado acompañando los cambios en la concepción del papel del Estado a lo largo de los años.

En un primer momento primó la *concepción jurídica*, que otorgaba importancia a la fiscalización del manejo legal y honesto de los fondos públicos, es decir, quién gasta y en qué se gasta. Esta visión tradicional llevaba a contar solamente con una contabilidad presupuestal y una contabilidad financiera o de caja y bancos. La primera se caracteriza por ser un sistema de registro por partida simple, enfocado a seguir la ejecución del presupuesto en materia de gastos y recursos y maneja como concepto de gasto, el de compras y contrataciones. La contabilidad de caja y bancos muestra el movimiento de las partidas financieras.

Posteriormente la visión del Estado cambia, porque aumenta su complejidad y diversidad de funciones; ahora ya no se atiende solamente al control de la legalidad y

honestidad, sino que además *interesa la eficacia y eficiencia* con que se alcanzan los objetivos, esto es, cumplirlos y que sea al menor costo posible, tomando en cuenta también las responsabilidades de los agentes intervinientes. En esta concepción moderna, al sistema contable tradicional se le agregan dos elementos: una contabilidad patrimonial que muestra la composición y evolución del patrimonio que maneja el Estado y un sistema de evaluación de la gestión.

Acorde a esta visión, se hace imprescindible contar con un SCI que brinde la información económica, patrimonial, financiera, presupuestal, de gestión y responsabilidad integrados entre sí, con las mismas características y finalidades del sistema visto para cualquier tipo de organización, adaptadas al ámbito del sector público.

2.2. Concepto de Sistema Contable Integrado. Características.

2.2.1. Definición y finalidad del SCI

Se denomina como *Sistema Contable Integrado (SCI)* al conjunto de principios, normas, recursos y procedimientos que consideran regulaciones jurídicas, normas técnicas y/o prácticas administrativas utilizadas para valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afectan o pueden afectar el patrimonio de las entidades del sector público y que debe comprender registros económicos, financieros, presupuestales, patrimoniales y de evaluación de la gestión del sector público.

Estos registros coinciden con los cuatro enfoques que deben tener los informes contables gubernamentales.

El primer enfoque es el *económico* que analiza la incidencia de la actividad gubernamental en toda la economía a efectos de evaluar la aplicación de políticas públicas.

El segundo es el enfoque *financiero* que parte de tomar en cuenta cuáles son las necesidades de financiamiento del Estado para cumplir sus fines y en base a eso determina las políticas fiscales acorde a esas necesidades.

El tercer enfoque llamado *presupuestal* permite evaluar y controlar la ejecución de las operaciones previstas en el presupuesto.

El cuarto enfoque es el *patrimonial* según el cual interesa la situación del patrimonio a un momento dado y su evolución en el tiempo. En este enfoque se incluyen todas las operaciones que tienen impacto económico-financiero.

El objetivo de estos cuatro enfoques contribuye a realizar una evaluación de la gestión económico-financiera del gobierno en su conjunto. Según se señaló en un SCI

esto se complementará con una *evaluación de la eficacia y eficiencia de esa gestión* a través de medición de objetivos logrados y los costos derivados.

Se necesita que todos estos tipos de registros tengan una base en común mediante el uso de clasificadores debidamente integrados, o que al menos puedan ser convertidos a una base comparable.

En cuanto a la finalidad de un Sistema Contable Integrado, la misma consiste en generar información de forma clara, transparente, confiable y oportuna orientada tanto a los responsables de la gestión financiera pública para la toma de decisiones como a los verdaderos propietarios del patrimonio público, es decir, los ciudadanos, como forma de rendir cuentas ante ellos por la utilización del mismo. Esta faceta de las finalidades de la contabilidad es de especial relevancia en el sector público, es decir, el brindar información a terceros, y en el caso del Estado a la ciudadanía. Esto es importante a la hora de evaluar la transparencia de la gestión estatal.

Los aspectos a tener en cuenta en el diseño de un Sistema Contable Integrado son los siguientes:

- Se debe respetar la política de no duplicar registros en los respectivos Estados (económicos, financieros, presupuestales, patrimoniales y de gestión).
- La operativa contable a través de toda la organización debe estar descentralizada; lo que significa que el primer ingreso de datos lo debe realizar la Unidad Ejecutora que generó el hecho contable (unidad de mínimo nivel dentro del Estado uruguayo).
- La normativa por el contrario, debe estar centralizada para que la consolidación resulte posible y coherente.
- El sistema debe tener capacidad para registrar desde el nivel mínimo de detalle hasta el nivel máximo de agregación, con el fin de efectuar análisis a diferentes niveles.
- Al definir el Ente contable se deben tener en cuenta los centros de responsabilidad, de forma que luego de obtener los resultados de la gestión, sea posible asignar responsabilidades.
- Debe existir integridad de registro, lo que implica que no haya registros que queden fuera del sistema contable (omisión).

2.2.2. Características de la información del SCI

De acuerdo al *Marco Conceptual* del sector público de la IFAC que se encuentra actualmente en proceso de aprobación, las características cualitativas que debe reunir la información financiera y no financiera emanada del Sistema Contable Integrado son:

- relevancia
- fidelidad
- comprensibilidad
- oportunidad
- comparabilidad
- verificabilidad

La información es *relevante* cuando es sustantiva para la consecución de los objetivos de los Estados Contables.

Para ser útil en los Estados Contables, la información debe ser una *representación fiel* de los fenómenos económicos y otros que es su propósito representar. La representación fiel se logra cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de errores materiales.

La *comprensibilidad* es la cualidad de la información que permite a los usuarios comprender su significado. Los Estados Contables de las entidades del sector público deben presentar la información de manera tal que responda a las necesidades y el conocimiento base de sus usuarios, y a la naturaleza de la información presentada. La comparabilidad también mejora la comprensibilidad.

La *comparabilidad* es la cualidad de la información que permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos. Para que estos puedan ser comparables se debe ser consistente en el uso de las mismas políticas y procedimientos contables tanto de un período a otro dentro de una entidad o en un mismo período entre distintas entidades.

La *verificabilidad* es la cualidad de la información que ayuda a asegurar al usuario que la misma representa fielmente el fenómeno que se intenta describir.

Esta última característica implica que la información que sea incluida en los Estados Contables tenga sustento, y que distintos observadores bien informados e independientes puedan llegar a un consenso general, aunque no necesariamente estén completamente de acuerdo, en:

- que la información representa el fenómeno que es su propósito representar sin error material o parcialidad, o

- que ha sido aplicado un método de representación sin error material o parcialidad.

Las *limitaciones de la información económico-financiera* son: la materialidad, los costos y el lograr un equilibrio adecuado entre las diferentes características cualitativas.

La información es *material* si su omisión o inexactitud puede influir en el desempeño de la rendición de cuentas de la entidad o en las decisiones que los usuarios hacen sobre la base de los Estados Contables de la misma preparados para ese ejercicio en un período dado. Las omisiones o inexactitudes materiales pueden acarrear como consecuencia que la información brindada sea incompleta, inexacta o parcializada.

Los beneficios que la información económico-financiera reporta deben justificar los *costos* incurridos en su preparación. Estos costos incluyen los asumidos en recolectar, procesar, verificar y divulgar la información.

Las características cualitativas funcionan en conjunto en diferentes maneras para contribuir con la utilidad de la información. Por ejemplo, para ser relevante, la información debe ser también oportuna y comprensible.

CAPÍTULO II – LA SITUACIÓN EN NUESTRO PAÍS EN MATERIA DE SCI EN EL SECTOR PÚBLICO NO COMERCIAL

1. Normas vigentes

1.1. Normas jurídicas

En primer lugar, haremos referencia a los principales aspectos normativos sobre los que trata el TOCAF (Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera) y a continuación analizaremos la Ordenanza número 81 del Tribunal de Cuentas del 17 de diciembre de 2002.

Asimismo se considerarán las fortalezas y debilidades de los mismos, efectuando un análisis comparativo.

1.1.1. TOCAF

El TOCAF surge de lo dispuesto por el Art. 656 de la Ley 16.170 la cual encomendó al Poder Ejecutivo la confección de un Texto Ordenado de normas sobre el ordenamiento contable y administración financiera. Es una recopilación de leyes en la materia aprobadas en diferentes instancias en el tiempo.

Este Texto Ordenado es de aplicación, de acuerdo a su Art. 2, en todos los organismos, servicios o entidades del Estado, es decir, los Organismos del Presupuesto Nacional (Administración Central y organismos del Art. 220 de la Constitución), Poder Legislativo, Entes industriales y comerciales o empresas del Estado (organismos del Art. 221 de la Constitución) y Gobiernos Departamentales, salvo leyes especiales, las cuales priman sobre la general.

En lo que refiere a su articulado, el Art. 81 define el sistema contable gubernamental como un conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer hechos económicos y financieros de los que se deriven transformaciones o variaciones en la Hacienda Pública.

En cuanto a la forma de registración, se menciona que dichos hechos deben registrarse utilizando un sistema uniforme de documentación, a través de procesamiento electrónico de datos, de acuerdo a los requisitos exigidos por la Contaduría General de la Nación, y reflejarse en cuentas, Estados demostrativos y Balances que permitan su medición y juzgamiento.

Según el Art. 82, el sistema debe contemplar tanto información sobre la gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial, como también el resultado de la gestión y el uso de sistemas auxiliares. Esto lleva a interpretar que el sistema debe ser “integrado” ya que no queda fuera ningún aspecto de la gestión de la Hacienda Pública.

En lo concerniente a los Entes Industriales y comerciales (organismos del Art. 221 de la Constitución), el mismo Art. 82 dice explícitamente que el sistema contable debe abarcar los registros patrimoniales, presupuestales y de costos, lo cual no es muy diferente de la definición anterior.

A continuación, este capítulo del TOCAF (denominado “Del registro”), define y describe cómo deben ser los componentes del SCI.

Los artículos 83 y 84, se refieren a los subsistemas de contabilidad presupuestal y subsistema financiero respectivamente y corresponden a la visión tradicional del Estado desarrollada precedentemente.

El Art. 85 dispone el registro de los “activos”, no solamente bienes como se concebía en la visión tradicional del Estado y se establecía en normas anteriores, sino también deudores, activos intangibles y todos los activos por definición.

El Art. 86 se refiere a los “pasivos”, considerando como parte integrante de los mismos no solamente a la deuda pública, como lo hacían las normas anteriores, sino también a los pasivos comerciales.

Como complemento de las normas anteriores referentes al tema, el artículo 110 del Título IV establece que la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal que deben presentar anualmente el Poder Ejecutivo y los Intendentes al Poder Legislativo o Junta Departamental respectivamente, deben contener como estados demostrativos:

- por un lado un Estado que nos muestre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, contrastando los alcanzados con los previstos y el costo resultante de cada uno de ellos y
- por otro lado, los citados en los artículos 83 a 87 del TOCAF.

Del análisis de estos artículos se desprende que los estados obligatorios son:

- Balance de Ejecución Presupuestal, tanto de recursos como de gastos. Este Estado surge de los registros que dispone expresamente el artículo 83 del TOCAF.
- Estados Financieros o Movimientos de Tesorería. Los Estados mencionados surgen de los registros referidos en el Art. 84.
- Estado de Situación Patrimonial. Este Estado surgiría, aunque no explícitamente, de las disposiciones de los Art. 85 (que refiere a registro de activos) y Art. 86 (que refiere a registro de pasivos).
- Estado de Responsabilidades de los funcionarios que manejan valores y/o bienes del Estado (Estado de cargos y descargos). Este Estado deriva de lo dispuesto por el Art. 87.

Como se puede apreciar, el TOCAF dispone la obligatoriedad de un subsistema de contabilidad patrimonial con los Estados Demostrativos resultantes de la misma.

De la lectura del TOCAF quedan en evidencia las *debilidades* que se comentan a continuación.

Sólo se hace referencia a la necesidad de registrar “activos”, Art. 85 y “pasivos”, Art. 86, en forma separada y no en forma integrada, es decir, no se nombra explícitamente el Estado de Situación Patrimonial.

Por otra parte, el Art. 110 que establece los Estados obligatorios, no es explícito y se presta a diversas interpretaciones. Queda la duda al analizar el texto de este artículo si, así como parece exigirse un Estado de Situación Patrimonial, no se debería agregar también un Estado de Resultados. El Art.82 ya comentado, entre los componentes del SCI, incluye la gestión “económica” que, según los conceptos contables generales expuestos, implica registrar la variación del patrimonio en un determinado período. Esto no es otra cosa que registros que permitan llegar a un Estado de Resultados completo. Sin embargo, este Estado no está expresamente incluido en el Numeral 2) del Art. 110 ya que éste dispone que se deberán llevar los Estados “establecidos en los Art. 83 a 87”.

Otra debilidad del TOCAF para llevar a cabo la implantación de un sistema de contabilidad patrimonial y como consecuencia estar en condiciones de emitir un Estado de Situación Patrimonial y un Estado de Resultados, es que no incorporó una definición clara de patrimonio del Estado a expresar en el Balance. El Art. 68 quedó incambiado (responde al Art. 526 de la ley 15.903 del 10/11/87). Establece “integran el patrimonio del Estado el derecho de dominio y los demás derechos reales sobre bienes los inmuebles, muebles y semovientes así como los derechos personales que, por institución expresa de la ley o por haber sido adquiridos por sus organismos y entes, son de propiedad nacional en los términos de los artículos 477 y 478 del Código Civil”. Esta no es una definición de patrimonio sino sólo la mención de qué componentes lo integran sin mencionar para nada las deudas o pasivos; pero no coincide con la definición clásica que da el Marco Conceptual para la contabilidad en el sector privado y que se aplica también en las empresas públicas: diferencia entre activos y pasivos.

1.1.2. OTC 81

El artículo 211 literal C) de la Constitución de la República, dispone que compete al Tribunal de Cuentas dictaminar e informar respecto de la Rendición de Cuentas y gestiones de todos los Órganos del Estado inclusive Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza. El mismo artículo en su literal F) establece que es competencia del Tribunal de Cuentas dictar Ordenanzas de Contabilidad.

En uso de esta facultad es que se dicta la Ordenanza 81 del 17 de diciembre de 2002.

El objetivo de la misma es unificar los criterios, normas y procedimientos que se utilizan para formular los Estados Contables a presentar ante el mismo Tribunal. La ordenanza define como Unidad Contable a toda aquella entidad estatal con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones y con medios para cumplir con sus objetivos.

En cuanto al ámbito de aplicación, se definen como *Unidades Contables* del sector público del Uruguay, las siguientes:

1. El Estado en stricto sensu, persona pública mayor, que comprende a los tres Poderes del Estado, el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y la Corte Electoral.
2. Servicios Descentralizados.
3. Entes Autónomos.
4. Gobiernos Departamentales.

Como *Estados Contables obligatorios*, la Ordenanza establece:

- Estado de Situación Patrimonial.
- Estado de Resultados.
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
- Estado de Evolución del Patrimonio.
- Cuadro de bienes de uso, intangibles, inversiones en inmuebles y amortizaciones.
- Anexo discriminando los fondos públicos recibidos y los gastos atendidos con ellos, en caso de las personas públicas no estatales y los organismos privados que manejen fondos públicos o administren bienes del Estado (Arts. 138 y 160 del TOCAF).

Estos estados deben presentarse acompañados de Notas aclaratorias y una Memoria Explicativa.

En su Art. 5 la Ordenanza dispone que se deberá utilizar el criterio de lo devengado, en oposición al criterio de lo percibido o caja, o sea, que los hechos se registran cuando se generan, independientemente de cuando se cobran o pagan. En forma excepcional se podrá utilizar el criterio de lo percibido con autorización del Tribunal de Cuentas previa solicitud formal de la unidad contable por razones fundadas.

En el Art. 6 se establece el principio de empresa en marcha, o sea, el supuesto que subyace es que la unidad que emite los Estados Contables está en funcionamiento y continuará con sus operaciones en un futuro previsible.

El modelo contable que se define para presentar los anteriormente mencionados Estados Contables se apoya en cuatro pilares básicos:

- La *unidad de medida* usada es la moneda nacional reexpresada en moneda de poder adquisitivo de cierre utilizando la metodología de ajuste prevista en la NIC 29 (su correlativa específica en el sector público es la NICSP 10) y tomando como índice el Índice de Precios al Consumo elaborado por el INE. Este Índice fue establecido por Resolución del TC aprobada en sesión del 1º de abril del 2009 que modificó la OTC 81 original la que establecía el IPPN.
- El *criterio de valuación de activos y pasivos* da la opción de utilizar el costo de adquisición o valores corrientes. Una vez optado por uno de estos criterios sólo podrá ser modificado por autorización expresa del TC.
- Para la definición de *capital a mantener* se deja en libertad de acción a cada organismo entre elegir un concepto de capital operativo o uno financiero. Se entiende por mantener el capital operativo al hecho de mantener el mismo nivel de activos físicos que al principio del ejercicio. Y por capital financiero a mantener a fin de ejercicio conservar el mismo valor de capital que al inicio valuado en unidades monetarias, en este caso en moneda nominal reexpresada. Este último criterio es el más utilizado en la práctica contable privada. La definición adoptada impacta directamente en el resultado del ejercicio; en ambos casos la ganancia es lo que excede el capital a mantener que se haya definido.
- El *criterio de realización de ganancia* no se establece expresamente por lo que se deja al libre albedrío del organismo la elección del criterio a adoptar.

La doctrina reconoce tres criterios de realización de ganancia:

- El primero denominado concepto tradicional, establece que la ganancia se realiza cuando opera una transacción (en momento del cobro o en la venta).
- El segundo, es el concepto amplio de ganancia, el mismo la considera realizada con el cambio de valuación de activos y pasivos mantenidos en la empresa, esto es, reconocer la ganancia cuando se produce.
- El último implica que la ganancia se realiza cuando hay certeza razonable de que el proceso ganancial quede concluido.

En la mayoría de los modelos se utiliza la ganancia asociada a una transacción en el momento de la venta por su certeza en cuanto al monto.

La Ordenanza establece un orden jerárquico de normas a considerar para la elaboración de los Estados Contables y es el siguiente:

- 1º) Ordenanza 81 y las que se dicten en el futuro.
- 2º) Decreto 103/91.
- 3º) NICs (en empresas industriales o comerciales del Estado) y NICSP (en los entes de erogación).
- 4º) En situaciones no contempladas en las anteriores, se tendrá como referencias las siguientes fuentes por orden:
 - o Pronunciamientos del CCEAU;
 - o la doctrina más recibida;
 - o Resoluciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad y los pronunciamientos de la Asociación Interamericana de Contabilidad;
 - o las Resoluciones de las Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur y su antecesoras, las Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas y
 - o por último, pronunciamientos profesionales de otros países.

Del análisis efectuado de la Ordenanza y del trabajo de campo realizado, se advierten las siguientes fortalezas y debilidades. Entre las *fortalezas* de la OTC 81 se encuentran:

- La definición de Ente Contable (Unidad Contable) concuerda con la establecida por el FMI en su Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas publicado en el año 2001. Esto es una ventaja, ya que este organismo es muy exigente al momento de demandar información a los gobiernos.
- Otra ventaja radica en que la ordenanza no establece una limitación en cuanto a las normas a aplicar. A diferencia del decreto 266/07 que define como normas contables adecuadas las NIIFs al 31 de julio de 2007, en cambio la ordenanza se refiere a las NIIFs vigentes a la fecha de confección de los Estados Contables.

Por otro lado, en cuanto a las *debilidades* de la Ordenanza, se destacan:

- Considerando que esta ordenanza es obligatoria para el Estado en su conjunto, resulta en la práctica inaplicable para las entidades estatales no comerciales, ya que a la fecha no se tiene implantado un sistema patrimonial de contabilidad. En este sentido, anualmente en la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal se expone un párrafo explicando tal situación y la imposibilidad de cumplir con

la ordenanza ya que el sistema integrado de contabilidad se encuentra aún en fase de desarrollo, bajo la responsabilidad de la CGN.

- Define “Unidades Contables”, y deja la duda si este concepto es sinónimo de “Ente Contable” o sujeto jurídico de Balances.

En general, hace extensibles los conceptos contables privados mutatis mutandis al sector público sin adaptación alguna, a saber:

- No aclara bien a través de qué registros se controla la ejecución del presupuesto. Por interpretación deducimos que se efectúa, como en la contabilidad privada, a través de los Estados de Situación Patrimonial y de Resultados.
- Establece aplicar el criterio del devengado, el cual implica registrar contablemente los hechos económicos con independencia del movimiento de dinero, en oposición al criterio de lo percibido.

Este criterio es muy difícil de aplicar para el reconocimiento de algunos ítems como los ingresos no derivados de transacciones de intercambio, caso de los impuestos, el más importante tipo de ingresos en los Organismos del Presupuesto Nacional, ámbito de este trabajo. Las estimaciones del monto devengado de rentas derivadas de los impuestos en un período se podría realizar en base al Sistema de Cuentas Nacionales y encuestas de hogares del INE, la cuestión a analizar es si esto configura un activo que cumpla los requisitos para su registro, es decir que sea medible de manera confiable y que provea beneficios futuros.

Por otra parte, el Art. 12 del TOCAF dispone para el reconocimiento de los ingresos, el criterio del percibido, por lo que parece contradictorio con la OTC 81. O se modifica el referido Art. 12, aclarando que se aplica solamente al subsistema contable presupuestal o se debería derogar el artículo referido si no se mantiene dicho subsistema y se controla la ejecución del presupuesto con la contabilidad general, como en la actividad privada.

- Dentro de sus hipótesis básicas la OTC 81 establece el principio de empresa en marcha, como fue expresado anteriormente. Este concepto en su definición tal cual fue señalado, no está alineado con una de las características de la hacienda pública: la de ser “perdurable”, ya que el Estado nunca quiebra o se cierra. O sea, no se adapta el concepto al sector público.

Como veremos más adelante, la NICSP 1 adapta la definición del principio de negocio en marcha expresado en la NIC 1 del sector privado a la realidad del sector público. Señala que no se afirma en la prueba de solvencia que usualmente se aplica a las empresas comerciales, sino en el poder coactivo del Estado. Agrega que pueden existir circunstancias en las que las pruebas de liquidez y solvencia sean desfavorables y

sin embargo otros factores puedan indicar que la entidad es una empresa en marcha, como por ejemplo, la capacidad del gobierno de recaudar tributos en base a su poder coactivo y hacer viables entidades estatales que de otra manera no lo serían. En el sector público la continuidad de una unidad contable depende más de la voluntad política de continuar o no con su funcionamiento que de la viabilidad económica de la misma.

Ante estas fortalezas y debilidades señaladas de la OTC 81, se consultó al Tribunal de Cuentas, a través del Contador entrevistado.

En opinión del mismo, en respuesta a las críticas que advierten que la ordenanza emplea un lenguaje orientado al sector privado y no al público, mantiene que la ordenanza refiere a la contabilidad que se enseña a los futuros profesionales en los institutos terciarios, no se aparta de la práctica común por lo que esto no constituye una dificultad de las normas a aplicar, es decir, no existe una contabilidad diferenciada en función del tipo de organización en que se aplique.

También aclara que la ordenanza no innova en cuanto a la obligación de registrar inventarios y sus movimientos sino que esta obligación legal es preexistente a la creación de la misma debido a que está establecido en el artículo 72 del TOCAF, en un primer momento y luego en su artículo 85. Por lo tanto, el no disponer de un inventario actualizado tiene su causa en una falta de responsabilidad de los jerarcas y no en una dificultad para aplicar la ordenanza.

El Tribunal de Cuentas defiende la definición de Ente Contable establecida en la OTC 81 y en cuanto a la terminología empleada por la ordenanza sostiene que la unidad contable es sinónimo de ente contable. Según dicho Tribunal, un organismo, al presentar los Estados Contables exigidos en la OTC 81 alcanza el máximo nivel de rendición de cuentas.

En su opinión, se debería rever los organismos que integran el Presupuesto Nacional, de manera que aquellos que tienen personería jurídica propia elaboren su propio presupuesto por fuera del Presupuesto Nacional. De esta manera se resolvería la incongruencia entre la Rendición de Cuentas que se presenta al Parlamento y las unidades contables definidas por la OTC 81.

1.1.3. Comparativo entre el TOCAF y la OTC 81

Un aspecto común del TOCAF y la Ordenanza 81 es considerar la contabilidad patrimonial como un sistema de información, registro y medición de las variaciones patrimoniales y de gestión, frente a otras posturas doctrinarias que consideraban que esta contabilidad no tenía sentido en el Estado, sino sólo en empresas privadas. Estas últimas eran las posturas adoptadas en el propio TOCAF hasta la ley 17.213/99, la que incorporó los nuevos conceptos.

Pero, como ya señalamos, el TOCAF expresa esta posición no muy explícitamente y en escasas y aisladas normas: señala por un lado, que se deben registrar activos y pasivos y por otro lado, que se deben emitir los estados derivados, claramente un Estado de Situación Patrimonial. Y solamente a través de la interpretación del Art. 82 que incluye, dentro del SCI, los aspectos económicos, se puede suponer que se debe formular también un Estado de Resultados.

Se advierte que el TOCAF en general y hasta la incorporación de las disposiciones de la ley 17.213 del año 1999, estuvo orientado a las particularidades de la hacienda pública en su carácter más tradicional, mientras que la OTC 81 está orientada principalmente a empresas comerciales e industriales y aplicable solo a éstas, dadas las características de la hacienda pública de erogación en oposición a las de producción.

Parece darse otra contradicción entre la OTC 81 la cual dispone el criterio de lo devengado como obligatorio en todos los casos, salvo excepciones, con los criterios del TOCAF que disponen el criterio del devengado para los llamados “gastos” (Art. 20) y el criterio de lo percibido para los ingresos o recursos (Art. 12). En realidad, no es estrictamente una contradicción sino que las normas se aplican a subsistemas contables diferentes. Como ya se señaló, ese criterio en el TOCAF se aplica a la contabilidad presupuestal mientras que la OTC 81 se refiere a un SCI, con subsistema patrimonial incorporado, similar al de una empresa privada, donde todos los hechos sin excepción se registran por el criterio del devengado.

El TOCAF siempre fue pensado para el subsistema de contabilidad presupuestal del Estado que utiliza criterios diferentes. El Art. 20 establece el criterio del devengado para los llamados “gastos” que, en la contabilidad presupuestal, en realidad, son las compras y contrataciones, hechos que son los que registra este tipo de contabilidad. Y el Art. 12 establece el criterio del percibido o caja para los recursos, es decir exige contabilizar el recurso en el momento de recaudación en cualquier oficina y los depositados en la Tesorería General de la Nación al 31 de diciembre, pensando también con criterios presupuestales.

Lo que ocurre en definitiva en la práctica es que, en este momento, la información con que se cuenta para armar un Estado de Situación Patrimonial es entonces:

- en materia de ingresos, incluidos los derivados de impuestos (los más importantes del Estado no comercial), se sigue un criterio en base caja y no el criterio de lo devengado.
- en materia de “gastos”, sólo se registran “compras y contrataciones” por el criterio del devengado (cuando se incorporan los bienes o servicios al Estado) en la contabilidad presupuestal, pero no se registran los verdaderos gastos devengados desde el punto de vista económico: amortizaciones de bienes de uso y salidas de stock de bienes de consumo.

1.2 Normas profesionales (NICSP)

1.2.1. Organismos emisores y formas en que se dictan

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSPs) son normas profesionales internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC) a través del Consejo Técnico del Sector Público (IPSASB). Estas normas pretenden mejorar la información financiera y armonizar las normas contables de todos los países. Las mismas surgen como una respuesta a la preocupación sobre la variabilidad en la calidad de la información financiera presentada por muchos gobiernos y sus organismos, con poca confiabilidad en dicha información, que condiciona muchas veces el éxito de los objetivos gubernamentales.

La IFAC, por su parte, es la organización mundial que agrupa a la profesión contable, fue fundada en 1977 y tiene por objetivo proteger el interés público, alentando las prácticas de alta calidad profesional de los contadores de todo el mundo. Trabaja con sus 163 organizaciones miembros en 119 países que representan a 2,5 millones de contadores que prestan servicios en la práctica pública, industria, comercio y educación.

Uruguay integra la IFAC a través del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, y es miembro total de la misma, esto implica comprometerse con la promoción de la IFAC y de todos sus programas.

El gobierno de la IFAC está constituido por el Consejo, compuesto por un representante de cada uno de los organismos miembros y por el Directorio, cuyos miembros son elegidos por el Consejo en función de sus destacadas habilidades técnicas y desempeño en la profesión contable.

El Consejo Técnico del Sector Público (IPSASB), que ha reemplazado al Comité del Sector Público (PSC) desde noviembre de 2004, tiene como función principal la emisión de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs) según su propia autoridad, o sea, como órgano independiente emisor de normas, y ha sido formado para abordar, a través de una coordinación mundial, las necesidades de quienes están involucrados en los aspectos de presentación de información financiera, contable y de auditoría del sector público.

El Consejo Técnico del Sector Público busca alcanzar sus objetivos mediante:

- La emisión de Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público.
- Promoviendo su aceptación y la convergencia internacional de esos estándares.

- Publicando otros documentos que provean una guía en asuntos y experiencias en reportes financieros del sector público.

Este Consejo reconoce el derecho de los gobiernos y de los entes normativos de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones, pero recomienda la armonización de los requisitos nacionales con las NICSP.

El IPSASB opina que los componentes claves de cualquier sistema de contabilidad gubernamental son los siguientes:

- La preparación de Estados Contables de acuerdo con las normas contables generalmente aceptadas, desarrolladas para el interés del usuario de los Estados Contables de las entidades del sector público, y
- Una auditoria independiente que provea garantías de que dichas normas han sido respetadas.

El ámbito de aplicación de las NICSP es todo el sector público, excepto las empresas industriales y comerciales del Estado. El término sector público se refiere a los gobiernos nacionales, regionales, locales y los relacionados con las entidades públicas.

Según se define en las NICSP referidas, existen dos tipos de Estados Contables a los cuales son aplicables:

- de uso general, destinado a usuarios no expertos y
- de uso especial, para los usuarios con conocimientos en materia contable (por ejemplo: organismos de contralor, entes públicos, entre otros).

Una de las características de las NICSP es que se basan en las NICs que se aplican en el sector privado y empresas públicas. Como aún no se ha culminado la elaboración de un Marco Conceptual específico para el sector público, constituye una referencia el “Marco conceptual para la preparación y presentación de Estados Contables” de las NICs privadas.

El mecanismo para la aprobación de las NICSP comienza con la emisión de los borradores de discusión de las normas propuestas, los “drafts”, por parte del Consejo de la IFAC. Dichos borradores son sometidos a comentarios por las partes interesadas por un plazo de entre 4 y 5 meses. Estos comentarios son recibidos por el Consejo Técnico quien evalúa su pertinencia, realiza las modificaciones, de ser necesarias, y emite las NICSP respectivas.

El idioma original en el cual son aprobadas las NICSP es el inglés, y posteriormente son traducidas en cada país aclarando quien es el traductor.

Las normas para el sector público de la IFAC enfrentan ciertas resistencias por parte de los Contadores Generales de Iberoamérica.

Es destacable la posición del Cr. General de la Nación Argentina, Cr. César Duro, que entiende que la IFAC no tiene competencia para emitir normativa obligatoria dentro del sector público de cada país sino que debería limitarse a realizar sugerencias.

Esto encuentra su fundamento en dos razones:

- primero, el marco normativo de la IFAC para el sector público es incompleto ya que en esencia es una traslación de la normativa del sector privado al sector público con cambios poco sustantivos. Por ejemplo, en asuntos específicos para el sector público como la valuación de bienes naturales no existe un aporte significativo por parte de la IFAC para llevarla a cabo.
- la segunda razón, de mayor importancia, es que la IFAC a pesar de estar conformada por excelentes profesionales, en lo referente al sector público, prescinde de quienes son los responsables de la contabilidad pública en cada uno de los países que la integran, es decir los Contadores Generales. La IFAC regula la profesión contable que es ejercida por profesionales, pero en el sector público la profesión es ejercida por organismos; por ejemplo, en nuestro país, dentro del sector Administración Central y organismos del Art. 220, el balance no lo confecciona el Contador General de la Nación sino la Contaduría General de la Nación.

Es por estas razones que el Cr Gral de Argentina entiende que la IFAC está orientada a países desarrollados y que su aplicación en países en vías de desarrollo es dificultosa y poco contemplativa de la realidad latinoamericana. Como consecuencia, según el Cr.Duro, los contadores de Iberoamérica deben reivindicar la independencia para emitir el marco normativo contable aplicable al sector público al margen de la IFAC, y a su vez, la IFAC debería trabajar en forma conjunta con los Contadores Generales de Iberoamérica.

Cabe aclarar que al margen de la opinión del Cr. Gral. de la Nación Argentina, la IFAC emite normas profesionales *como un marco de referencia* pero luego depende de cada país adoptarlas o no como normas obligatorias.

1.2.2. Enumeración de las NICSP clasificadas por categoría

A la fecha de elaboración de este trabajo se han dictado 31 NICSPs. Si las clasificamos según categoría, la enumeración es la siguiente (a su derecha, se expresa la NIC privada correspondiente o de dónde se originó si es del caso):

Normas referentes a la preparación y exposición de Estados Contables

- NICSP 1 NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NICSP 2 NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo
- NICSP 10 NIC 29 Información en economías hiperinflacionarias
- NICSP 14 NIC 10 Hechos ocurridos después del cierre
- NICSP 15 NIC 32 Instrumentos financieros: presentación
- NICSP 18 NIC 14 Información financiera por segmentos

Normas de valuación

- NICSP 12 NIC 2 Inventarios
- NICSP 13 NIC 17 Arrendamientos
- NICSP 16 NIC 40 Propiedades de inversión
- NICSP 17 NIC 16 Propiedad, planta y equipo (B Uso)
- NICSP 19 NIC 37 Provisiones, Activos y Pasivos contingentes

Normas referentes al reconocimiento de resultados

- NICSP 3 NIC 8 Superávit o déficit del ejercicio, errores y cambios en políticas contables
- NICSP 4 NIC 21 Efectos de las variaciones en el tipo de cambio
- NICSP 5 NIC 23 Costos de endeudamiento
- NICSP 9 NIC 18 Ingresos de transacciones de intercambio
- NICSP 11 NIC 11 Contratos de construcción
- NICSP 21 NIC 36 Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo

Normas referentes a inversiones en otras empresas y combinaciones de negocios

- NICSP 6 NIC 27 EECC consolidados e inversiones en subsidiarias
- NICSP 7 NIC 28 Tratamiento contable de inversiones en entidades asociadas
- NICSP 8 NIC 31 Información financiera de los intereses en negocios conjuntos
- NICSP 20 NIC 22 Información a revelar sobre partes relacionadas

Normas específicas del sector público

- NICSP 22 Revelación de Información Financiera del Gobierno General
- NICSP 23 Ingresos no derivados de transacciones de intercambio
- NICSP 24 Presentación de Información Ptal en los EECC
- NICSP 25 Beneficios a los empleados
- NICSP 26 Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo

Desde diciembre de 2009 a la fecha aparecen publicadas las siguientes NICSP:

- NICSP 27 NIC 41 Agricultura
- NICSP 28 NIC 32 Instrumentos financieros: presentación
- NICSP 29 NIC 39 Instrumentos financieros: medición y reconocimiento
- NICSP 30 NIC 32 Instrumentos financieros: revelaciones en notas
- NICSP 31 NIC 38 Activos Intangibles

A continuación se efectuará un resumen sobre aquellas NICSP que se consideran más inmediatamente aplicables en nuestro país en una primera implantación de un Sistema Contable Integrado.

Aclaración a las denominaciones anteriores

En general, en este Trabajo, al analizar las NICSPs, se ha sustituido la expresión “Estados Financieros” que es la usada por dichas Normas por la expresión “Estados Contables”, dado que consideramos que, para nuestro país es más representativa y abarcativa de todos los Estados que surgen de la contabilidad, representando el término “financiero” sólo lo referido al movimiento de tesorería o de caja y bancos.

1.2.3. Resumen del contenido de las NICSP consideradas de mayor utilidad a la fecha

NORMAS DE EXPOSICIÓN Y PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES (NICSP 1, 2, 14 y 18)

NICSP 1 Presentación de Estados Financieros

- **Objetivo y Alcance de la NICSP 1:** trata la forma y contenido de todos los Estados Contables (EECC) de uso general que se preparen y presenten por el método contable de lo devengado. De “uso general” significa que son los destinados a usuarios no expertos específicamente en el tema, como por ejemplo, los ciudadanos, proveedores, etc.
- **La NICSP 1 define como propósitos de los EECC :**
 - o demostración de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo.
 - o proyección y control del presupuesto.
 - o información adicional sobre la gestión.
 - o información del cumplimiento de las normas legales.

Como se puede apreciar, explícitamente señala como finalidades de los EECC, además de demostrar la situación económico-financiera de la entidad,

- o “proyectar y controlar el presupuesto”, con lo cual no se hace referencia a una contabilidad presupuestal separada y con criterios distintos, tomando el mismo criterio de la contabilidad privada y
 - o también, “agregar información adicional sobre la gestión”, o sea, se concibe la contabilidad interconectada con los aspectos físicos: objetivos e indicadores de gestión.
-
- **Responsabilidad de los EECC**

Con respecto a este tema, se señala que:

- o Los EECC individuales son responsabilidad de los respectivos Directivos.
- o Los EECC consolidados, del jefe del organismo financiero central (o el más alto funcionario de finanzas, como el Contador General). Esta última

responsabilidad, es justo una diferencia que presenta la NICSP con la NIC respectiva, en donde no figura nada similar.

- **La NICSP 1 señala como EECC obligatorios:**

- o Estado de Situación Financiera - Balance General (Activos y Pasivos)
- o Estado de Resultados o Estado de Gestión
- o Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- o Estado de Flujos de Efectivo; y
- o el enunciado de políticas contables y Notas a los Estados Contables.

Define cada tipo de Estado y anexa una estructura tipo.

NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

- **Objetivo de la NICSP 2:** informar sobre los cambios históricos durante el ejercicio, en el efectivo y equivalentes, clasificados en actividades: de operación, de inversión y de financiación

- **Los conceptos que define son:**

- o Efectivo: dinero en caja y depósitos a la vista.
- o Equivalentes (inversiones de corto plazo): que generen beneficios en tres meses a partir de su adquisición.

- **Clasifica las actividades, como se ve en el Objetivo, en:**

- o Actividades de operación: muestra las operaciones financiadas con impuestos o ingresos por bienes y servicios suministrados.
- o Actividades de inversión: se refiere a la adquisición y venta de bienes de capital; préstamos efectuados y sus reembolsos y
- o Actividades de financiación: donde se clasifican el producto de la emisión de títulos de deuda, de préstamos recibidos y los respectivos reembolsos.

- Finalmente, la NICSP 2 define *dos métodos a elegir para confeccionar el EOAF:*

- o Método directo: se extrae directamente la información del movimiento de efectivos y equivalentes de los registros contables respectivos y

- o Método indirecto: se parte del Estado de Resultados o de Gestión, del superávit o déficit (resultado económico) y se van eliminando las operaciones que no significan desembolsos de dinero.

Las consideraciones generales en ambas NICSP (1 y 2), son similares a las del Marco Conceptual de las NICs, pero es necesario marcar la diferencia en el concepto de “empresa en marcha”: En el caso del sector público, la NICSP 1 especialmente señala que ese principio no se afirma en la prueba de solvencia como para las empresas privadas, sino que se basa en el poder coactivo del Estado, como ya se señaló anteriormente en este trabajo. O sea, una entidad pública puede subsistir por largos períodos con patrimonio negativo por razones políticas o sociales dada esta consideración.

NICSP 14 Hechos ocurridos después de la fecha de presentación de los EECC

- **Objetivo de la NICSP 14:** prescribir cuándo se podrán ajustar y qué revelaciones se deberán hacer sobre esos hechos
- **Conceptos que define:**
 - o Hechos ocurridos después de la fecha de presentación: son los ocurridos entre esa fecha y aquella en que los EECC son autorizados para su emisión.
 - o Fecha de presentación: la del último día del ejercicio en que se informan los estados financieros
 - o Fecha de autorización de la emisión: fecha en que los EECC han recibido su aprobación para ser emitidos

En Uruguay, según el Art. 13 del TOCAF, el ejercicio coincide con el año civil, 1/1-31/12 y la autorización para la emisión la da el Poder Legislativo o la Junta Departamental respectiva, dentro de un plazo bastante extenso establecido en la Constitución que, dependiendo de los casos, se puede extender hasta fines del siguiente ejercicio.

- **La NICSP define también Hechos Ajustables y No Ajustables:**
 - o Ajustables, son los que dan evidencia de condiciones que ya existían a la fecha de presentación. Se deben ajustar en los EECC. Son ejemplos de hechos ajustables: resolución de un litigio judicial, una cuenta a cobrar se vuelve incobrable, descubrimiento de fraudes o errores, etc.
 - o No ajustables, corresponden a condiciones que han surgido después de esa fecha y por tanto, no deben ajustarse. Se deben revelar los hechos no

ajustables muy significativos. Son ejemplos de hechos no ajustables: reducción del valor de mercado de ciertas inversiones, destrucción por incendio de un edificio, inicio de un litigio después de la fecha de cierre, etc.

Las restantes NICSP de esta categoría no se comentarán ya que, a la fecha, no se consideran de aplicación inmediata en nuestro país de existir un SCI.

NICSP 18 Información financiera por segmentos

- **Objetivo de la NICSP:** establecer los principios para la presentación de información financiera por segmentos.
- **Conceptos que define**

Se entiende por *segmento* una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada, con el fin de evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos. Estos segmentos son determinados por la propia entidad.

En la mayoría de los casos las clasificaciones de las actividades se obtienen de los clasificadores del Presupuesto (por ejemplo dentro de la ANEP, podrían ser segmentos la educación primaria y secundaria). Este caso es llamado por la NICSP como segmentación por servicio cuyos objetivos deben ser comunes con la entidad.

También se puede hacer una clasificación según la zona geográfica del país, en este caso los objetivos deben ser comunes dentro del área geográfica concreta. La norma deja abierta la posibilidad de presentar segmentaciones múltiples, por ejemplo por servicios y también por segmentos geográficos.

Los elementos dentro de los Estados Contables a segmentar serían los ingresos, gastos, activos, pasivos y políticas contables.

Para distribuir estos elementos dentro de un segmento se puede utilizar el método directo de atribución al segmento o bien una base razonable de distribución. Para estos casos, la entidad debe considerar su sistema interno de información financiera, como el punto de partida de los elementos citados que puedan ser atribuidos directamente o distribuidos razonablemente a los segmentos.

NORMAS DE VALUACIÓN (12, 13, 17 y 19)

NICSP 12 Existencias

- **Objetivo de la NICSP**

- Prescribir el tratamiento contable de las existencias bajo el sistema de costo histórico y
- Determinar cuándo deben reconocerse como activos, cuándo se incorporan a gastos y fórmulas de costeo para las salidas de stock.

- **Concepto de existencias**

- Materiales o suministros que van a ser consumidos o distribuidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

- **Valuación de las existencias**

Inicialmente, la NICSP señala que deben reconocerse al costo o al valor corriente de reposición, el más bajo, en el caso en que vayan a ser distribuidas sin cargar a cambio ningún importe o usadas en proceso de producción de bienes que se distribuirán de esa forma (sin cargar a cambio ningún importe).

Se define el “Costo” como el costo de adquisición incluyendo todos los costos incurridos para poner las existencias en su lugar y condición presentes (impuestos, etc).

Se define el “Valor corriente de reposición” como el costo en que la entidad incurriría para adquirir el activo en la fecha de presentación de la información.

En la NIC 2, aplicable al sector privado, el criterio de valuación inicial es diferente: costo o valor neto de realización, el más bajo, dada la diferencia de conceptos de “existencias” ya que en las organizaciones privadas generalmente se trata de bienes de cambio destinados finalmente a la venta.

- **Fórmulas de costeo (de las salidas del stock o aplicación de los bienes a su destino)**

Esta NICSP recomienda aplicar la fórmula de FIFO (Primera Entrada, Primera Salida) o el costo promedio ponderado. En este último caso, se toma el promedio de los costos de las partidas al inicio del ejercicio y compradas o producidas durante el ejercicio.

En esta oportunidad, de distribución de los bienes para aplicar en el cumplimiento de objetivos de la entidad, según esta NICSP, debe reconocerse un gasto que irá al Estado de Resultados.

Los criterios de la NIC 2 correspondiente son similares.

NICSP 13 Arrendamientos

- **Objetivos de la NICSP:** establecer, tanto para arrendatarios como para arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.
- **Conceptos que define**
 - o Arrendamiento: es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un lapso de tiempo determinado.
 - o Arrendamiento financiero: es un tipo de arrendamiento en el cual se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo y en el cual la propiedad del mismo puede o no ser transferida.
 - o Arrendamiento operativo: es todo arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.
- **El arrendamiento en los Estados Financieros del arrendatario**

Arrendamientos financieros

Los arrendatarios deben reconocer los activos adquiridos mediante el arrendamiento financiero como bienes y las obligaciones asociadas a éste como pasivo.

Los activos y pasivos deben ser reconocidos en cantidades iguales al inicio del arrendamiento, al valor razonable del bien arrendado o valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento, el más bajo.

En el caso de que se tome el valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento el factor de descuento es la tasa de interés implícita en la operación y en caso que esta no pueda determinarse se usará la tasa de interés incremental del préstamo del arrendatario.

Arrendamientos operativos

Los pagos de arrendamiento deberán reconocerse como gastos en el estado de rendimiento financiero utilizando el método lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, o utilizando otro método que se ajuste al patrón de tiempo de beneficio del usuario.

- **El arrendamiento en los Estados Financieros del arrendador**

Arrendamientos financieros

Los arrendadores deben reconocer las cuentas a cobrar por cuotas de arrendamiento financiero como activos en su estado de situación financiera. Estos activos figurarán como cuentas a cobrar por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

La inversión neta de arrendamiento surge de deducir de la inversión bruta el ingreso financiero no devengado.

La inversión bruta de arrendamiento es la suma de pagos mínimos del arrendamiento más el valor residual que sea devengable para el arrendador.

El ingreso financiero no devengado es igual a la diferencia entre la suma de los pagos mínimos de arrendamiento y el valor presente de esos pagos descontados a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Deben reconocerse como ingresos de arrendamiento del ejercicio la suma de las cuotas a cobrar en el mismo.

Arrendamientos operativos

Los arrendadores deben presentar en el estado de situación financiera los activos destinados a arrendamientos operativos de acuerdo a la naturaleza de tales bienes.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos deben ser reconocidos como ingresos ordinarios en el estado de rendimiento financiero, de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento o a través de otra base sistemática de reparto que resulte más representativa por reflejar mas adecuadamente el patrón temporal de agotamiento de las ganancias derivadas del arrendamiento.

Tanto los costos relacionados con cada una de las cuotas de arrendamiento como aquellos vinculados con la depreciación del activo deberán reconocerse como gastos del período.

NICSP 17 Bienes de uso (BU)

- **Objetivo de la NICSP:** determinar el tratamiento contable a dar a los bienes de uso (propiedad, planta y equipo). Los temas principales que se presentan en la norma son: el reconocimiento de los activos, la determinación del importe en libros, así como el cómputo por depreciación y la pérdida por deterioro de valor.

- **Concepto de bienes de uso. Distintos tipos**

Los bienes de uso son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos. Su utilización deberá exceder un período contable.

Los bienes contemplados son: Inmuebles, Muebles, Equipo Militar especializado, piezas y repuestos que tengan más de un periodo de uso o sean exclusivos para el bien e infraestructuras.

Los activos clasificados como *infraestructuras* cumplen en general estas características: son parte de un sistema o red; son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos; no pueden moverse; y pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disponibilidad. Ejemplos son carreteras, sistemas de alcantarillado, suministro de energía y redes de comunicaciones.

Los *bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural*, como ser edificios y monumentos históricos, lugares arqueológicos, reservas naturales y obras de arte, no necesitan obligatoriamente su reconocimiento según esta norma, lo que quiere decir que pueden no ser reconocidos como activo y no formarán parte del cuerpo de balance. No obstante, se puede optar por incluirlos cuando tienen potencial de servicio; en este caso, deben ser reconocidos y medidos al igual que los demás bienes de uso y además deberá revelarse en Notas los criterios de medición utilizada, método de amortización si hubiere, valor bruto en libros, amortización acumulada si hubiese y el valor de libros al inicio y al cierre.

Las características que poseen estos bienes particulares de la hacienda pública según la norma son:

- o El valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e históricos es de difícil determinación en base a un precio de mercado.
- o Las obligaciones legales y/o estatutarias sobre dichos bienes pueden imponer severas restricciones para su venta.
- o Son bienes irremplazables y su valor puede incrementarse con el paso de tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran.
- o Puede ser difícil estimar su vida útil, y en algunos casos esta puede ser de cientos de años.

- **Reconocimiento de los Bienes de Uso**

Reconocimiento Inicial

Para reconocer un bien de uso como activo se deben cumplir las siguientes dos condiciones:

- o es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potenciales servicios asociados al uso del activo y
- o el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos en forma fiable.

La medición inicial de los bienes en el momento de su reconocimiento deberá hacerse al costo original y cuando éste sea insignificante, nulo (como una donación) o no se conozca, su costo se medirá al valor razonable a la fecha. El costo incluye el precio de adquisición, incluido aranceles de importación e impuestos no deducibles, costos directamente relacionados con la ubicación del activo en su lugar y en las condiciones necesarias para su normal funcionamiento, como ser costos de preparación del emplazamiento físico, costos de manipulación y transporte, instalación y montaje, y honorarios profesionales. No forman parte del costo de los bienes de uso y por lo tanto no son activables los costos de apertura de una nueva instalación productiva, los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (por ejemplo, actividades publicitarias y promocionales), los costos de administración y otros costos indirectos generales.

Medición subsiguiente al reconocimiento inicial

Según la NICSP referida, se pueden usar 2 métodos:

- o Tratamiento de referencia: costo, menos depreciación y deterioros.
- o Tratamiento alternativo: monto revaluado al valor razonable a esa fecha, menos depreciación y deterioros.

El valor razonable utilizado en el modelo de revaluación (tratamiento alternativo) será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación, por profesional idóneo en el tema. Cuando no exista evidencia para determinar ese valor razonable, podrá establecerse en referencia a otros bienes de características similares, en circunstancias y ubicación similares.

El incremento del valor de los bienes por una revaluación deberá imputarse a una cuenta de reserva por revaluación (cuenta patrimonial). No obstante, se llevara a una cuenta de resultados si este incremento supone una reversión de un decremento llevado anteriormente al Estado de Resultados

El decremento del valor deberá llevarse a una cuenta de resultados. No obstante, el decremento será cargado contra la reserva de revaluación en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva.

- **Depreciación de los Bienes de Uso**

La depreciación se efectuará en forma separada en función del grado de materialidad de los costos por partidas. El cargo por depreciación del activo se llevará a una cuenta de resultados.

El importe depreciable del activo se distribuirá de manera sistemática a lo largo de su vida útil y será revisado, al igual que su valor residual, como mínimo al término de cada período anual que se informa. El inicio de la depreciación se hará cuando el bien de uso esté disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia y cesará cuando el activo sea dado de baja.

El método de depreciación utilizado reflejará el patrón en el cual la entidad consume los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio.

En general, la contabilización de la depreciación se cargará a:

- o gastos, como criterio general o
- o al costo de otros activos, cuando los beneficios económicos o potencial de servicios del activo depreciado son absorbidos en la producción de otros activos.

El método deberá ser revisado como mínimo, al término de cada período anual. Si se producen cambios, se contabilizarán como un cambio en una estimación contable.

- **Vida útil de los BU**

La vida útil se define como la utilidad esperada del activo, para determinarla se tomarán en cuenta los siguientes aspectos: la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

En cuanto a la revisión de la vida útil, según recomienda esta NICSP:

- o Deberá efectuarse en forma periódica y si ha variado deberá ajustarse el monto de la depreciación.
- o Puede aumentar por las mejoras del activo o reducirse por cambios tecnológicos.

- **Retiros y disposiciones de los BU**

Los bienes de uso serán dado de baja del activo cuando lo estipule una disposición de las autoridades gubernamentales o cuando no se espere obtener ningún beneficio

económico futuro o potencial de servicio por su uso o disposición. La pérdida o ganancia resultante de la baja se imputará a resultado. Si resultare una ganancia, no se clasificará como ingreso ordinario, sino como resultado diverso. La pérdida o ganancia derivada de la baja se determinará como la diferencia entre el importe neto y el importe en libros del elemento.

- **Pauta transitoria**

No existe obligación de reconocer los bienes de uso dentro de los 5 años subsiguientes a la fecha en que se adopte por primera vez esta NICSP. Esta es una diferencia importante con respecto a su símil NIC 16 aplicable al sector privado, la cual prescribe el reconocimiento inmediato.

NICSP 19 Provisiones, activos y pasivos contingentes

- **Objetivo de la NICSP:** establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes e identificar las circunstancias en las cuales deben reconocerse, cómo deben valuarse y las revelaciones que deberán informarse.

- **Conceptos y su tratamiento**

Se entiende que una *provisión* es un pasivo de oportunidad o monto inciertos. Se deberá reconocer cuando se tenga una obligación presente (ya sea por vía legal o que se haya asumido la responsabilidad tácitamente y que la otra parte acepte que la entidad va a cumplir con la responsabilidad asumida), cuando sea probable que para cancelar la obligación se requiera de un flujo de salida de recursos que traerían al ente beneficios económicos o un potencial de servicio, y por último se pueda hacer una estimación confiable del importe de la obligación; estos tres elementos se deben dar a la misma vez para que exista una provisión. El monto se debe determinar como la mejor estimación lograda por la experiencia en operaciones similares y/o por opiniones de expertos, debiendo considerarse los riesgos e incertidumbres asociados y revelarlos en notas.

Un *activo contingente* es un activo posible que surge de hechos pasados y cuya existencia está condicionada a la confirmación de algún hecho futuro que escapa al control de la entidad. Según la NICSP, no deben reconocerse los activos contingentes, pero cuando éstos se puedan medir confiablemente y además exista la probabilidad que produzcan un beneficio económico, los activos contingentes se transforman en activos y se reconocen.

Un *pasivo contingente* es una obligación posible surgida de hechos pasados cuya existencia está condicionada a la realización de algún hecho futuro que escapa al control de la entidad; también puede ser por una obligación presente de la que no se conozca su monto de manera confiable y de la que no resulte probable que para cancelar la

obligación se requiera de una salida de fondos. Al igual que los activos contingentes, no debe reconocerse en el balance ningún pasivo contingente.

Tanto en activos como en pasivos contingentes, si bien no se reconocen, hay que presentar una breve descripción de ambos y si se pudiera, una estimación de los efectos financieros en caso de confirmarse la contingencia.

NICSP REFERENTES AL RECONOCIMIENTO DE RESULTADOS (3, 4, 5, 9 y 21)

NICSP 3 Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables

- **Objetivo de la NICSP:** establecer la clasificación, revelación y tratamiento contable del resultado neto del ejercicio, de los cambios ocurridos en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales.
- **Conceptos y tratamiento**

Dentro del *resultado del ejercicio* tenemos dos tipos de partidas: ordinarias y extraordinarias. A su vez, dentro de las partidas ordinarias se establece que existen casos en que éstas deben presentarse por separado sea por la naturaleza de las mismas o porque tengan una magnitud importante. Dicha información se revela generalmente en Notas a los estados contables. Son ejemplos de estas partidas la depreciación de existencias a su valor neto realizable, la enajenación de bienes de propiedad, planta y equipo.

En cuanto a las partidas extraordinarias las mismas deben revelarse por separado en el Estado de Resultados. Para considerar a una partida como extraordinaria la misma debe reunir los siguientes requisitos:

- o su naturaleza debe ser diferente a las actividades ordinarias que se desarrollan en la entidad.
- o no se conocen al comienzo del ejercicio al que corresponde la información y por tanto no se incluyen en el presupuesto.
- o se trata de partidas que están fuera del control o influencia de la entidad, por lo tanto, la entidad no influye para que el hecho ocurra.

En lo que respecta a los *cambios en las estimaciones contables*, se define a estas estimaciones como aquellas que corresponden al monto de partidas que no pueden ser valuadas con exactitud y es debido a esto que se realiza una estimación aproximada de

su valor. Para realizar la estimación se utilizan criterios basados en la más reciente información disponible.

Cuando se producen cambios en las condiciones en que se ha basado para llevar a cabo la estimación es posible que ésta tenga que ser revisada como resultado de una nueva información, una mayor experiencia o posteriores avances.

El efecto del cambio en una estimación contable debe ser incluido al determinar el resultado del ejercicio:

- o al que corresponde el cambio, si afecta sólo a ese ejercicio.
- o al anterior y a los ejercicios futuros, si se verán afectados.

Este efecto del cambio debe ser presentado dentro del Estado de Resultados en la misma partida que se usó antes para reflejar la estimación.

En cuanto a los *errores sustanciales* se los define como aquellos errores detectados en el ejercicio corriente pero que refieren a ejercicios anteriores. Cuando estos errores tienen consecuencias significativas en los EECC de uno o más ejercicios anteriores de forma tal que no se los pueda seguir considerando confiables a la fecha de su emisión estamos en presencia de errores sustanciales.

Hay dos formas para subsanar estos errores:

- 1) una es el tratamiento referencial que sostiene que el monto de la corrección de un error sustancial que refiere a ejercicios anteriores deberá presentarse ajustando el saldo de apertura de los superávits o déficits acumulados.
- 2) otra, el tratamiento alternativo, que consiste en incluir el monto de la corrección del error sustancial en la determinación del superávit o déficit neto del ejercicio corriente.

Los *cambios que se efectúan en las políticas contables* solo deben realizarse si así lo establece un reglamento o ente normativo contable o si ese cambio trae aparejado el hecho de poder brindar información más confiable sobre la situación financiera de la entidad.

Dichos cambios pueden ser aplicados en forma retrospectiva o prospectiva.

La aplicación retrospectiva de la nueva política contable implica que la misma se aplica a las transacciones y hechos desde la fecha de origen de sus respectivas partidas. El cambio se aplicará retrospectivamente excepto que el monto a ajustar relacionado con los ejercicios anteriores no pueda ser determinado razonablemente.

La aplicación prospectiva de la nueva política contable consiste en aplicarla a las transacciones y hechos ocurridos luego de la fecha del cambio.

NICSP 4 Efecto de las variaciones en el tipo de cambio

- **Objetivo de la NICSP:** Cuando una entidad realiza transacciones en moneda extranjera u operaciones extranjeras para poder ser incluidas en los Estados Contables de la entidad es necesario que las transacciones sean expresadas y los Estados Contables de las operaciones extranjeras sean trasladadas, a la moneda que informa la entidad.

Esta NICSP debe aplicarse al contabilizar transacciones en moneda extranjera y al convertir los Estados Contables de operaciones que una entidad posea en el extranjero.

Dicha norma se ocupa tanto de la presentación de ingresos y gastos provenientes de las transacciones en moneda extranjera como de la conversión de los Estados Contables de una operación extranjera.

- **Reconocimiento inicial de las transacciones en moneda extranjera**

El *reconocimiento inicial* de las transacciones en moneda extranjera debe hacerse al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación. Por razones prácticas, dado el gran volumen de operaciones en el sector público, se permite utilizar un tipo de cambio promedio de un período siempre y cuando en el mismo no ocurran variaciones significativas en el tipo de cambio.

Las variaciones que se produzcan en el tipo de cambio que afecten a los efectivos o equivalentes que la entidad tenga o adeude en moneda extranjera se deben presentar en el Estado de Flujos de Efectivo como lo establece la NICSP 2, también denominado EOAF.

Luego de su reconocimiento inicial, las partidas monetarias deben ser presentadas a tipo de cambio de cierre, mientras que las partidas no monetarias deben contabilizarse al tipo de cambio de la fecha de la transacción si se llevan por costo histórico o al tipo de cambio existente al determinarse esos valores si se llevan a valor razonable.

- **Reconocimiento de las diferencias de cambio**

En cuanto a las diferencias de cambio, *el tratamiento referencial* establece que las derivadas de la cancelación de partidas monetarias o del reporte de las mismas a tipo de cambio diferentes con los que inicialmente se les registró durante el ejercicio o se les presentó en los EECC anteriores, deben reconocerse como ingreso o gasto del ejercicio en que surgieron.

El *tratamiento alternativo* se aplica cuando ocurren diferencias de cambio derivadas de una severa devaluación contra la cual no hay medios de cobertura y que afecta a pasivos que no se pueden cancelar, debiéndose en este caso ser incorporadas al valor del activo que corresponda.

NICSP 5 Costos de endeudamiento

- **Objetivo de la NICSP:** tratamiento contable de los costos de endeudamiento.
- **Conceptos y su reconocimiento**

Se entiende por costos de endeudamiento a los intereses y otros gastos en que la entidad ha incurrido al captar fondos mediante préstamos solicitados.

El *tratamiento referencial* consiste en reconocer a los costos de endeudamiento como gastos.

Por su parte, el *tratamiento alternativo* permite realizar la capitalización de esos costos como parte del costo del activo cuando estén directamente relacionados a la adquisición, construcción o producción de un activo pre-habilitable. Se consideran a los activos pre-habilitables como aquellos activos que requieren un período de tiempo antes de estar prontos para su uso o venta (por ejemplo edificios o existencias).

La entidad sólo puede capitalizar aquellos costos de endeudamiento que correspondan a préstamos obtenidos por la propia entidad.

Cuando los costos de endeudamiento no son fácilmente atribuibles a un activo, sino que, son globales de toda una entidad Central (caso muy común en el Estado en que las actividades de financiación de una entidad controlada se realizan en forma centralizada por otra entidad), esta entidad central puede utilizar variados instrumentos de endeudamiento a tasas de interés variables y transferir dichos fondos a las entidades con distintas modalidades (sin o con costo), es decir:

- o Si transfiere los fondos sin asignarle costos de endeudamiento, o sea, como un aporte de capital, la Entidad controlada no tiene que registrar ningún costos de endeudamiento.
- o Si le carga los costos de endeudamiento, el criterio de valuación de los mismos será, el monto que se determina aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos destinados al activo pre-habilitable. Esa tasa debe ser el promedio ponderado de los costos de endeudamiento aplicables a los préstamos de la entidad pendientes durante el ejercicio, exceptuando los específicos del activo pre-habilitable.

En los Estados Contables de la entidad Central se puede capitalizar el monto total de los costos de endeudamiento como parte del activo pre-habilitable, debiéndose efectuar los ajustes de consolidación apropiados para eliminar los costos capitalizados en la entidad controlada.

NICSP 9 Ingresos provenientes de transacciones de intercambio

- **Objetivo de la NICSP:** prescribir el tratamiento contable de los ingresos provenientes de transacciones y hechos originados en actividades de intercambio.

- **Alcance**

En cuanto al *alcance* de la misma, esta debe aplicarse a aquella entidad que prepare y presente estados financieros por el método contable de lo devengado al contabilizar los ingresos provenientes de las siguientes transacciones y hechos originados en actividades de intercambio:

- prestación de servicios;
- venta de bienes; y
- uso dado por terceros a activos de la entidad que genera para ésta intereses, regalías y dividendos.

- **Reconocimiento de los ingresos**

La primera cuestión que surge para contabilizar un ingreso es determinar en que momento éste debe ser reconocido. Se reconoce un ingreso cuando es probable que a la entidad van a fluir beneficios económicos futuros o un potencial de servicio y la valuación de estos beneficios puede hacerse de manera confiable.

En el caso de *prestación de servicios*, el ingreso se reconocerá remitiéndose a la etapa en que se encuentre la transacción a la fecha de presentación de la información. En el caso en que el resultado de la transacción que involucra la prestación de un servicio no se pueda estimar de manera confiable, el ingreso se reconoce sólo hasta por el monto de los gastos reconocidos que son recuperables.

En ocasión de la *venta de bienes*, el ingreso proveniente de la misma debe ser reconocido cuando la entidad ha transferido al comprador los riesgos significativos y las atribuciones retributivas de la propiedad de los bienes y cuando la entidad no retiene la intervención administrativa continua en el grado usualmente asociado a la propiedad, ni tampoco un control real sobre los bienes vendidos.

El ingreso proveniente del *uso dado por terceros a activos de la entidad* lo cual genera intereses, regalías o dividendos deberá reconocerse de la siguiente manera según el caso:

- los intereses deberán reconocerse en una proporción de tiempo que tome en cuenta el rendimiento efectivo del activo;
- las regalías deberán reconocerse conforme se vayan ganando y
- los dividendos o sus equivalentes deberán reconocerse cuando los derechos de los accionistas o de la entidad para recibir el pago hayan sido establecidos.

- **Valuación de los ingresos**

En lo que respecta a la *valuación de los ingresos*, los mismos deben ser valuados al valor razonable de la retribución recibida o por recibir; generalmente se determinan por acuerdo entre la entidad y el comprador o usuario del servicio, incluyendo descuentos comerciales y rebajas por volumen.

NICSP 21 Deterioro de valor de activos no generadores de efectivo

Objetivos de la NICSP: tratamiento contable del deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, estableciendo procedimientos para determinar cuando un activo se deteriora para asegurar que se reconocen las pérdidas por deterioro y cuándo se deben revertir las mismas.

- **Definiciones de la NICSP:**

- o Activos no generadores de efectivo son aquellos que no se mantienen para obtener un rendimiento comercial.
- o Deterioro del valor es una pérdida en los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de esos beneficios que se lleva a cabo a través de la depreciación.

- **Forma de medición de una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo**

La NICSP luego establece cómo se mide una pérdida por deterioro del valor de un *activo no generador de efectivo*:

- o Es la cantidad o monto en que el importe de un activo en libros excede a su importe de servicio recuperable.
- o Determinación del importe de servicio recuperable: es el mayor entre:
 - el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y
 - el valor de uso.

Se entiende por *valor razonable* el importe que se puede obtener de la venta de un activo entre partes conocedoras e interesadas que actúan en condiciones de independencia mutua.

Se entiende por *valor de uso* de un activo no generador de efectivo: es el valor presente del potencial de servicio restante de un activo (costo reposición depreciado o de rehabilitación).

- **Reconocimiento y Determinación de la Pérdida por Deterioro**

La NICSP sugiere que debe ser reconocida inmediatamente en el *resultado neto* y que se ajustarán los cargos por depreciación del activo desvalorizado.

- **Reversión de las pérdidas de valor por deterioro**

La NICSP señala que el nuevo importe de un activo en libros, tras la reversión de una pérdida por deterioro, no debe exceder:

- o del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en periodos anteriores.
- o del importe recuperable del activo.

NICSP REFERENTES A INVERSIONES EN OTRAS EMPRESAS Y COMBINACIONES DE NEGOCIOS (NICSP 6)

NICSP 6 Estados Contables consolidados y tratamiento contable de entidades controladas

- **Objetivo de la NICSP:** preparación y presentación de Estados Contables consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas, en los Estados Contables propios de la entidad controladora.
- **Conceptos y tratamiento**

Para que una entidad tenga el control sobre otra necesita que se cumplan dos condiciones simultáneas, una de poder y otra de beneficio. La primera implica el *poder* de regir las políticas financieras y operativas de la otra entidad, mientras que la de *beneficio* significa la posibilidad de beneficiarse de las actividades de la otra entidad.

La presente norma será tratada con mayor detalle en el punto 2.2 de este capítulo.

NICSP ESPECÍFICAS DEL SECTOR PÚBLICO (22, 23, 24 y 31)

NICSP 22 Revelación de información financiera sobre el Sector Gobierno General

- **Objetivo de la NICSP:** establecer los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que elijan presentar información sobre este Sector Gobierno General (SGG) en sus estados financieros consolidados.

Agrega como consideraciones que:

- o Los Gobiernos podrán elegir si presentan o no información sobre el SGG.
- o La presente norma no es obligatoria.
- o Al presentar la información no se aplicará la NICSP N° 6, (Consolidación) en relación con las Empresas Públicas Financieras y No Financieras.
- o El SGG reconocerá su inversión en las Empresas Públicas Financieras y No Financieras por el Patrimonio Neto (Saldo al Inicio – Saldo al Cierre).

- **Conceptos que define**

Definición del SGG, en nuestro país comprende:

- o Gobierno Central y
- o Gobiernos Departamentales.

Quedan sólo afuera las empresas y las instituciones financieras.

NICSP 23 Ingresos no derivados de transacciones de intercambio

- **Objetivo de la NICSP:** prescribir el reconocimiento y medición de los ingresos no derivados de operaciones de intercambio.
- **Conceptos y reconocimiento**

Se entiende por *transacciones que no son de intercambio* cuando una entidad recibe valor (bienes, servicios, dinero) de otra entidad o personas, sin entregar en forma directa y aproximadamente igual valor a cambio. Son ejemplos: impuestos, transferencias (en efectivo o no) como subsidios, condonación de deudas, multas, legados, donaciones de efectivo y en especie como bienes y servicios.

La entrada de recursos derivados de estas transacciones se reconoce en el activo cuando: haya probabilidad de que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados fluya hacia la entidad y el valor razonable del activo pueda medirse con fiabilidad. La medición inicial de estos activos será a su valor razonable. Para los ingresos equivalentes que se generen, se reconocen como la suma de los activos medidos de la forma vista.

En el caso de que se produzca un anticipo, es decir un recurso que se acepte antes de que un hecho imponible lo produzca, se reconoce un pasivo y luego de acaecido el hecho imponible, se lleva a ingresos.

Para el caso de los *impuestos*, se reconoce un activo en relación a éstos cuando ocurre el hecho imponible y se cumplen los criterios de reconocimiento de activos

citados. Para los anticipos de impuestos, se reconoce un pasivo hasta que el hecho imponible suceda, en este momento se reconoce el ingreso.

El sujeto en cuyo balance se reconocen los ingresos, es el Gobierno que los impone y no en el de otras entidades (por ejemplo, un agente de recaudación).

- **Valuación de los montos**

La *medición del valor de los impuestos* se hará por modelos estadísticos basados en la historia del devengamiento y de la recaudación en relación a períodos anteriores. En el caso de que no pueda medirse en forma fiable hasta un tiempo después de ocurrido el hecho imponible, los activos e ingresos relacionados pueden llegar a reconocerse en un periodo posterior al hecho imponible. En casos excepcionales, puede pasar largo tiempo para que sea medible en forma fiable, en estos casos se reconoce cuando se reciba el pago o se genere el crédito (por ejemplo, impuestos a la herencia).

Se volverá a comentar esta NICSP en el Punto 3.1.2 en que se trata las dificultades para reconocer los ingresos no derivados de transacciones de intercambio, por el criterio del devengado.

NICSP 24 Presentación de información presupuestaria en Estados Financieros

Esta NICSP, específica del sector público, también como las 22 y 23, se comentará más adelante en el Punto 3.4.1

NICSP 31 Activos Intangibles

- **Objetivo de la NICSP:** prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles.
- **Conceptos que define**

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y que carece de apariencia física.

Un activo es identificable cuando:

- o es separable, o sea cuando es capaz de ser separado o dividido de la entidad para ser vendido, transferido, licenciado, alquilado o intercambiado independientemente de si la entidad tiene intenciones de hacerlo o no; o
- o si surge de un contrato vinculante.

Las entidades con frecuencia gastan recursos, o incurren en pasivos en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejoras de recursos intangibles tales como conocimiento científico o técnico, diseño e implementación de nuevos procesos o sistemas, licencias, propiedad intelectual y marcas registradas. Son ejemplos concretos de esta amplia definición software de computación, patentes, adquisición de licencias de pesca, cuotas de importación adquiridas, copyrights y relaciones con los usuarios de un servicio.

Para su incorporación a los Estados Contables se tiene que cumplir con la definición de activo intangible y los criterios de reconocimiento generales aplicables a los activos.

No se reconocen como activos intangibles el valor llave generado internamente, los derechos y poderes conferidos por la constitución y las leyes, activos por impuesto diferido, activos intangibles del patrimonio cultural de una nación.

Los gastos incurridos en proyectos de investigación no pueden ser reconocidos como activos intangibles y deben reconocerse como gastos en el ejercicio en que son incurridos. Sin embargo, los gastos realizados en actividades de desarrollo se reconocen como activos intangibles pero con ciertas condiciones.

- **Valuación**

La medición de los activos intangibles depende de si fueron adquiridos mediante una transacción de no intercambio o en una transacción de intercambio.

Los primeros son medidos de acuerdo a su valor razonable a la fecha de adquisición. Un ejemplo de este caso es el legado de un derecho de copyright. El costo de los activos intangibles adquiridos mediante una transacción de intercambio está compuesto por el precio de compra, incluidos impuestos de importación e impuestos de compra no reembolsables si los hubiera más todo costo directamente atribuible para poner al activo en condiciones de ser usado.

Posteriormente al reconocimiento inicial estos activos se valúan a su costo histórico o revaluado menos la amortización acumulada y pérdida por deterioro si la hubiera.

1.3. Aplicación en Uruguay a la fecha

Actualmente los organismos integrantes de la Administración Central, los organismos del artículos 220 y el Poder Legislativo (ámbito de estudio de este trabajo) rinden cuentas a la ciudadanía presentando el Balance de Ejecución Presupuestal, los Estados Financieros y el Estado de Responsabilidades, omitiendo el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultados.

La razón de esta situación es que aunque las normas vigentes exigen los antedichos Estados Contables no se ha implementado aún un Sistema Contable Integrado que cuente con los registros necesarios para suministrar la información respectiva.

Por otro lado, al ser el presupuesto un instrumento político de vital importancia para el accionar del gobierno se le continúa dando demasiada importancia al Estado de Ejecución Presupuestal y a los Estados Financieros (caja y banco) en detrimento de los otros estados que intentan mostrar la información patrimonial y sus variaciones.

Sin embargo, los organismos del artículo 221 de la Constitución cumplen con las normas de presentar un Estado de Situación Patrimonial y un Estado de Resultados al igual que las empresas privadas. Además formulan los otros Estados referidos en el Art. 110 por lo cual se llega a la conclusión que en este ámbito se ha implementado un SCI.

Según Art. 89 del TOCAF el órgano responsable de llevar adelante el Sistema Contable Gubernamental Integrado, en los Organismos del Presupuesto Nacional, es la Contaduría General de la Nación.

En resumen, al no disponer de un SCI, no se cumple con ninguna de las normas, ni jurídicas (TOCAF y OTC 81) ni profesionales (NICSP).

2. Conceptos teóricos no definidos estrictamente para el sector público

2.1. Ente Contable

2.1.1. Distintos enfoques según los países

En este punto trataremos de determinar los requisitos que debe reunir un ente para ser considerado responsable de la emisión de Estados Contables.

El concepto de ente contable es fundamental para definir los límites del sistema contable, ya que demarca la organización a la que va referida la información contable.

Con el propósito de arribar al significado del mismo, debemos primero observar el significado del término ente. Un Ente es cualquier acuerdo legal, administrativo o fiduciario, estructura organizacional u otra parte (incluida una persona física) que tenga la capacidad de emplear recursos escasos en orden de alcanzar sus objetivos.

Habiendo definido lo que es un Ente, es de notar qué criterios alternativos de lo que es un Ente contable se encuentran implícitos en la legislación y regulaciones de los distintos gobiernos.

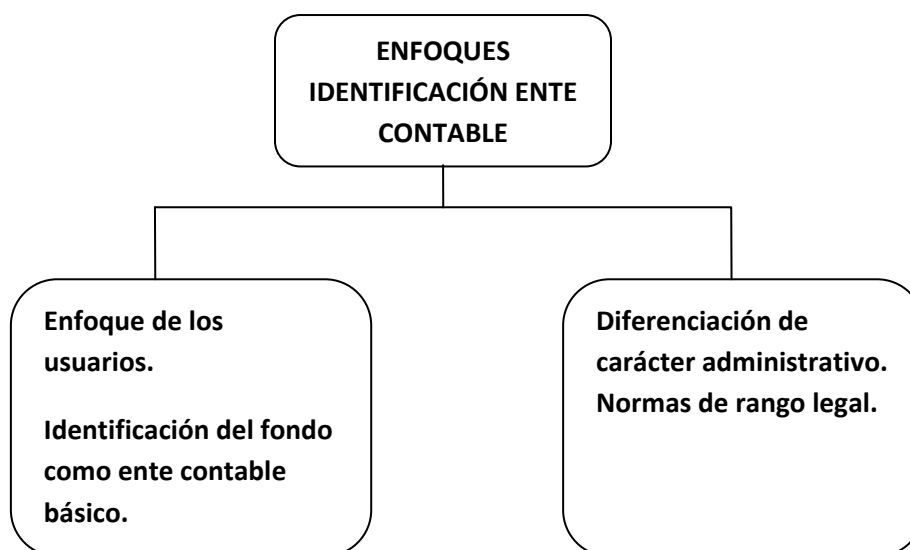
La identificación del ente contable se ha abordado desde *dos perspectivas diferentes*:

- **Enfoque de los usuarios**

Este enfoque identifica a la entidad contable en base a la existencia de usuarios que dependan de la información contable pública para la toma de decisiones o posibilitar la rendición de cuentas ante los mismos. La adopción de este enfoque se traduce en una mayor flexibilidad en la identificación de las entidades contables. Los países que han adoptado este enfoque son los países anglosajones. La IFAC ha optado por este enfoque, tal como lo expresa en el Marco Conceptual para el sector público (en proceso de aprobación), por lo cual se alinea con los países anglosajones en cuanto a el enfoque adoptado para la definición del concepto de ente contable.

- **Enfoque de diferenciación de carácter administrativo**

En algunos países la entidad contable viene definida por medio de normas de rango legal que generalmente hacen referencia a la función inherente de administración de fondos públicos. Este enfoque podría describirse como uno de diferenciación marcadamente administrativa y es mayormente adoptado por países de Europa continental y Latinoamérica.



Esto significa que los gobiernos definen de diferente manera el Ente Contable, dependiendo de qué conceptos o características entiendan que definen mejor a éste, de acuerdo al enfoque adoptado por ellos, y las usan para delimitar las fronteras o límites de ese Ente contable.

El concepto de ente contable y la identificación de las fronteras del mismo están estrechamente relacionados. Los criterios usados para delimitarlo son:

- Personería jurídica y patrimonio propio.
- Presupuesto propio.
- Identificación de fondo como ente contable básico.

A continuación se desarrollarán ambos enfoques y de qué forma los criterios se relacionan con los mismos.

2.1.1.1. Enfoque de los usuarios (adoptado por la IPSASB)

Los objetivos de los EECC para las entidades del sector público son proveer información acerca del ente contable que sea útil a los usuarios de los EECC con el propósito de:

- Rendir cuentas.
- Tomar decisiones políticas, sociales y del destino a dar a los recursos económicos.

Dados los objetivos de los Estados Contables que identifican las necesidades primarias de los usuarios, la identificación de las entidades que deben emitir estados financieros está también relacionada con las necesidades de información de los usuarios.

Bajo este enfoque, *Ente Contable* significa una entidad del sector público respecto de la cual es razonable esperar la existencia de usuarios que dependan de la información contenida en los estados financieros emitidos por ésta, que les sean útiles a ellos para los propósitos de rendición de cuentas y la toma de decisiones.

El gobierno y algunas entidades del sector público tendrán una personalidad jurídica propia y por ende una identidad legal separada. El tener una personería jurídica propia da certeza acerca de la existencia separada de esa organización y su derecho de, por ejemplo, recaudar fondos, ser propietario de activos, incurrir en pasivos y usar esos activos consistentes con sus objetivos.

Las entidades del sector público que no cuenten con personalidad jurídica propia pueden también recaudar, gastar, o manejar dineros públicos, implementar políticas del gobierno o ser responsable de proveer servicios directamente a la población. Por ejemplo, muchas unidades administrativas o grupos de actividades relacionadas directas a la provisión de un servicio particular (por ejemplo un programa de gobierno), pueden ser susceptibles de tener que rendir cuentas de forma separada ante la legislatura y la comunidad, pero no tienen una personería jurídica propia (por ejemplo no puede celebrar contratos a nombre propio con terceras partes).

En conclusión, un Ente Contable del sector público, de acuerdo a este enfoque, puede tener una identidad legal separada o ser una estructura organizacional o una actividad sin una entidad legal (incluyendo departamentos o programas de gobierno).

El marco conceptual del IPSASB no identifica qué entidades gubernamentales u otras entidades del sector público deben ser Entes Contables o presentar información consolidada. Esto debe ser especificado en la legislación, regulación u otra autoridad competente con conocimiento de las características de las entidades del sector público en su jurisdicción y de las necesidades de información de los usuarios.

Determinar los *límites del Ente Contable gubernamental* va a clarificar qué entidades, transacciones y actividades van a ser incluidas en los Estados Contables del gobierno.

Aunque la determinación de los límites del Ente Contable puede ser difícil, da la oportunidad de identificar y enfocarse en aquellas actividades en las que el gobierno es responsable y de clarificar los roles y responsabilidades del amplio rango de las organizaciones del sector público. Por otro lado, una inapropiada delineación de las fronteras del ente contable puede traer consecuencias adversas en los mensajes comunicados en los EECC y en las obligaciones de rendir cuentas del gobierno.

La naturaleza de las entidades, transacciones y eventos que deben ser abarcadas por los EECC del gobierno, deben ser determinados tomando como referencia los objetivos de los mismos. Estos objetivos deben a su vez ser determinados en base a los requerimientos de información de los usuarios.

Criterio de fondo como Ente Contable básico

Dentro del enfoque de los usuarios el criterio más usado por los países anglosajones es la identificación del fondo como ente contable básico. Se define como fondo aquel que es conformado con una finalidad específica. Este enfoque es más propio de los países anglosajones, en éstos cada fondo es un ente contable.

Aplicando este criterio a nuestro país un ente contable sería el Fondo Nacional de Vivienda (FNV), otro ente contable sería el Fondo Nacional de Salud (FONASA), el Fondo Nacional de Recursos, etc. Cada uno debería emitir su propio juego de Estados Contables.

2.1.1.2. Enfoque de diferenciación de carácter administrativo

A continuación se desarrollarán los dos criterios utilizados dentro del enfoque administrativo, que son más propios de los países latinoamericanos:

a. Criterio de presupuesto propio

- **Conceptos teóricos**

El criterio de presupuesto propio implica que los límites del Ente Contable del gobierno son trazados con el fin de abarcar a las entidades y reflejar las transacciones que son financiadas totalmente o en forma predominante por la asignación de fondos provenientes de Rentas Generales y Rentas Departamentales. Estas entidades y transacciones son comúnmente referidas como el sector presupuestal.

En la mayoría de las legislaciones se considera que el gobierno comprende dos componentes, el sector presupuestal y el sector no presupuestal.

El *sector presupuestal* incluye las entidades y transacciones que son financiadas totalmente o mayoritariamente por Rentas Generales y Rentas Departamentales. Esto incluiría entidades del gobierno que se financian a través del presupuesto nacional y departamental.

El *sector no presupuestal* comprende entidades o actividades que se autofinancian o que dependen del gobierno pero sólo en una pequeña proporción; esto incluye a las entidades industriales y comerciales de propiedad estatal y las personas públicas no estatales, las cuales no integran el Presupuesto Nacional. En el caso de que existieran empresas industriales y comerciales que dependan mayormente de Rentas Generales, se cuestiona si pueden o no ser consideradas empresas públicas. Según las NICSP no son

empresas públicas y consideran que dichas empresas deben integrar el Presupuesto Nacional, ya que dependen estructuralmente y de manera significativa del Gobierno Central.

El argumento a favor de este criterio es que las actividades del sector presupuestal son diferentes a las actividades desarrolladas por el sector no presupuestal, por tanto no pueden formar parte del mismo ente contable.

La ventaja más significativa de utilizar este criterio es que el ente definido para la contabilidad patrimonial tendrá la misma cobertura que el ente al que hace referencia la ejecución del presupuesto, lo cual facilita la elaboración de los Estados Contables e interpretación en conjunto.

Una de las desventajas que se aprecia de este criterio es que aunque las entidades del sector no presupuestal no dependan de fondos públicos para continuar en actividad, los gobiernos son responsables en última instancia por esas entidades y las transacciones que realizan. Esta crítica es aún más relevante si tomamos en cuenta que el gobierno podría encontrarse en la situación de tener que financiar a entidades del sector no presupuestal o extraer fondos de las mismas para financiar programas del gobierno.

Otra desventaja de este criterio, tal vez la más significativa, es que puede dar lugar a la presentación de un Estado Contable que no refleje todas las entidades y transacciones por las cuales el gobierno es responsable, por ejemplo las personas públicas no estatales quedarían fuera del Ente Contable.

- **Situación en nuestro país**

En la legislación nacional existen distintos presupuestos según las reglas exigidas para su tramitación y aprobación así como para el control de su ejecución dependiendo de la mayor o menor dependencia jurídica y financiera con respecto al Gobierno Central.

El *Presupuesto Nacional* comprende al de la Administración Central y a los presupuestos de los organismos autónomos jurídicamente pero sin autonomía financiera, es decir los organismos del artículo 220 de la Constitución; éstos proyectan su propio presupuesto y lo presentan al Poder Ejecutivo para que lo incorporen al Presupuesto Nacional. El Poder Ejecutivo puede hacer modificaciones a los proyectos presentados, debiendo en este caso presentar al Poder Legislativo tanto el presupuesto modificado como el original para que éste decida. Los presupuestos de estos organismos en conjunto constituyen el llamado Presupuesto Nacional de sueldos, gastos e inversiones, que representa un solo conjunto, dado que, su fuente de financiamiento casi exclusiva es Rentas Generales o sea, la caja del Gobierno Central.

Dentro de los llamados presupuestos especiales encontramos al *Presupuesto de los órganos legislativos* (Cámara de Diputados, Senadores y Juntas Departamentales) cuya aprobación se encuentra en el artículo 108 y 273 de la Constitución. Una vez aprobados por cada una de las Cámaras son remitidos al Poder Ejecutivo al solo efecto de que éste los incluya en el Presupuesto Nacional.

También se encuentran los *Presupuestos de los Entes industriales y comerciales del Estado*, los cuales son anuales y no necesitan ley para su aprobación sino que son actos administrativos, los mismos son proyectados por cada ente y elevados al Poder Ejecutivo y al Tribunal de Cuentas. Su trámite está previsto en el artículo 221 de la Constitución. Si el Poder Ejecutivo formula observaciones al presupuesto presentado se devuelve al ente que puede aceptarlas o no, en caso de que no sean aceptadas, el proyecto y las observaciones se remiten a la Asamblea General para que resuelva las discrepancias. Los presupuestos de los Entes industriales y comerciales deben incorporarse al Presupuesto Nacional con fines informativos.

Otro de los llamados presupuestos especiales son los *Presupuestos de los Gobiernos Departamentales* donde cada intendente proyecta el presupuesto y lo presenta a la Junta Departamental para su aprobación. En este caso también deben ser comunicados al Poder Ejecutivo para que sea incluido en el Presupuesto Nacional con fines informativos.

En conclusión, tienen presupuesto propio:

- Poder Legislativo, Administración Central y organismos del Art. 220 de la Constitución, llamado en conjunto Presupuesto Nacional.³
- Cada uno de los Entes autónomos y Servicios Descentralizados del dominio industrial y comercial del Estado (Art. 221 de la Constitución).
- Cada uno de los Gobiernos Departamentales.

Según este criterio cada uno de estos sería entonces un Ente contable.

³ Los presupuestos especiales de cada Cámara del Poder Legislativo son incluidos, en forma informativa, en el Presupuesto Nacional.

b. Criterio de personería jurídica y patrimonio propio

- **Conceptos teóricos**

Personería jurídica significa ser sujeto de derecho, o sea, tener la capacidad para ser titular de derechos y asumir obligaciones. Según Sayagués Laso dichas personas adquieren tal calidad en la medida en que reciben un reconocimiento otorgado por la autoridad pública a partir del cual se consideran como un centro de administración independiente que actúa en el campo del derecho como unidad con vida propia.

En cuanto al concepto de *patrimonio propio* éste está estrechamente vinculado con el concepto de persona jurídica, o sea, no se puede tener patrimonio propio si no se tiene personalidad jurídica o dicho de otra manera sólo las personas jurídicas pueden tener patrimonio propio. Sin embargo, se puede ser persona jurídica y no tener patrimonio propio.

Según las normas del Código Civil, los bienes que integran el patrimonio estatal se clasifican en bienes de dominio público y bienes del dominio privado del Estado.

Los bienes del dominio público están integrados por bienes corporales o incorporeales, inmuebles o muebles, pertenecientes a cualquier entidad estatal, cuya característica clave es que se encuentran destinados al uso público. Sobre estos bienes el Estado tiene un derecho de soberanía y no de propiedad, y tienen un régimen jurídico especial, ya que son inalienables (no se pueden enajenar), imprescriptibles (su titularidad no caduca con el paso del tiempo) e inembargables. Son ejemplos de esta categoría las plazas, los ríos, los parques, acuíferos, carreteras y el resto de los mencionados en el Art. 478 del Código Civil.

Los bienes del dominio privado del Estado están integrados por los bienes pertenecientes a las entidades estatales los cuales deberán destinarse al uso para el cual fueron adquiridos y no pueden ser destinados al uso público. Esto significa que deben estar destinados al cumplimiento de servicios esenciales, servicios públicos, servicios sociales, actividades industriales y comerciales, según los fines que persiga cada entidad pública. Específicamente el Código Civil menciona como bienes de uso privado del Estado las tierras que carecen de dueño (Art. 481 C.C), los bienes vacantes y los de las personas que mueren sin dejar herederos, y en general, es propiedad fiscal todo lo que sea declarado por leyes especiales (Art. 482 C.C.).

En relación a la inembargabilidad o embargabilidad de estos bienes, el Art. 478 de la Ley de Presupuesto 17.930 aclara que el Art. 381 del Código General del Proceso que trata sobre bienes inembargables, al utilizar la expresión “Propiedades, rentas públicas y municipales” comprende toda clase de bienes, cuentas o créditos del Estado o de los Municipios, por lo tanto, todos los bienes propiedad del Estado son inembargables, tanto sean de dominio público o de uso privado del Estado.

- **Situación en nuestro país**

En cuanto a qué entidades tienen personería jurídica en la organización institucional estatal uruguaya, tenemos en primer lugar a la llamada “persona pública mayor” que está integrada por:

- o Poder Legislativo.
- o Poder Ejecutivo.
- o Poder Judicial.
- o Organismos de Contralor (Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral).

Todos estos organismos mencionados no tienen personalidad jurídica independiente sino que forman parte del Estado como persona pública mayor y por tanto constituyen una sola persona jurídica. Por ejemplo, no se puede decir que un Ministerio considerado individualmente es una persona jurídica, sino que forma parte de la persona jurídica mayor.

Por otro lado, tenemos las “personas públicas menores” que son los organismos descentralizados. Ellos son:

- o Cada uno de los 19 Gobiernos Departamentales,
- o Cada uno de los Entes Autónomos,
- o Cada uno de los Servicios Descentralizados.

Son entes autónomos: ANCAP, UTE, BROU, BSE, BCU, BHU, INC, BPS, ANEP, UDELAR y AFE.

Son servicios descentralizados: OSE, ANTEL, ANP, INAU, ANC y ASSE.

Todos los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados tienen su propia ley orgánica que establece su nombre, cometidos, estructura orgánica e integración de sus órganos.

Cada uno de estos organismos constituyen una persona jurídica independiente dentro de su categoría y a su vez independiente de la persona pública mayor; esto en la práctica significa que una demanda realizada contra cualquier Ministerio de la Administración Central por más que sea contestada desde el punto de vista procesal por cada Ministerio, quien va a responder económicamente es el Estado concebido como persona pública mayor. Empero una demanda realizada contra cualquiera de las personas públicas menores es respondida por ellas mismas en forma individual con sus fondos (en el caso de organismos del Art. 221 de la Const.) o con los del Presupuesto Nacional (caso de organismos del Art. 220 de la Const. que no forman parte del Estado

persona pública mayor) o Departamental (caso de Gobiernos Departamentales), según sea el caso.

Aplicando el criterio de “personería jurídica” para definir el Ente Contable serían Entes Contables los organismos que la poseen con la clasificación vista anteriormente, es decir, por un lado, la persona pública mayor y por otro, cada una de las personas públicas menores.

En el derecho positivo en nuestro país, la Ordenanza del Tribunal de Cuentas número 81, no define Ente Contable estrictamente sino Unidades Contables, como todas las organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones y con medios para cumplir sus objetivos. Si consideramos los criterios referidos anteriormente, de persona jurídica y patrimonio propio arribaríamos a la conclusión de que las Unidades Contables definidas por la OTC 81 son Entes Contables según los criterios mencionados; es decir, dicha Ordenanza utiliza un criterio jurídico para definir el Ente Contable.

Si se considera que las Unidades Contables son los Entes Contables a juicio del Tribunal de Cuentas, son Entes Contables:

- o El Estado (persona pública mayor),
- o cada uno de los Servicios Descentralizados,
- o cada uno de los Entes Autónomos,
- o cada uno de los Gobiernos Departamentales y
- o también se consideran como Unidades Contables a todos aquellos organismos, servicios o entidades no estatales que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado (Art. 138 y 160 del TOCAF).

Este criterio de la OTC 81 no está en consonancia con el criterio de presupuesto propio; de seguirlo llegaríamos a una definición distinta a la definida en la Ordenanza 81.

Un inconveniente de este criterio es que si bien los organismos del Art.220 de la Constitución, los cuales son personas públicas menores, tienen personería jurídica propia y por lo tanto patrimonio propio, sin embargo no tienen ingresos propios y dependen financieramente de RRGG.

2.1.2. Opinión de los entrevistados

Algunos expertos en el área de consultoría del sector privado opinan que el ente contable tiene que tener objetivos organizacionales propios alineados con políticas públicas que puedan reflejarse en programas de gobierno. El Ente Contable debería estar definido al nivel donde están los objetivos y los jerarcas responsables de la estructura. Según esta visión se debería realizar Estados Contables por cada Unidad Ejecutora como nivel mínimo.

Por ejemplo, cada unidad dependiente de los Ministerios, cada Facultad de la UDELAR y cada hospital, podrían constituir un ente contable independiente. Este criterio debe tener en cuenta las limitaciones de cada caso, por ejemplo pueden existir Unidades Ejecutoras que no justifiquen la elaboración de Estados Contables propios, ya sea por su tamaño reducido o por no cumplir la relación costo beneficio.

En el sector público las opiniones están más divididas, algunos expertos consultados sostienen que el Ente Contable debe ser definido en función de la información demandada por los usuarios en base a sus necesidades, esta opinión está alineada con el enfoque de los usuarios definido por la IPSASB.

Sin embargo, otros expertos sostuvieron que el criterio de fondo como Ente Contable (criterio más utilizado en el enfoque de los usuarios) es inaplicable en nuestro país porque contamos con normas legales muy detallistas.

Otros expertos consultados tienen una opinión de corte jurídico, establecen que una organización, para poder ser calificada como Ente Contable, debe ser capaz de contraer derechos y asumir obligaciones en nombre propio. Este criterio no es otro que el de personería jurídica y patrimonio propio, adoptado por la OTC 81 al definir las “Unidades Contables”.

Por último, otros expertos en el sector público adhieren al criterio de presupuesto propio. Argumentan que:

- el alcance del presupuesto, que se refleja en el Estado de Ejecución Presupuestal, no puede ser distinto que el alcance definido para la contabilidad patrimonial, que se refleja en los Estados Contables. Cuando se elabora el presupuesto es deseable disponer de los Estados Contables elaborados con la misma definición de ente, de tal manera de no necesitar adaptaciones al momento de formular el presupuesto.
- el Presupuesto Nacional es financiado en su gran mayoría con fondos provenientes de Rentas Generales y por lo tanto todos los entes que conforman el Presupuesto Nacional tienen una misma financiación.
- la dependencia financiera es una forma de control. Los organismos del Art. 220 presentan sus presupuestos como una sugerencia al Poder Ejecutivo, y éste puede estar de acuerdo o no. Adicionalmente, luego de aprobado el

Presupuesto Nacional, el Poder Ejecutivo dispone de medios legales para disminuir el presupuesto aprobado a los organismos del Art. 220. Es decir que el Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Economía, tiene la superintendencia financiera de estos organismos.

2.2 Entidad controladora y entidad controlada según NICSP 6

- **Conceptos teóricos**

Por control se entiende el poder de gobernar las políticas operativas y financieras de otra organización con los esperados beneficios o el riesgo de incurrir en pérdidas para el gobierno a causa de las actividades de la organización controlada.

Si bien es importante establecer qué constituye control para definir los límites del ente contable es asimismo relevante conocer *qué no es control* (de acuerdo a la NICSP 6):

- o *Dependencia financiera*: el depender financieramente del gobierno por si sólo no significa estar controlado por éste. El órgano directivo de esa organización a pesar de ser financieramente dependiente del gobierno aún retiene la capacidad de tomar decisiones independientes en sus políticas operativas y financieras. Significa que esa organización tiene la opción de no tomar el financiamiento del gobierno y no continuar con sus actividades, un ejemplo claro son las ONG.

Sin embargo, esta dependencia evidentemente crea una relación de influencia donde el gobierno puede requerir que esa organización se haga responsable por el uso de los fondos asignados, inclusive puede limitar el cumplimiento de sus objetivos cuando, por circunstancias de reducción de ingresos de Rentas Generales, reduce también lo aportado a la institución. Además, en muchos casos este tipo de entidades no pueden desarrollar sus actividades sin los recursos centrales (ejemplos: Poder Judicial, Poder Legislativo) pues por su naturaleza no venden un servicio objeto de demanda individual.

- o *Regulación*: el gobierno en su afán de proteger el interés público establece marcos regulatorios los cuales pueden imponer condiciones o sanciones aplicables a ciertos tipos de organizaciones. Se les puede exigir a estas organizaciones informes que avalen haber actuado de acuerdo al marco regulatorio impuesto, pero esta obligación no es evidencia de control. Un claro ejemplo en este sentido es la regulación al sistema financiero.
- o *Responsabilidad constitucional del gobierno en ciertas áreas*: el sólo hecho de que el gobierno tenga la responsabilidad de asegurar la adecuada prestación de ciertos servicios esenciales a la población, como ser salud y educación, no

significa necesariamente que controle a todas las entidades que brindan esos servicios.

Este tema es abordado específicamente por la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público número 6, la cual es aplicable a la presentación y preparación de estados financieros consolidados y a la contabilidad de entidades controladas por parte de todas las entidades del sector público que no sean empresas públicas comerciales.

En cuanto a las condiciones que debe reunir un ente emisor de los Estados Contables para poder presentar estados contables consolidados se encuentran:

- o Que existan normas contables uniformes entre la entidad controladora y controlada.
- o La existencia de control directo o indirecto. Este control se produce cuando existe una condición de poder y otra de beneficio, y se pueden ejercer de inmediato.

En lo relativo al control, la *condición de poder* es la capacidad de decidir sobre políticas financieras y operativas de la entidad. La *condición de beneficio* se da cuando se tiene la potestad de disolver a la otra entidad y obtener los beneficios residuales o acceder a la distribución de sus activos.

Los siguientes indicadores pueden hacer presumir, en forma aislada o colectiva, la existencia de control.

Los *indicadores de poder* pueden resumirse en cuatro:

- o la entidad controladora puede vetar los presupuestos operativos y de capital de la entidad controlada.

Si es necesario el visto bueno del gobierno al presupuesto de la organización esto puede ser considerado como un indicador de control. El presupuesto no tiene porque ser detallado sino que puede ser considerado en montos globales.

- o la entidad puede vetar, anular o modificar las decisiones del órgano rector de la otra entidad.

El tener esta potestad le confiere al gobierno la posibilidad de dirigir las políticas de la organización, lo cual constituye un indicador de control importante.

- o la entidad puede aprobar la contratación, la redistribución o el cese de los jerarcas de la entidad controlada.
- o el mandato de la entidad controlada está establecido y limitado por ley.

La clave para este indicador es si el gobierno ha establecido por ley la misión de la organización y/o el mandato de la misma de llevar adelante los objetivos del gobierno, incluyendo cómo será realizado.

El poder regir las políticas operativas y financieras de la entidad debe tener la posibilidad de ser ejercido de inmediato; esto quiere decir que debe estar previamente estipulado formalmente en el marco normativo y no deben existir dudas de la capacidad del ente de llevarlo a la práctica.

Los *indicadores de beneficio* son los siguientes:

- o la entidad es propietaria del activo o patrimonio de la otra entidad.

Si la entidad controladora puede acceder a los activos de la controlada en una base continuada o es responsable por sus pasivos esto puede constituir un indicador de control. La entidad controladora puede acceder a los activos cuando puede exigir contribuciones a la entidad controlada.

- o la entidad tiene derecho a una parte importante del activo o patrimonio de la otra entidad, en caso de que se liquide o disuelva.
- o la entidad puede ordenar a la otra que coopere con ella en la consecución de sus objetivos.
- o en última instancia es responsable por las obligaciones contraídas por la entidad controlada.

3. Problemas que se plantean en la aplicación del SCI

3.1. Distintos criterios posibles de registraci3n contable

3.1.1. Base Devengado versus Base Caja

a) Criterio de lo devengado

El criterio de lo devengado reconoce los efectos de las transacciones y otros eventos en el momento en que estos ocurren independientemente de cuando se cobran o pagan.

Los Estados Contables preparados en base al criterio de lo devengado reconocen todos los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos de una entidad de la forma se~alada anteriormente.

La informaci3n contenida en los estados preparados en base al criterio del devengado es id3nea tanto para rendir cuentas como para la toma de decisiones.

Los EECC preparados en base al devengado permiten a los usuarios:

- Determinar la responsabilidad por todos los recursos que la entidad controla y el destino que se les da a esos recursos.
- Determinar la situaci3n patrimonial, los flujos de caja y la actuaci3n de la entidad en un per3odo determinado.
- Tomar decisiones acerca de destinar o no recursos a una entidad.

La contabilidad preparada en base al criterio del devengado provee informaci3n m3s comprensible y m3s realista que la que provee la contabilidad preparada en base al criterio de caja; sin embargo es una contabilidad m3s compleja y por ende m3s costosa para implementarla.

b) Criterio de lo percibido

El criterio de lo percibido o base caja reconoce las transacciones y otros eventos en el momento en el cual el dinero relativo a la transacci3n o evento ha sido recibido o pagado.

Los Estados Contables preparados en base caja muestran las fuentes, el destino y el uso de los recursos de caja.

Estos muestran el efectivo requerido para financiar las actividades del gobierno, el efectivo requerido para lograr esos requerimientos de caja incluyendo el nivel de impuestos efectivamente recaudados durante un período y la posición de caja del gobierno.

Tradicionalmente los presupuestos de los gobiernos y sus compras han sido registradas en base caja. Este ha sido uno de los factores que llevó a la predominancia de la base caja en la contabilidad gubernamental.

La popularidad de la base caja en la contabilidad gubernamental surge de la necesidad del Parlamento u otros organismos representativos de los ciudadanos, de monitorear la recaudación de los impuestos y la posterior aplicación de esa recaudación por el gobierno año tras año.

Las *ventajas* cualitativas más apreciables de este sistema son que:

- Los principios que subyacen detrás de este criterio son fácilmente comprensibles para los usuarios de la información contable.
- La información es relativamente mas fácil de compilar y por ende menos costosa de procesar y recolectar.
- Como consecuencia de lo anterior, los estados pueden estar disponibles en forma más rápidamente accesible que utilizando el criterio de lo devengado.
- Al registrarse solo cuando hay un ingreso o egreso de caja esta base de registración es menos subjetiva.
- Es más prudente contabilizar en base caja porque al momento de la registración ya se tiene la seguridad de haber cobrado o pagado. No es necesario realizar estimaciones en cuanto al monto ya que la transacción ya ocurrió al registrarse.

Las principales *limitaciones* que se le encuentran a este sistema son:

- Se enfoca solo en los flujos de caja en un período dado e ignora otros flujos de recursos que también podrían impactar en la capacidad del gobierno de proveer bienes y servicios en el presente o en un futuro. Por ejemplo, no se registran los pasivos para financiar la compra de bienes.
- No se reconocen los resultados obtenidos por los cambios en el valor de los activos, por ejemplo, una ganancia o pérdida por tenencia de activos financieros o de otro tipo.
- No es posible estar al tanto del valor neto de los bienes de uso al no registrarse las amortizaciones, revaluaciones y pérdidas por deterioro.

- Por estas dos razones antedichas, la información preparada en base caja es cualitativamente inferior a la preparada en base devengado para la toma de decisiones.
- La contabilidad en base caja limita la capacidad de los ciudadanos de responsabilizar al gobierno por el manejo que hace de los recursos. La información dada por la base caja solamente puede hacer responsable al gobierno del uso de la caja, pero no hay información disponible para hacer responsable al gobierno del manejo de activos y pasivos.

c) Cuadro resumen de fortalezas y debilidades de ambos criterios

Factores	Devengado	Percibido
Costo	ALTO	BAJO
Subjetividad	ALTA	BAJA
Comprensibilidad	BAJA	ALTA
Prudencia	BAJA	ALTA
Complejidad	ALTA	BAJA
Satisfacción de necesidades de los usuarios	ALTA	BAJA
Representación fiel de la realidad	ALTA	BAJA
Exactitud en el monto del registro	BAJA	ALTA
Necesidades de capacitación del personal	ALTA	BAJA
Facilidad en la compilación de la información	BAJA	ALTA

Estos dos sistemas desarrollados anteriormente son los denominados criterios puros de registración contable.

La práctica contable ha llevado a que en realidad se utilicen combinaciones de estos criterios y que los países que aplican los sistemas puros sean la excepción.

A continuación se tratarán los criterios derivados de los denominados “puros”, es decir, modificaciones a los criterios de lo devengado y de lo percibido.

d) Base caja modificado

- **Criterios aplicados**

La modificación más común que existe con respecto al criterio base caja es la que consiste en mantener abiertos los libros contables por un período determinado después del cierre del ejercicio económico, por ejemplo, durante un mes.

La intención detrás de esta modificación es superar ciertas dificultades que se experimentan en el criterio de base caja puro, en que los flujos que están relacionados con el período actual pueden ocurrir después de terminado el ejercicio. Es decir, ingresos y pagos que ocurren dentro de este período determinado pero que tienen origen en el ejercicio pasado son reconocidos como ingresos y pagos del ejercicio fiscal anterior.

Bajo el método de base caja modificado el criterio principal para reconocer los ingresos y pagos durante el período establecido después de cerrado el ejercicio es que los mismos deben tener su origen en el período precedente.

Esto es aplicado de diferente manera según cada gobierno; algunos consideran que todos los ingresos y pagos recibidos durante el período establecido son originados en el período anterior mientras que otros gobiernos reconocen solamente algunos de los ingresos y pagos percibidos en los períodos establecidos como originados en el período precedente. En cualquiera de estos casos es deseable que el criterio empleado por el gobierno sea consistentemente aplicado de un año a otro y que el criterio utilizado sea revelado en notas referentes a las políticas contables.

Algunos ejemplos de tipos de ingresos que son recibidos durante el período establecido después de cierre de ejercicio pero que generalmente son reconocidos como ingresos del período precedente son:

- o Ingresos por impuestos cuando los mismos sean originados en un hecho generador que tuvo lugar o cuando el impuesto debía ser pago en el período contable precedente.
- o Ingresos por venta de bienes y servicios cuando la factura haya sido emitida en el período contable precedente.
- o Subvenciones, contribuciones y donaciones que debían ser recibidas antes del fin del período contable precedente pero que su recepción se produjo en el período establecido después del cierre de ejercicio.
- o Ingresos por intereses en que los mismos son generados antes del cierre de ejercicio pero que son percibidos durante el período complementario.
- o Ingresos por venta de activos no corrientes cuya transacción haya sido completada (contrato firmado y tradición) y el pago estaba estipulado para ser cobrado antes del cierre de ejercicio pasado.

- o Préstamos hechos por el gobierno que debían ser reembolsados a fecha de balance pero que fueron cobrados en el período establecido.

Los criterios usados para determinar si los pagos hechos durante el período determinado (generalmente un mes) corresponden al ejercicio precedente, también varían según los distintos gobiernos.

El criterio más utilizado es que el monto pagado debe tener su origen en el ejercicio precedente. Algunos ejemplos son:

- o Devoluciones de impuestos hechas durante el período determinado cuando la aprobación de la devolución haya tenido lugar antes del cierre de ejercicio anterior.
- o El pago realizado dentro del período establecido después del cierre de ejercicio por la adquisición de bienes o servicios en los que tanto la factura como los bienes y servicios hayan sido recibidos antes del cierre de ejercicio anterior.
- o Transferencias hechas por el gobierno (por ejemplo para pagos de asistencia o seguridad social) cuando el pago esté relacionado con el período anterior.
- o Otras subvenciones, contribuciones y donaciones que debían ser pagadas antes del fin del período contable precedente pero que su entrega se produjo en el período establecido después del cierre de ejercicio.
- o El pago por la adquisición o construcción de activos en los cuales el contrato de compra haya sido firmado o la factura recibida y los activos o bienes y servicios relacionados con la construcción del activo hayan sido recibidos antes de finalizado el ejercicio anterior.
- o Egresos por intereses en que los mismos son generados antes del cierre de ejercicio pero que son pagados durante el período establecido.
- o Inversiones en otras entidades cuando el acuerdo de proveer la inversión y el pago debía hacerse en el período precedente.

- **Beneficios y limitaciones del criterio de base caja modificado**

El beneficio de la modificación al criterio de base caja es que tiene un enfoque de medición más amplio que el criterio de base caja pura. El reconocimiento de ciertos tipos de ingresos y pagos durante el período especificado posterior al cierre de balance significa que se registra alguna información en cuanto a los créditos a cobrar y las deudas a pagar, aunque no sean reconocidos como activos y pasivos (cabe recordar que en los criterios de base caja puro no se reconocen los créditos a cobrar ni las deudas a pagar).

Una limitación a este criterio es que el período establecido como tolerancia para determinar el límite de la inclusión de estos ingresos y egresos percibidos y pagados es subjetivo.

e) Base devengado modificado

De acuerdo a este criterio de registración se permite el no reconocimiento de ciertas partidas en el ESP debido a sus características particulares, y en cuanto a las cuentas de resultados, se permite utilizar el criterio de lo percibido sólo para los ingresos por impuestos. Según el Estudio Nro. 11 de la IFAC de mayo de 2000, ejemplos de modificaciones al criterio de base devengado que pueden ser encontrados en la práctica, son:

- El reconocimiento de todos los activos en el Estado de Situación Patrimonial salvo aquellos de infraestructura, defensa, y patrimonio cultural, los cuales son llevados a gastos en el momento de su construcción o adquisición.

Se adopta este criterio de exceptuar a este tipo de activos de su reconocimiento en el Estado de Situación Patrimonial debido a que puede resultar costoso valuarlos o identificarlos.

Los activos que no se reconocen en el Estado de Situación Patrimonial y por tanto fueron reconocidos como gastos en el Estado de Resultados no generan ni amortizaciones ni pérdidas. Consecuentemente con esto si se produce la venta de un activo que no fue reconocido en el Estado de Situación Patrimonial se debe exponer en el Estado de Resultados el ingreso total por la venta del bien de uso y no su resultado neto por venta de bien de uso.

- El reconocimiento de la mayoría de los activos y pasivos de acuerdo con la base del devengado, pero, reconociendo los ingresos en base caja o en alguna modificación de la base caja, como ocurre en Argentina, donde se registran todos los gastos e ingresos por el devengado, a excepción de los ingresos tributarios, para los cuales se utiliza el criterio base caja.
- Se reconocen solamente activos y pasivos a corto plazo.
- Reconocimiento de todos los pasivos excepto algunos, como por ejemplo, los pasivos por pensiones y jubilaciones sociales.

Estos pasivos no se reconocen en el Estado de Situación Patrimonial a pesar de cumplir con la definición de pasivo y con el criterio de reconocimiento porque, o bien puede implicar un alto costo en medir a esa clase de pasivos o porque se dispone así por voluntad política.

La mayoría de los gobiernos locales dentro de Canadá y algunos de Estados Unidos adoptaron la variación del criterio de lo devengado que consiste en considerar como gastos todos los activos no financieros al momento de su compra.

Otros gobiernos como las autoridades locales en España adoptan el método del devengado puro excepto por aquellos gastos que se realizan en defensa, infraestructura y activos que integran el patrimonio cultural, los cuales son reconocidos como gastos al momento de su adquisición o construcción. Ejemplos de gastos en infraestructura son los hechos en carreteras, sistemas de alcantarillado, suministro de energía y redes de comunicaciones. A continuación presentamos un cuadro resumen de los criterios mencionados:

		CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO	
MODELOS	PURO	BASE DEVENGADO	BASE CAJA
	IMPURO	BASE DEVENGADO MODIFICADO	BASE CAJA MODIFICADO

3.1.2. Cálculo de los Ingresos Devengados

En materia teórica este tema es tratado en la NICSP 23 denominada “Ingresos no derivados de transacciones de intercambio”.

El objetivo de la NICSP referida es prescribir el reconocimiento y medición de los ingresos no derivados de operaciones de intercambio. Se entiende por ingresos no derivados de operaciones de intercambio aquellos valores (ya sean bienes, servicios o dinero) que se obtienen de una entidad o persona sin entregar directamente y aproximadamente igual valor a cambio. Los ejemplos más relevantes dentro de esta categoría son los impuestos y las transferencias.

- **Impuestos**

Los impuestos son los beneficios económicos obligatoriamente pagados o a pagar a las entidades del sector público, de conformidad con las leyes o reglamentos establecidos para proporcionar ingresos al gobierno, con exclusión de multas u otras sanciones impuestas por infracciones de las leyes o reglamentación.

La entidad debe reconocer un activo (Cuentas a Cobrar) y un ingreso por impuestos por igual monto cuando:

- o ocurra el hecho imponible.

- o en el caso del activo generado, se cumpla con la definición de activo: recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y con las condiciones de reconocimiento de los mismos, a saber:
 - cuando el valor razonable del activo pueda ser medido fiablemente y
 - sea probable que beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo fluyan a la entidad.

Cuando se reciben anticipos de impuestos se registra un pasivo hasta que se produce el hecho imponible; es en ese momento en que se puede dar de baja el pasivo y reconocerse el ingreso tributario.

Con el fin de determinar el monto de los impuestos devengados (tanto de activos como de ingresos), la NICSP referida recomienda tomar en cuenta modelos estadísticos basados en antecedentes de devengamiento y recaudación de los impuestos en períodos anteriores. Si no es posible una estimación fiable debido a la base volátil del impuesto el activo se reconoce después de ocurrido el hecho imponible. En algunos casos en que es muy difícil su estimación o transcurren muchos años desde el hecho imponible para que pueda ser medido fiablemente, se puede reconocer el ingreso al momento del pago (criterio del percibido).

Los ingresos tributarios son pertenecientes al Gobierno y no a la entidad que tenga a su cargo la recaudación de los tributos, por tanto esta última no puede reconocerlos en su activo sino que deben ser reconocidos en los Estados Contables Consolidados del Gobierno Central.

- **Transferencias**

Las transferencias son entradas de futuros beneficios económicos o potencial de servicios no derivadas de transacciones de intercambio, o sea, ingresos sin contrapartida de bien o servicio a cambio, distintas de los impuestos. Es una categoría residual dentro de los ingresos no derivados de transacciones de intercambio. Las transferencias incluyen subsidios, condonación de la deuda, multas, legados, donaciones en efectivo y en especie.

Se reconocen como activo (Deudores por Transferencias o similar) cuando cumplen con la definición de activo y las condiciones de reconocimiento de activos vistas en el caso de los impuestos y su contrapartida es una cuenta diferencial de ganancia (Ingresos por transferencias) como ingreso devengado.

Además, en el caso de las transferencias se reconocerán como activo:

- o cuando los recursos se hayan transferido a la entidad, (al transferirse se considera devengada).
- o si la entidad dispone de un título de reclamo contra el cedente y la misma considera que es probable que la entrada de recursos se efectivice.

La contrapartida en el registro contable de este activo está sujeta a si la transferencia se recibe sin condiciones o con condiciones. Cuando se da el primer caso (sin condiciones) el ingreso se reconoce inmediatamente; en caso contrario, se reconoce un pasivo hasta que se cumplan las condiciones acordadas.

Las transferencias deben ser registradas a su valor razonable. En el caso de activos heredados, regalos y donaciones, incluidos los bienes en especie, para determinar el valor razonable se puede recurrir a su cotización en un mercado activo o a la tasación por parte de un perito a la fecha de adquisición del mismo.

En cuanto a las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento como un activo. Cuando una entidad recauda multas en calidad de agente, como ya vimos, éstas no serán ingreso de la entidad recaudadora. Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

3.1.3. Opiniones de los entrevistados sobre el tema

Algunos expertos sostienen que el hecho de arribar a un resultado por el criterio de lo devengado, en oposición a un resultado obtenido por el criterio del percibido, proporcionaría una visión más amplia de la gestión del Estado y del desempeño de sus administradores.

Al registrar los impuestos por el criterio del percibido la administración pierde elementos de control, pues entre el momento en que se configura el hecho generador, el contribuyente declara el impuesto o se labra el acta inspectiva, y el momento en que el contribuyente paga, transcurre un lapso a veces prolongado. Al menos las actas inspectivas y las declaraciones juradas de los contribuyentes deberían reconocerse en el activo, porque a partir de ese momento el Estado tiene un derecho a cobrar y además este registro permite un mayor control y seguimiento de la cobranza.

Los impedimentos para calcular los ingresos por el criterio del devengado según expertos en materia tributaria son:

- Las variaciones en los precios en muchas oportunidades recién se ven reflejadas en la recaudación del período siguiente en que se producen. (efecto Talvi⁴).

⁴ El efecto Talvi significa que se da una gran diferencia – en términos reales y sin tener en cuenta la evasión - entre el monto de los impuestos en el momento del devengado (generación del hecho imponible) y el momento de la recaudación, lo que altera en un monto muy importante la información contable

- Además de contar con la información de caja, se necesita disponer de información más amplia sobre todos los contribuyentes, la cual es difícil de obtener.
- Existen hechos puntuales difíciles de prever como por ejemplo reliquidaciones de impuestos y resultados de inspecciones fiscales.

Por lo tanto, para estos expertos es posible registrar los impuestos mediante el criterio de lo devengado en forma afiatada y precisa, siempre y cuando no ocurran acontecimientos extraordinarios que deriven, en un futuro, en variaciones significativas en la recaudación, las cuales en caso de ocurrir deberán dar lugar a la realización de ajustes. En esta postura se descarta la justificación de que es más prudente registrar los impuestos por el percibido, pues para atender el principio de prudencia existe la posibilidad de registrar previsiones.

El componente de evasión no afecta de manera significativa las previsiones de recaudación, pues, en nuestro país, no presenta un comportamiento errático por lo que no constituye una limitante para implementar el criterio del devengado en la registración de impuestos. A modo de ejemplo, la evasión de IVA en Uruguay ha ido disminuyendo paulatinamente en los últimos años, pasando de ser un 40% en los años 2001-2002 a representar en la actualidad alrededor de un 20%.

La estimación de los impuestos devengados en un período se podría realizar en base a proyecciones del Sistema de Cuentas Nacionales elaboradas por el Banco Central, que implican un análisis macroeconómico de las variables que afectan la recaudación, y encuestas llevadas a cabo por el Instituto Nacional de Estadística, ambas realizadas para todo el ejercicio.

Otra postura considera que si bien es útil registrar todos los ingresos en base al criterio de lo devengado resulta más prudente registrarlos por el criterio de lo percibido. También se sostiene que el hecho de pasar a utilizar el criterio de lo devengado en reemplazo del percibido generaría costos que superan los beneficios que podría brindar la nueva información obtenida mediante el criterio del devengado. Según la misma postura, es más prudente registrar los impuestos por el percibido porque el registro por el devengado siempre implica realizar una estimación lo cual está cargado de subjetividad y es potencialmente inexacto.

Alineados con esta última postura, otros consideran que se debe registrar los impuestos por el criterio del percibido por una imposibilidad técnica de realizar la registración por el criterio del devengado y no por una justificación en base al principio de prudencia. Sostienen que es prácticamente imposible registrar los impuestos al momento en que se produce su hecho generador ya que implicaría estar en comunicación online con el contribuyente, pues no consideran confiable incorporar como información contable una estimación muy subjetiva, pese a que la NICSP 23, como ya hemos visto, establece que los ingresos no derivados de transacciones de

intercambio (como los ingresos tributarios) deben ser registrados por el criterio de lo devengado.

Ante las alternativas de registrar en el momento en que el contribuyente presenta la declaración jurada o paga la misma, esta postura opta por el criterio del percibido, pues sostienen que el intervalo de tiempo entre la declaración jurada y el pago de la misma es mínimo, y en la mayoría de los casos el pago es inmediato.

Con respecto al momento de *reconocimiento en los gastos* hay casi unanimidad en las opiniones en cuanto a que deberían registrarse en el sistema patrimonial en la etapa del devengado: cuando se recibe el servicio personal o no personal o cuando se aplica el bien de consumo a su destino o cuando se produce el desgaste u obsolescencia del bien de uso. En el caso de la contabilidad presupuestal el criterio más aceptado es el de la etapa del gasto (compra o contratación) obligado o cuando se incorpora el bien o servicio al patrimonio del Estado.

Sin embargo, el Director de la Dirección de Procesamiento Contable en la Contaduría General de la Nación Argentina, y refiriéndose al sistema presupuestal y su consecuente impacto en el sistema patrimonial, mantiene que un momento más idóneo para el registro de los gastos es la etapa del compromiso. Argumenta esta posición sosteniendo que en la etapa del gasto devengado, es decir cuando se produce la efectiva incorporación del bien o prestación del servicio, no se produce ninguna decisión política. Esta decisión política fue realizada en una etapa anterior, en la etapa del compromiso⁵. Agrega que, al cuerpo legislativo del país, al evaluar la gestión política del gobierno, no le resulta relevante el momento en que un bien o servicio se incorpora en una oficina o Ministerio sino que le interesa la instancia en que se tomó la decisión política de incorporar el bien o servicio. Este momento, en la práctica, se refleja en la etapa del compromiso. Los defensores de esta postura sostienen que la suma de compromisos contraídos por un gobierno es una medida idónea para juzgar su actuación.

⁵ Se entiende por etapa del compromiso aquella en que se produce el acto lícito y válido en virtud del cual la Administración Pública se vuelve obligada a una determinada transacción (recibir los bienes o servicios solicitados), una vez cumplidas las condiciones previstas.

3.2. Significado de un Estado de Resultados en el ámbito estudiado

3.2.1. Conceptos teóricos

De acuerdo al Marco Conceptual definido para el sector privado, el Estado de Resultados tiene como propósito medir los resultados de la gestión de la gerencia o la responsabilidad con la cual han manejado los recursos económicos que se le han confiado.

Asimismo resulta útil para pronosticar si una organización necesitará en un futuro financiamiento de terceros o puede generar flujos de efectivo a través de los recursos existentes.

Los elementos que componen el Estado de Resultados son las cuentas de ganancias y pérdidas. Toda ganancia implica un aumento de patrimonio y una pérdida acarrea una disminución del mismo.

Por otra parte, uno de los supuestos conceptuales fundamentales de la contabilidad del sector privado es el de la registración contable por el criterio del devengado, para pérdidas y ganancias.

En la NICSP 1 para el sector público se denomina al Estado de Resultados como Estado de Rendimientos Financieros (mal denominado “financieros” pues no solo comprende caja y banco) y básicamente enfrenta ingresos y gastos devengados.

La NICSP 1 define gastos como “las reducciones en los beneficios económicos o en el potencial de servicio, que ocurren durante el ejercicio presentado y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o toma de pasivos y que producen una disminución en el patrimonio neto”.

Por otro lado, define ingresos como “los constituidos por entradas de beneficios económicos o de un potencial de servicio durante el ejercicio que se informa, cuyo flujo produce un aumento en el patrimonio neto”.

Se deben revelar en el Estado de Rendimiento Financiero las siguientes partidas:

- a) ingresos ordinarios/recursos provenientes de las actividades operativas;
- b) resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias de la entidad;
- c) gastos financieros;
- d) participación en las pérdidas y ganancias de las entidades asociadas y negocios conjuntos que se lleven contablemente por el método de la participación;
- e) partidas (o rubros) extraordinarias;

- f) porción de la participación de los intereses minoritarios en el resultado neto (ahorro o desahorro);
- g) resultado neto (ahorro o desahorro) del período.

Para mejorar la lectura del resultado del ejercicio obtenido, el mismo debe ser acompañado por indicadores de gestión. Estos indicadores son variables cuantitativas cuya finalidad es brindar información acerca del grado de cumplimiento de una meta de gestión.

Existen varios tipos de indicadores de gestión: eficacia, eficiencia, calidad y desempeño presupuestario.

Los indicadores de *eficacia* se refieren al cumplimiento o no de las metas planteadas.

Los indicadores de *eficiencia* relacionan la cantidad producida de un bien o servicio con el costo insumido para obtenerlo.

La *calidad* del servicio es la capacidad de responder en forma rápida y directa a las necesidades de los usuarios.

Los indicadores de *desempeño presupuestario* buscan medir la capacidad de un organismo para generar y movilizar sus recursos financieros en busca del cumplimiento de sus metas.

A efectos de medir el correcto desempeño del organismo la interpretación de los cuatro tipos de indicadores mencionados deben ser vistos en forma conjunta, pues, un empeoramiento en el resultado de un indicador puede impactar positivamente en el resultado de otro. Por ejemplo, un hospital puede atender con los mismos recursos al doble de pacientes, lo cual implicaría un incremento en el indicador de eficiencia, sin embargo, esto probablemente conllevaría una baja en el indicador de calidad.

3.2.2. Opiniones de los entrevistados sobre el tema

Académicamente es discutida la utilidad del Estado de Resultados en el sector público. Cabe preguntarse si el significado del Estado de Resultados para el sector privado es aplicable al sector público y si en ambos sectores resulta igualmente útil su preparación.

Para algunos no formaría parte de los Estados Contables básicos, ya que, señalan que en el Estado no comercial no se puede hablar de “ganancias” y “pérdidas” y no interesan las variaciones del patrimonio, pues no se procura su aumento como fin, sino que el patrimonio es un medio para cumplir con los cometidos del Estado. No es exactamente el resultado del ejercicio lo que indica como se gestionan los recursos.

Consideran más importante al Estado de Flujos de Efectivo ya que éste permite visualizar las fuentes y usos de fondos, es decir, qué se recauda y a qué se destinan esos fondos. Según esta postura, estos estados cobran mayor importancia en el sector público porque estamos ante organismos sin fines de lucro.

Otros consideran que si bien el Estado de Resultados es lo más difícil de justificar dentro del sistema público no comercial, es una forma de medir la variación patrimonial, y por ende, la responsabilidad en la gestión de los administradores del erario público frente a la ciudadanía y órganos jerarcas o de control.

No se debe perder de vista que el Estado está cumpliendo un mandato y por eso tiene que rendir cuentas; la existencia de un Estado de Resultados permite que cada uno de los administradores del Estado pueda rendir cuentas en forma más completa de su gestión y otorgar una mayor transparencia en el manejo de los recursos. No se trata sólo de demostrar que cumplió con los montos aprobados en el presupuesto en determinado año, sino cómo continuó manejando los bienes y servicios contratados.

Algunos opinan que no es de recibo la opinión que mantiene que en el Estado no comercial no hay que elaborar un Estado de Resultados bajo la justificación de que en caso de haber un excedente no puede ser retirado como sí lo serían las utilidades de una empresa privada. Basta con ver que las empresas públicas formulan Estado de Resultados y la utilidad generada contribuye a reforzar Rentas Generales como a la inversa, si existe déficit en determinado momento en una empresa pública, se le podrá subsidiar con RRGG si está dentro de los lineamientos políticos del Gobierno.

Un déficit o un superávit significativos, resultantes de este Estado Contable, constituyen una señal de alerta; lo primero puede ser un indicador de un posible endeudamiento y un superávit puede indicar que no se están utilizando adecuadamente todos los recursos a su disposición. Tanto el déficit como superávit pueden tener su justificación, pero constituyen elementos para analizar. Un superávit o déficit no proporciona información relevante si no son interpretados con la ayuda de indicadores de gestión, por ejemplo ante un superávit cabe preguntarse si el gobierno fue eficiente en su gestión y ante un déficit es dable analizar si el mismo se tradujo en un incremento del bienestar social (por ejemplo, una baja de la delincuencia, mejoras en el nivel de salud, de educación).

A su vez, en el Estado, un incremento en el patrimonio puede ser valorado políticamente en forma negativa en el caso de que éste no esté asociado a una mejor prestación de servicios. Por lo tanto, cualquier variación que se produzca en el patrimonio debe ser analizada conjuntamente con indicadores de logros de objetivos programáticos.

Lo significativo del Estado de Resultados no es la cifra del resultado en sí, sino el desglose adecuado de los elementos que lo componen, debido a que proporciona mayor información para el análisis de la gestión. En las organizaciones sin fines de lucro, como el Estado no comercial, el objetivo es el uso apropiado de los recursos, por lo

tanto lo más importante es lograr un equilibrio entre recursos y gastos, sin desatender sus cometidos sociales.

3.3. Estado de Situación Patrimonial: significado del patrimonio como diferencia entre activos y pasivos

3.3.1. Conceptos teóricos

La NICSP 1 define a los *activos* como “los recursos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”. Los activos son reconocidos en los Estados Contables cuando cumplen con los elementos de la definición referida, y además cuando el costo o valor del activo pueda ser medido confiablemente.

Esta definición difiere de la aportada por su correlativa, la NIC 1 privada en cuanto que la NICSP 1 adiciona la potencialidad de servicio del bien y esto lo hace atendiendo a la particularidad del sector público el cual no tiene como finalidad sólo obtener beneficios económicos sino el mantenimiento de bienes para la prestación de servicios.

Citamos como ejemplos de activos en manos del gobierno a:

- Activos financieros:
 - Efectivo y equivalentes de efectivo.
 - Ingresos por cobrar.
 - Préstamos y adelantos a otros gobiernos.
 - Otros préstamos y adelantos.
 - Inversiones.
 - Instrumentos financieros derivados (opciones, futuros y swaps).
- Activos físicos:
 - Inventarios (medicamentos, reserva de energía, terrenos destinados a la venta).
 - Bienes de uso público y de uso privado del Estado, incluidos los activos de infraestructura y defensa o militares.
 - Propiedades de inversión, por ejemplo inmuebles alquilados por el Estado.

- Activos intangibles:
 - o Licencia o patente.
 - o Programas informáticos.

También define pasivo como *“las obligaciones presentes de la entidad, que provienen de hechos pasados y cuya liquidación se prevé que representará para la entidad un flujo de salida de recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio”*. Los pasivos son reconocidos en los EECC cuando cumplen con la definición de pasivo y cuando satisfacen los criterios de reconocimiento de pasivos (probabilidad y medición). La diferencia con la NIC privada es que para cancelar los pasivos se utilizan salidas de recursos que si no fueran liquidados podrían brindarle a la entidad beneficios económicos o un potencial de servicio. Se incorpora a la definición de la norma privada el factor de potencial de servicio.

Son ejemplos de pasivos para los gobiernos:

- Acreedores por compras de bienes y servicios.
- Intereses a pagar devengados.
- Sueldos y beneficios sociales a pagar.
- Indemnizaciones a pagar.
- Pasivos relacionados con ingresos no realizados (por ejemplo, el caso de adelantos de impuestos que no se reconoce como ingreso hasta que no se produce el hecho generador del impuesto).
- Prestamos bancarios y otros prestamos a corto plazo (letras de tesorería).
- Deuda a largo plazo (tanto con el sector privado como con otras entidades gubernamentales).
- Pasivos por irresponsabilidad medioambiental.
- Obligaciones por pensiones y otras prestaciones pasivas (por ejemplo el seguro de desempleo y pensiones por discapacidad).

3.3.2. Opinión de los entrevistados sobre el tema

De acuerdo a lo sostenido por los expertos entrevistados, en un Estado de Situación Patrimonial del gobierno no se registrarían activos con el fin de cancelar pasivos, dado que, según lo ya expresado anteriormente en este trabajo, todos los activos del Estado son inembargables (a diferencia de lo que ocurre en una empresa privada). Los activos y pasivos en el Estado deben ser identificados y valuados con el fin de tener un control sobre ellos y además rendir cuentas a la población por su manejo.

También resulta útil conocer la proporción del valor de los activos respecto a los pasivos del Estado, con el objetivo de saber si el mismo se está endeudando por encima de su patrimonio y si el endeudamiento se destina a gastos corrientes o de capital.

Resulta especialmente necesario al momento de vender o concesionar los bienes a privados conocer su valuación, pues permite determinar si el beneficio obtenido con la operación es representativo del valor del bien objeto de la operación.

No solamente se debe disponer de la valuación de los bienes que componen el activo, sino también es necesario implementar un sistema de gestión de los mismos. A través de este sistema se podría saber, por ejemplo, la fecha en que es necesario realizar el mantenimiento de los mismos, su ubicación física y cuando expira su garantía.

El hecho que la actividad del sector público sea más compleja no significa que no deba llevarse a cabo un inventario actualizado y valuado de los bienes del Estado, sin embargo, no se le puede exigir los mismos tiempos que a una empresa privada.

Por un lado, en la identificación y valuación de los bienes públicos surgen problemas derivados de la gran cantidad y diversidad de los mismos y de las variadas formas de incorporación de esos bienes al patrimonio estatal. En una empresa privada básicamente hay dos vías de incorporación, por adquisición y por aportes de capital; en cambio el sector público recibe bienes por compra, donaciones y transferencias de distintos organismos, lo cual determina una realidad mucho más compleja dificultando el control y la actualización permanente de los inventarios.

Por otro lado, dentro de los bienes del activo en poder del Estado se encuentran los bienes naturales, con respecto a los cuales existe discusión actualmente en la doctrina sobre si deben ser valuados o no. Se sostiene, por parte de los partidarios de su valuación e incorporación al patrimonio, que la contabilidad pública está ingresando en una tercera etapa, luego de la tradicional y la de gestión mencionadas anteriormente. Esta etapa es definida como de contabilidad social, la cual está enfocada en el impacto indirecto de las acciones del Estado sobre el medioambiente, en especial en la sociedad. Esta posición sostiene que existen bienes naturales en poder del Estado los cuales son de suma importancia y es inconcebible que no sean valuados e incorporados al patrimonio, por ejemplo son fuentes de recursos: el espacio aéreo (la concesión de ondas de radio, televisión, telefonía celular), el lecho marítimo (recursos pesqueros, petróleo, reservas de gas) y provenientes del sub-suelo (reservas de agua dulce,

minerales y metales). Al igual que en los bienes de uso, estos activos deben gestionarse para asegurar su preservación en el tiempo, ya que además de degradarse por el uso lo hacen por el mero transcurso del tiempo.

En nuestro país, el Art. 72 del TOCAF dispone que, dentro de los bienes de uso público, los de carácter natural o los que no hayan sido construidos o adquiridos por el Estado, y que, no sean susceptibles de ser valuados, no formarán parte del inventario. Esto no constituye una prohibición al Poder Ejecutivo de valorar este tipo de bienes, sino que es una autorización de que ciertos bienes que no puedan ser valuados no se incluyan en el inventario. En cuanto a los bienes nacionales de uso público que hayan sido adquiridos o construidos por el Estado, (por ej., carreteras, puentes, etc.) de acuerdo a lo establecido en el mismo artículo, deben formar parte del Inventario General de Bienes del Estado, ser debidamente valuados en cada organismo público y sus dependencias, y centralizarse en la CGN.

3.4. Relación entre la contabilidad presupuestal y la contabilidad patrimonial

3.4.1. NICSP 24

- **Objetivos de la NICSP 24**

La NICSP 24 tiene como objetivo disponer cómo efectuar la comparación entre los importes presupuestados y los reales derivados de la ejecución del presupuesto y establece la obligación de explicar las diferencias entre lo presupuestado y lo real ejecutado. Adicionalmente, indica cómo incluir la información presupuestal en los Estados Contables a efectos de rendir cuentas del cumplimiento del presupuesto y del posterior manejo del patrimonio y su situación a cada fecha de cierre.

La NICSP 24 se aplica a las entidades que preparan y presentan Estados Contables, *siguiendo el criterio de lo devengado* y cuando exista una *obligación legal de publicar el presupuesto*.

En Uruguay los presupuestos (en el ámbito de estudio de este trabajo) son aprobados por Ley, tal como lo establece la Constitución en sus artículos 214, 215, 216 y 220. Como tal, las leyes se promulgan y publican obligatoriamente.

En cuanto al criterio de registración exigido, el Art. 20 del TOCAF establece el criterio de lo devengado para el registro de los gastos, aunque no así para los ingresos, en que se adopta el criterio del percibido (Art. 12 del TOCAF). Por tanto, nuestro país cumple con casi todas las condiciones para que la aplicación de la NICSP 24 sea obligatoria, la única condición que no se cumple es la de adoptar el criterio de lo

devengado para todos los registros pues los ingresos, como se mencionó, se registran en base al criterio de lo percibido.

La norma dispone la obligación de conciliar cuando los Estados Contables y el presupuesto no sean elaborados con una base comparable. Estas diferencias pueden ser causadas por:

- o *Diferencias entre las bases de registro* de los Estados Contables y la presupuestal, por ejemplo, cuando el presupuesto se prepara en base caja y los Estados Contables en base al criterio de lo devengado.
- o *Diferencias temporales* que surgen cuando el período presupuestal difiere del período de presentación reflejado en los Estados Contables.
- o *Diferencias de las entidades*, las que tienen lugar cuando el presupuesto no toma en cuenta algún programa o entidad que si son considerados en los Estados Contables.
- o *Diferencias de presentación*, las cuales se producen por discrepancias en los esquemas de formato y clasificaciones adoptadas.

La conciliación no es obligatoria cuando se utilizan las mismas bases en el presupuesto y EECC.

- **Cómo presentar la información presupuestal en los EECC**

Según la NICSP 24 comentada, cuando los EECC y el presupuesto están preparados en una base comparable, se presentará la información presupuestal como columnas adicionales en los EECC.

Cuando las bases de presupuesto y EECC difieran, la información presupuestal se presentará por separado como una declaración adicional a los EECC y en las Notas se hará referencia a tal hecho. Tales revelaciones también pueden incluirse en los informes emitidos por los gobiernos para explicar la ejecución presupuestaria.

Como ya se ha dicho, en Uruguay se confecciona un Estado de Ejecución Presupuestal separado de los otros EECC, dispuesto así por las normas jurídicas del TOCAF.

3.4.2. Una alternativa de conciliación entre el Estado de Ejecución Presupuestal y el Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultado en nuestro país.

El cuadro que se presenta a continuación se elaboró teniendo en cuenta la hipótesis de que el Gobierno Nacional presenta su presupuesto adoptando la base caja para registrar sus ingresos y la base del devengado para sus gastos (compras y contrataciones). En cuanto a los criterios aplicados en la contabilidad patrimonial se registra en base al criterio de lo devengado excepto los ingresos no derivados de transacciones de intercambio (impuestos y transferencias) que se registran contablemente en base al criterio del percibido.

La clasificación de gastos se realiza por su naturaleza tanto en la contabilidad patrimonial como en el Estado de Ejecución Presupuestal.

Para confeccionar los Estados Contables y el Estado de Ejecución Presupuestal se considera a la Administración Central y a los organismos del artículo 220 de la Constitución, o sea a los organismos que integran el Presupuesto Nacional, ámbito de estudio de este trabajo.

Ciertas actividades gubernamentales no tienen registro presupuestario quedando fuera de su órbita, por limitaciones en su alcance o cobertura. Los Estados Contables patrimoniales recogen información relativa a los flujos resultantes de la ejecución del presupuesto, a los que se agregan las operaciones que aunque no hayan afectado al presupuesto, aumentan o disminuyen el patrimonio del Estado. La contabilidad patrimonial tiene un alcance mayor que la presupuestal⁶, ya que permite determinar el monto total de activos y pasivos a cierta fecha, es decir variables de stock.

⁶ Por ejemplo, en el Balance de Ejecución Presupuestal se encuentran exceptuados los ingresos por donaciones. Las mismas son registradas en el SIIF, sin embargo, al ser exceptuadas, los códigos de recursos correspondientes a dichas donaciones no figuran en el Balance de Ejecución Presupuestal.

<u>Estado de Situación Patrimonial</u> <u>1/1/X al 31/12/X</u>	<u>Estado de Ejecución Presupuestal</u> <u>Ejec.Ptal. Año X</u>
ACTIVOS Aumento/Disminución de disponibilidades por donaciones recibidas Aumento de existencias Aumento de bienes de uso Deterioro en el valor de los activos (amort.acumulada) Disminución de bienes de uso por venta Desafectación de bienes de uso Aumento/Disminución de existencias o bienes de uso por donaciones recibidas PASIVOS Aumento de pasivos Disminución de pasivos PATRIMONIO <u>Aumentos de patrimonio:</u> Aportes de capital Transferencias de capital Revaluaciones de activos <u>Disminución de patrimonio:</u> Transferencias de capital entregadas	No aparecen Gastos: compras de bienes de consumo (grupo 1) Gastos: compras de bienes de uso (grupo 3) No aparecen Recursos No aparecen No aparecen Gastos: diferencias entre ejecutado o devengado y pagado Gastos: pago de deuda (grupo 8) Recursos Recursos No aparecen Transferencias de capital (grupo 5)
Otras diferencias entre ambos Estados, son explicadas a través de movimientos de caja y banco, los cuales surgen de la contabilidad patrimonial.	

<u>Estado de Resultados</u> <u>1/1/X al 31/12/X</u>	<u>Estado de Ejecución Presupuestal</u> <u>Ejec.Ptal. Año X</u>
GANANCIAS Ingresos fiscales percibidos Ingresos derivados de transacciones de intercambio devengados Transferencias corrientes recibidas Ingresos por donaciones recibidas Diferencia de cambio ganada PERDIDAS Gastos por remuneraciones liquidadas Gastos por servicios contratados Gastos por intereses devengados Transferencias corrientes entregadas Gastos Varios Egresos por donaciones realizadas Diferencia de cambio perdida Amortización del ejercicio	RECURSOS Recursos tributarios Recursos no tributarios Recursos corrientes No aparecen Recurso GASTOS Gastos: retribuciones liquidadas (grupo 0) Gastos: servicios contratados (grupo 2) Gastos: intereses (grupo 6) Gastos: transferencias corrientes (grupo 5) Gastos: Gastos no clasificados (grupo 7) No aparecen Disminución de Recursos No aparecen

3.5. Otras dificultades para la implementación de un SCI en nuestro país

Además de las dificultades vistas para implementar un SCI en el Estado no comercial uruguayo se agregan otras, que se citan a continuación:

- **Convencer a los involucrados de que es necesaria la implementación de la contabilidad patrimonial**

La resistencia fundamental que dificulta la implantación de un SCI es de filosofía; se requiere convencer a todos los involucrados de la necesidad de contar con un sistema de contabilidad patrimonial además de los ya tradicionales y llevados desde hace años, la contabilidad presupuestal y de caja y bancos. Inclusive este convencimiento debe llegar a nivel político dado el trabajo y el costo económico que implica, por lo que se debe explicar y convencer a todos los involucrados en los beneficios del sistema y las consecuencias positivas que traería.

Esto es básico ya que este sistema debe contar con la colaboración de todo el sector público y principalmente de aquellos órganos que suministran información a la CGN, de manera de lograr un intercambio de información fluído que permita disponer de información oportuna y confiable sobre la gestión gubernamental.

La implementación de la contabilidad patrimonial es una decisión que debe tomarse a través de una discusión entre todos los actores involucrados, esto incluye CGN, Tribunal de Cuentas, órganos profesionales, y todos los actores políticos representando a la ciudadanía en su conjunto; esto se debe a que es una decisión país, siendo los costos inmediatos y sus beneficios a mediano y largo plazo.

Una metáfora asimilable a la situación antes descrita es la plantación de un árbol, cuyos frutos se aprecian mucho tiempo después, sin embargo, nunca se verá el árbol si no se toma la decisión de plantarlo.

- **Identificar y valorar los activos existentes**

Para implementar la contabilidad patrimonial en el Estado no comercial uruguayo es imprescindible contar con la identificación y valuación de los activos que el Estado dispone. En particular, dentro de los activos cobran una importancia fundamental los bienes de uso, por la dificultad que implica su identificación y su valuación ya que existe gran cantidad de los mismos y algunos de ellos se incorporaron al patrimonio estatal muchos años atrás.

Esto, además de implicar un volumen de trabajo considerable, ocasionará elevados costos a la Administración pues la mayor parte de los bienes, sobre todo inmuebles, deben ser valuados por tasadores los cuales pueden ser expertos externos o bien, profesionales vinculados al tema dentro de cada entidad (escribanos, arquitectos, ingenieros, etc.).

- **Perfeccionar las normas sobre políticas y criterios contables**

Actualmente existen normas contables que se hace necesario armonizar, sintetizar y unificar.

En principio, se deben solucionar las contradicciones del TOCAF (y las normas de base que incorpora) al respecto, que por un lado, establece criterios de valuación y detalles para la contabilidad presupuestal y de caja y por otro, dispone, en forma muy poco explícita, la necesidad de contar con una contabilidad patrimonial sin siquiera mencionar claramente los Estados Contables a confeccionar. Mientras más inflexible sea la normativa, más dificultosa va a ser la integración entre los distintos sub-sistemas.

Por otra parte, se debe armonizar el lenguaje de las normas del TOCAF con el de la OTC 81.

- **Desarrollar el módulo del software correspondiente a la contabilidad patrimonial**

El actual módulo de contabilidad patrimonial del SIIF no se encuentra operativo lo cual implicaría llevar a cabo una reingeniería del sistema, de acuerdo a lo recomendado por la consultora privada CPA – Ferrere en base al diagnóstico del SIIF realizado por la misma en diciembre 2008. Esta reingeniería del SIIF implicaría costos significativos al Estado.

- **Desarrollar las habilidades y capacitar tanto a los encargados de preparar la información como a los usuarios de la misma**

En buena medida los costos van a depender de la capacitación del personal con que se cuente para la implementación del sistema; debe llevarse a cabo una actualización de los conocimientos por parte de los profesionales contables principalmente en el área referente a normas internacionales.

4. Información y/o experiencia disponible en la actualidad para implantar el SCI

4.1. Situación en materia de inventarios de bienes de uso

De acuerdo al Art. 72 del TOCAF es responsabilidad de cada dependencia del Estado mantener un inventario debidamente actualizado y valuado. El mismo artículo establece que este inventario general de bienes del Estado debe centralizarse en la Contaduría General de la Nación, la cual también tiene potestad para determinar los criterios de valuación (Art. 88). Este Art.72 agrega que el inventario lo deben integrar todos los bienes con excepción de los bienes públicos no susceptibles de valoración, a determinar por el Poder Ejecutivo.

En la actualidad, la CGN tiene el registro del inventario físico de inmuebles y vehículos correspondiente a la Administración Central y organismos del Art 220. El registro de inmuebles y vehículos está a cargo del Registro Único de Inmuebles y Vehículos que se encuentra bajo la órbita de la Asesoría Técnico Jurídica de CGN. Este Registro se enfoca en aspectos notariales y no contables. Sin embargo, este registro notarial es un punto de arranque para implementar la contabilidad patrimonial, pues todos los bienes inmuebles que son titularidad del Estado deberían registrarse en este Inventario.

Aparte de completar debidamente el inventario, en el año 2004, al proyectarse la implementación del módulo SIC (Subsistema de Información de Contabilidad) en el SIIF, se advirtió que se debe disponer de un sistema informático que permita nutrir automáticamente la información en tiempo real.

Originalmente se pensaba interrelacionar el SICE (Sistema de Información de Compras Estatales) con el SIIF a efectos de registrar el inventario, pero surgieron algunos inconvenientes. En primer lugar, el SICE está previsto sólo para los Incisos del 02 al 15 (Presidencia y sus Ministerios) y en segundo lugar el SICE no contempla las permutas, las cuales son muy comunes en el Estado.

A raíz de estos inconvenientes, actualmente, la idea es no apoyarse en el SICE sino en el SIIF, de modo que cuando se registre la obligación del gasto por la compra de activo fijo en el subsistema de contabilidad presupuestal (Módulo SEG del SIIF), el sistema no permita al Contador Central intervenir la obligación hasta tanto no se complete un registro en un sistema auxiliar de inventario. Este sistema auxiliar también debe permitir un acceso directo para contemplar las permutas.

A efectos de controlar la integridad de la información, se piensa interconectar el sistema de inventario con la Dirección General de Catastro y con el Registro de

Propiedad del Ministerio de Educación y Cultura. De esta manera se puede conocer si la información que se tiene por parte de los Incisos es total o parcial.

En una primera instancia de implementación del sistema de inventario se apunta a los inmuebles y vehículos porque es lo más significativo dentro de los activos fijos del Estado; luego se proyecta incorporar gradualmente el resto de los bienes de uso.

En cuanto a la valuación de inmuebles, en su momento se descartó contratar tasadores debido a la falta de disponibilidad financiera. La alternativa era, valorar los inmuebles a valor de catastro. Sin embargo, la Dirección General de Catastro otorga prioridad a la valuación de los bienes privados sobre los bienes públicos y a su vez no cuenta con personal suficiente para afrontar la tarea de la valuación. En la práctica esto hace que el valor de catastro no se encuentre debidamente actualizado.

En relación a la valuación de los vehículos las opciones disponibles para llevarla a cabo eran: valor de aforo de la IMM, valor de póliza del BSE y valor fiscal dado por DGI. El valor de aforo de la IMM se descartó porque no todos los vehículos propiedad del Estado tienen matrícula departamental, por ejemplo, el Ministerio del Interior tiene matrícula propia. En cuanto al valor de póliza del BSE, no todos los vehículos del Estado tienen contratado seguro con éste, algunos tienen contratado seguro privado. Por lo tanto, la única alternativa es tomar el valor fiscal de DGI, identificando el vehículo y el año del modelo.

En resumen, la CGN posee el inventario físico de inmuebles en forma completa de la Administración Central y sólo se cuenta con información parcial del inventario de los organismos del Art. 220. En lo que respecta al inventario de vehículos, éste se encuentra desactualizado y se tiene información parcial incluso de la Administración Central.

La información de altas, bajas y modificaciones de inmuebles y vehículos debe ser enviada por cada Inciso al Registro de Inmuebles y Vehículos. La información enviada debe incluir, en forma adicional, la identificación y ubicación física del bien, la situación jurídica, el organismo administrador, la superficie de terreno en caso de inmuebles y la antigüedad y tipo en caso de vehículos.

4.2. Deudores y pasivos que poseen y cómo los registran

Actualmente el Estado no comercial tiene dos *grandes deudores*, el más significativo es UTE, al cual se le otorgaron varios préstamos por montos importantes. El segundo es el LATU, al que se le otorgó un préstamo hace muchos años atrás. Se había pactado su cobro en tres cuotas consecutivas y a la fecha sólo ha cobrado una. Adicionalmente existen deudores ocasionales de monto poco significativo.

En el capítulo de *pasivos*, el Estado incurre en dos tipos, según su finalidad, el primer tipo de pasivos es la *deuda operativa* o de giro del Estado; el segundo tipo son pasivos en que incurre el Estado para hacer frente a sus funciones con el fin de *financiar la brecha entre ingresos y gastos*. A este segundo tipo de deuda se le denomina deuda pública. Este endeudamiento puede ser interno o externo, documentado o no, y puede hacerse a través de letras, bonos o notas.

La forma de registrar la deuda operativa es descentralizada, es decir que es responsabilidad de cada Inciso registrarla en el sistema.

El registro del endeudamiento interno por préstamos es el más complejo, por ejemplo, un Inciso incurre en un pedido de préstamo al BROU y la CGN toma conocimiento de la situación a posteriori, cuando el BROU solicita el pago de las amortizaciones e intereses del préstamo. El MEF toma conocimiento del préstamo y la CGN es la encargada de su registro. En la actualidad no hay un intercambio fluido de la información hacia la CGN, todo endeudamiento debería tener un refrendo del MEF y de éste fluir información de la deuda a la CGN para su oportuno registro.

La registración del endeudamiento externo también por préstamos es menos problemática que la anterior. Siempre que provenga de organismos internacionales de crédito debe participar el Banco Central del Uruguay, de esta manera la CGN se asegura contar con la información y proceder a su registro. Sin embargo, el endeudamiento externo que proviene de gobiernos extranjeros corre riesgo de no ser registrado, principalmente si el préstamo es no reintegrable (donaciones de gobiernos extranjeros); puede ocurrir que la CGN no se entere de este tipo de préstamos, pues no existe pago de amortización ni de intereses.

La mecánica del préstamo externo e interno transcurre en dos vías separadas, por un lado, el Inciso es responsable por la ejecución del préstamo recibido, el cual debe ser destinado a los fines previstos en el mismo. Es decir, sólo es responsable por su uso.

Por otro lado, el dinero recibido tiene como contraparte un pasivo, el mismo es totalmente independiente de su uso y el responsable por su administración financiera es el MEF, y el BCU en los casos que intervenga. De esta forma el pago de las amortizaciones y los intereses no es responsabilidad del Inciso.

En cuanto a la emisión de deuda pública, el BCU es el agente financiero de la deuda pública del gobierno; este último delega en el BCU la emisión de deuda pública, su colocación en la Bolsa de Valores, y su seguimiento posterior. Cualquiera sea la modalidad de emisión de deuda pública el BCU es el encargado de pagar las amortizaciones e intereses asociados con ella.

La forma de registro de todos los pasivos de deuda pública es algo rudimentaria; los datos de la deuda enviados por el BCU y MEF son ingresados en planillas electrónicas, de las cuales surgen las registraciones contables en la CGN y su ejecución presupuestal en el SIF en Incisos específicos; en el Inciso 20 se registran los intereses

de la deuda pública y en el Inciso 30 las amortizaciones de la misma. Esta forma de registración exige mucho esfuerzo operativo.

A nivel de registro presupuestal, existe la obligación por el Art. 20 del TOCAF de registrar los intereses de la deuda pública según el criterio del devengado en oposición al percibido, criterio este último que se emplea actualmente. A causa de factores políticos aún no se ha cambiado el criterio debido al mayor impacto en el gasto presupuestal que tendría en el ejercicio en que se cambie de criterio. El desfase entre el devengado y los intereses pagados surge porque muchos acreedores, principalmente los acreedores no residentes, esperan al vencimiento de la serie para el cobro de los intereses.

La CGN elabora mensualmente los datos de amortización e intereses de la deuda pública con criterio percibido y devengado, estos datos son enviados al BCU, a la Oficina de Deuda y a la Asesoría Macroeconómica del MEF.

4.3. Caso de aplicación práctica de la contabilidad patrimonial en un organismo del artículo 220: A.S.S.E.

En el año 2007 se creó por Ley 18.161 ASSE como servicio descentralizado, el cual elabora y tramita su presupuesto de acuerdo a lo dispuesto por el art. 220 de la Constitución, por lo cual no es un ente comercial del Estado e integra el Presupuesto Nacional. Ante esta situación, al igual que el resto de los organismos del art. 220 debe contar con contabilidad patrimonial y por ende presentar Estados Contables según lo exigido por la OTC 81, pues ASSE al ser un servicio descentralizado es un Ente Contable. Es debido a esta coyuntura que en diciembre de 2007 se creó en ASSE la División de Contabilidad Patrimonial, la cual es la encargada de la implementación del sistema.

ASSE cuenta con 68 Unidades Ejecutoras (Casco Central y 67 Unidades asistenciales repartidas geográficamente por todo el país), es dirigida y administrada por un directorio compuesto por cinco miembros y como todo organismo del art. 220 tiene personería jurídica propia.

Como primer paso en el proceso de emitir Estados Contables se identificaron los usuarios de los mismos. Los usuarios internos son: el directorio de ASSE, los equipos de gestión de las Unidades Ejecutoras (formados por el director, sub-director, administrador y gerente financiero de la unidad) y la Auditoría Interna de ASSE.

Los usuarios externos son: Tribunal de Cuentas, la SINADI (Sistema Nacional de Información)⁷, Auditorías privadas y el propio Ministerio de Economía y Finanzas.

Las características cualitativas más relevantes de la información que se pretende que el sistema de este organismo proporcione para que sea útil en la toma de decisiones son: que sea oportuna, confiable y que esté elaborada con criterios uniformes.

Se procedió a diseñar un plan de cuentas uniforme y único para todas las unidades ejecutoras, buscando relacionar los objetos del gasto del SIIF con los rubros contables. El software contable utilizado es el Contawin. Se acordó como momento integrador entre el sistema presupuestal del SIIF y el sistema patrimonial de Contawin la fecha de la intervención de la obligación por parte del Gerente Financiero o del Contador Delegado del Tribunal de Cuentas de la República cuando corresponda.

Se estableció con la CGN que los movimientos presupuestales podían ser exportados del SIIF al Contawin; esta integración no es total, sino que sólo incluye los conceptos del gasto clasificados como 7 y 8⁸ que son las compras realizadas por la Unidad Centralizada de Adquisiciones (UCA) dependiente del MEF, y los movimientos relativos a los pagos a proveedores, con excepción de los fondos rotatorios.

En los conceptos del gasto 7 y 8 la intervención se da en forma casi inmediata a la recepción de los bienes; en los restantes Objetos del gasto, en los otros conceptos pueden transcurrir varios meses para la intervención de la obligación, a excepción del Grupo 0 (Retribuciones Personales). Esto ha determinado, atendiendo a la oportunidad de la información, que los únicos movimientos exportables al Contawin sean los mencionados anteriormente (Grupos 7 y 8) y que para el resto de los grupos se ingresen los asientos en forma manual de acuerdo a la fecha de la factura.

En el caso del grupo 0 (retribuciones personales), el cual representa el 50% de los gastos, no se ingresa automáticamente pues no se ha logrado una integración entre el programa de liquidación de sueldos perteneciente a una firma privada de plaza y el nuevo software contable. Se resolvió realizar un juego de asientos con el fin de registrar la liquidación de sueldos en base a información obtenida del SIIF y de listados impresos del programa de sueldos. Estos asientos son ingresados en forma manual en el programa.

A efectos de registrar los movimientos de los inventarios de las farmacias de las Unidades Ejecutoras de ASSE, se utiliza el programa Winfarma. Es un programa de gestión de inventarios que permite determinar los consumos, las pérdidas por deterioro,

⁷ La SINADI es un sistema de información que permite al MSP evaluar el desempeño institucional y sectorial en materia de asistencia y permite a las instituciones de salud realizar un análisis comparativo de su desempeño con el resto del sector o con grupos de instituciones.

⁸ El concepto de gasto número 7 se denomina Gastos de alimentación, el cual incluye grupo 1 Bienes de consumo. El concepto de gasto número 8 se denomina Gastos de salud e incluye Bienes de consumo y Servicios no personales.

medicación vencida y las diferencias de inventario. Este programa costea las existencias al precio de la última compra. Se encontró una disparidad en el uso del mismo, ya que algunas UE solo registran movimientos de medicamentos, otras incluyen materiales médicos quirúrgicos y muy pocas registran los productos reactivos.

Determinación de saldos iniciales y movimientos del ejercicio 2009:

Disponibilidades: por regla general las cobranzas realizadas por las UE deben depositarse en el día, por lo que no se debería contar con saldo inicial de caja. No ha habido mayores dificultades en la obtención de estos datos por parte de las UE, ya que se realizan arqueos y conciliaciones bancarias en forma periódica.

Los fondos rotatorios constituyen un fondo fijo para las UE, su saldo a determinado momento es el total del fondo rotatorio menos lo que ha sido gastado pero aún no ha sido repuesto.

Deudores: a nivel de cada UE los deudores se generan por facturación o por reconocimiento de deuda. Ejemplos de deudores por facturación son la atención de un paciente que es usuario de otra institución asistencial, atención de funcionarios de otros organismos públicos que tienen convenios con ASSE y venta de servicios a otras instituciones. Por otro lado, ejemplos de reconocimiento de deuda son atención de un usuario con carné arancelado de ASSE que no paga en el momento de la consulta y la atención de personas sin cobertura de salud que no abonan el arancel en el momento.

El mayor inconveniente es que no se cuenta con documentación respaldante por la integridad de los créditos, por lo que en el asiento de apertura no están registradas los deudores no documentados.

Bienes de consumo: comprende medicamentos, materiales médicos quirúrgicos y reactivos. Debido a que muchas UE no cuentan con un saldo inicial, éste es poco confiable. Es un problema muy significativo debido al peso del gasto en medicamentos sobre el total de gastos. Al no lograr la integración del programa Winfarma con el software contable (Contawin), actualmente no son registrados ni los consumos ni las pérdidas de los inventarios. Se realizó un inventario por parte de todas las UE al 31/12/2009, por lo que el saldo final de bienes de consumo tiene un alto grado de certeza.

Activos Fijos: no fue posible determinar el saldo inicial del activo fijo, muchas UE no tienen un inventario físico, y aquellas que tienen un inventario no lo tienen debidamente valuado. En el caso de los inmuebles, si bien la División Contabilidad Patrimonial entiende que sería conveniente la realización de una tasación de los bienes, a la fecha el tema no ha sido evaluado por la autoridad competente. Consultada la Dirección Nacional de Arquitectura, perteneciente al MTOP, la misma respondió que no está en condiciones de valuarlos pues no cuenta con los planos actualizados. También se

descartó la valuación a valores de catastro porque los mismos se encuentran desactualizados.

Para este primer ejercicio, se contabilizaron las compras en el rubro contable que corresponde al Objeto del Gasto al que fue asignada la adquisición, el cual muchas veces no coincide con el objeto correcto.

En aplicación de la NICSP 17 numeral 80, por ser el primer ejercicio de aplicación de las mismas, y por un período de cinco años, el organismo no está obligado a reconocer los bienes de uso.

Consultados ante la problemática de no contar con un saldo inicial de activo fijo, los asesores a contratar en el convenio con la Facultad de Ciencias Económicas especialmente para la implantación de la contabilidad patrimonial en ASSE, de manera informal, adelantaron el argumento que no es un elemento relevante el no obtener un saldo inicial valuado de activos fijos, pues en primer lugar lo significativo de estos bienes es su potencial de servicio y no su valor de reventa, y en segundo lugar en su mayoría ya se encuentran totalmente amortizados. Lo medular es registrar la inversión en nuevas adquisiciones o en mejoras desde este primer ejercicio en adelante.

Respecto a las adquisiciones de activo fijo de este primer ejercicio de aplicación de contabilidad patrimonial, son centralizadas a nivel de la UE 068. Los asientos correspondientes a los bienes del activo fijo deben ingresarse en forma manual en el sistema, para ésto, luego de terminada la compra, el expediente pasa por la División Contabilidad Patrimonial. Se coteja con el listado que surge del SIIF del grupo de gasto 3 (bienes de uso) intervenido, luego de finalizado el ejercicio, para asegurar la integridad de la información registrada en el programa Contawin. También existen las obras en construcción, cada UE tiene su comisión de obras, la cual debe contar con personería jurídica. En este caso, se les hace una transferencia de dinero por parte de Rentas Generales y la comisión realiza la construcción de la obra (cada una tiene su director de obra), los aportes se pagan desde la UE 068. La comisión administra y culmina la obra. En cuanto a las cargas sociales, se encarga la UE central, y las mismas son activadas en obras en construcción. Cuando terminan la obra se debita la cuenta Bienes de Uso (por los adelantos y la obra en construcción) en base a los cierres de obras. Para este primer ejercicio, no será posible establecer el monto de las obras culminadas.

Deudas con Proveedores: el saldo inicial y final de la deuda que ASSE mantiene con sus proveedores fue proporcionado por la CGN, en base a información que se encuentra en la base de datos del SIIF. La cancelación de la deuda con los mismos surge del SIIF y se ha logrado una importación automática de la información recibida por parte del sistema contable. Debido a que la gestión de pagos surge a través del SIIF, se le da certeza al monto obtenido en este rubro.

Deudas Financieras: las deudas financiadas con endeudamiento externo no se registran en pasivos ya que son asumidas y administradas por el MEF, esto significa que

los pagos de intereses y amortizaciones son realizadas por este organismo y no por ASSE, la que solo registra el activo contra donación.

Patrimonio: a fin del ejercicio se estará en condiciones de arribar a un Estado de Situación Patrimonial parcial, que tal vez no sea auditable. La diferencia entre los activos y pasivos se reflejará en una cuenta contable residual llamada “diferencia entre activos y pasivos reconocidos”. El patrimonio al 31/12/2009 estará conformado por esta cuenta “bolsón” y el resultado del ejercicio.

Donaciones: las donaciones son aceptadas a nivel centralizado por la Comisión de donaciones de ASSE, pero se han detectado casos en que existen donaciones que no son tratadas por la Comisión y tampoco se conoce como se distribuyen los bienes donados entre las distintas UE, ni se cuenta con registro de las mismas en el SIIF. Por lo tanto, no se cuenta con un saldo inicial de donaciones, y el registro desde este ejercicio en adelante es factible que sólo sea parcial. Se están realizando esfuerzos tendientes a que todas las donaciones se tramiten por intermedio de la Comisión de donaciones.

ASIENTOS DE INTERÉS

Crédito Rentas Generales y Fondo de Libre Disponibilidad:

El crédito vigente en la financiación 1.1 Rentas Generales aprobado por la ley de Presupuesto Nacional y las leyes de Rendiciones de Cuentas se carga anualmente mediante el siguiente asiento:

CUN – Rentas Generales (créditos diversos)

A

Créditos presupuestales (Ingresos Rentas Generales)

Al momento de realizar un pago contra financiación 1.1 se ingresa el siguiente asiento:

Proveedores M/N /Sueldos a pagar (pasivo)

A

CUN – Rentas Generales (créditos diversos)

A fin de ejercicio se extorna el primer asiento por el monto del crédito no obligado (economías), de manera que el saldo de la cuenta CUN – Rentas Generales refleje el crédito obligado intervenido no pagado.

En el caso de la financiación 1.2 Fondos de libre disponibilidad se carga anualmente por el saldo inicial de la disponibilidad financiera efectiva. A diferencia de Rentas Generales en esta financiación puede conocerse el saldo de disponibilidad a una fecha.

Los traspasos que realiza la UE 068 al resto de las UE, es registrado por estas últimas de la siguiente manera:

_____	_____
CUN – Fondo Libre disponibilidad (créditos diversos)	
	A
	Créditos presupuestales (Ingresos FLD)
_____	_____

Al momento de realizar un pago contra financiación 1.2 se ingresa el siguiente asiento:

_____	_____
Proveedores M/N	
	A
	CUN – Fondo Libre disponibilidad (créditos diversos)
_____	_____

Obras en curso (Comisión de obras):

Al momento de hacer el adelanto a la Comisión de obras:

_____	_____
Adelantos a comisiones de obras (créditos diversos, corto y largo plazo)	
	A
	CUN – Rentas Generales (créditos diversos)
_____	_____

Al momento del pago de aportes por parte de la UE 068:

Obras en construcción (bienes de uso)

A

CUN – Rentas Generales (créditos diversos)

Cuando se culmina la obra, en base al cierre de obra entregado por la comisión:

Bienes de Uso (activo)

A

Obras en construcción (bienes de uso)

Adelantos a comisiones de obras (créditos diversos)

Depósitos en la CUN:

Cada vez que la unidad ejecutora realiza un depósito en la CUN correspondiente a fondos propios se genera en el SIIF la boleta de depósito correspondiente, a efectos de reflejar la cobranza, cada unidad ejecutora contablemente realiza el siguiente asiento:

CUN – Fondo de Libre Disponibilidad (créditos diversos)

A

Cobranzas a Depositar (Caja M/N por el 80% a la UE)

Egresos por Traspasos ASSE (Egreso por el 20%)

Es decir que del 100% de los fondos de libre disponibilidad que recauda la UE, un 20% lo transfiere a ASSE y se queda con el 80% restante.

Los registros contables de todas las UE que componen ASSE son consolidados a nivel de la UE 068 (casco central).

Según estimaciones por parte de la División de Contabilidad Patrimonial de ASSE, a fines del año 2010 se estaría en condiciones de presentar los Estados Contables correspondientes al ejercicio 2009, con las carencias ya vistas, ante el Tribunal de Cuentas.

CAPÍTULO III - SISTEMAS CONTABLES EN OTROS PAISES

A continuación pasaremos a detallar cual es la situación concerniente a los Sistemas de Contabilidad Gubernamental en otros países de la región y el mundo. A efectos de seguir un orden determinado, tratamos de analizar los siguientes conceptos, a saber:

- el concepto de Ente Contable en cada país, es decir, qué sectores gubernamentales deben elaborar informes económico-financieros de distinta índole;
- si aplican un Sistema Contable Integrado o no; y
- los criterios que aplican para sus registros contables y otros aspectos de interés.

En el caso de los países en que se pudo obtener mayor cantidad de información pudimos separar más fácilmente las características de estos tres elementos, pero cuando la información fue más reducida elaboramos un resumen.

1. Argentina

La Contaduría General de la Nación Argentina fue creada el 4 de marzo de 1826 con el cometido de ser la responsable de desarrollar y mantener el Sistema de Contabilidad Gubernamental, así como dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional.

A diferencia de lo que ocurre en nuestro país, Argentina es un país organizado bajo un sistema federal, lo cual implica que las provincias tienen su propia autonomía en materia judicial, legislativa y administrativa. Las provincias tienen sus propios gobiernos, administración financiera, presupuestos y recursos, los cuales son administrados conforme lo deciden su gobierno y legislatura. La ayuda financiera que le pueda proveer el Gobierno Nacional a las provincias y municipios no va en desmedro de la autonomía de éstos. Cada provincia tiene su propia contaduría independiente, en todo el país hay 25 Contadurías Generales.

1.1. Concepto de Ente Contable

El sector Público Argentino está compuesto por el Sector Público Nacional (que comprende al Sector Público Nacional financiero y no financiero) y los Sectores Públicos provinciales y municipales.

A su vez, dentro del Sector Público Nacional no financiero se encuentran:

- a) La Administración Nacional: que comprende a la Administración Central, Organismos Descentralizados y las Instituciones de la Seguridad Social.
- b) Empresas y sociedades del Estado.
- c) Entes Públicos (como por ejemplo la AFIP, que está integrada por la DGI y la Dirección de Aduanas) .
- d) Fondos Fiduciarios.

El otro componente del Sector Público Nacional es el Sector Público Nacional financiero, el cual está compuesto por las instituciones de intermediación financiera propiedad del Gobierno Nacional.

El Presupuesto Nacional incluye a los organismos de la Administración Nacional; los demás organismos cuentan con presupuesto propio.

Para la definición de Ente Contable se opta por el *criterio de personería jurídica*, sin importar si el organismo tiene presupuesto propio, de tal manera que toda la Administración Central es un Ente Contable y cada uno de los organismos descentralizados y de los institutos de la seguridad social son un Ente Contable. A su vez, cada uno de los organismos que componen las categorías mencionadas en los literales b, c y d son un Ente Contable. Se agrupan en la Administración Central como un solo Ente Contable los tres poderes del Estado y el Ministerio Público de la Nación, debido a que confluyen en las misiones básicas que tiene el Estado, la cual es la satisfacción del ciudadano y para esto deben existir leyes, quienes hagan cumplir las leyes y quienes sancionen su incumplimiento. Si bien cumplen funciones diferentes, no tienen diferencia en cuanto a su administración financiera.

1.2. Sistema Contable Integrado y criterios de registración

En el año 1993 se tomó la decisión de adoptar un sistema contable integrado en el gobierno federal, mediante la aprobación de la Ley de Contabilidad N° 24.156. Dicho sistema se integra con los siguientes componentes:

- Sistema Presupuestal.
- Sistema de Crédito Público.
- Sistema de Tesorería.
- Sistema de Contabilidad.
- Sistema de Contratos (aplicable a todas las compras gubernamentales de bienes y servicios) y
- Sistema de Administración de Activos.

Se desarrolló un sistema informático denominado Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF), en el que se registran todas las operaciones económicas y financieras del Estado. La información se ingresa al sistema a través de

un registro único, el cual impacta en los distintos subsistemas que lo conforman. La mayoría de la información surge de la ejecución del presupuesto.

Al igual que en Uruguay el presupuesto se divide por programas, a los cuales se le asignan los recursos necesarios para su ejecución, estos programas están contenidos dentro de los Incisos correspondientes.

El Sistema de Contabilidad es el que sintetiza, como responsable de proveer la información, los datos relativos a la gestión, ordenando y administrando de acuerdo a un Plan de Cuentas único y uniforme la base de datos de esas transacciones y hechos económicos que inciden en el patrimonio público.

En el SCI, en materia de *gastos*, los mismos se registran cuando se devengan (compras y contrataciones en la contabilidad presupuestal y gastos efectivos en la contabilidad patrimonial). Se estableció que este momento es unificador de todos los sistemas, lo cual facilita considerablemente la integración de los registros entre los distintos subsistemas.

En el caso de los *bienes de uso* (inmuebles y muebles) existe un subsistema específico de gestión, llamado SABEN (Sistema de administración de bienes del Estado Nacional). En este módulo los bienes muebles se valúan a su costo original (de adquisición, producción y/o construcción), menos la correspondiente amortización acumulada. Los inmuebles se registran según la última valuación conocida a cargo del Tribunal de Tasaciones de la Nación.

Los *ingresos* son registrados por el criterio del devengado, a excepción de los ingresos por impuestos, los cuales se registran en base al criterio del percibido. Los ingresos por impuestos constituyen casi la totalidad de los recursos de la Nación. El fundamento de la utilización del criterio del percibido en los ingresos por impuestos tiene su origen en la dificultad técnica de registrarlos al momento del devengado, ya que las provincias delegaron en la Nación la potestad de recaudar los tributos destinados a ellas. El impuesto es una deuda con la Nación y con las provincias, por lo cual al momento en que se configura el hecho generador, o al momento en que el contribuyente presenta al fisco la declaración jurada no es posible conocer qué parte es de la Nación y qué parte es de las provincias.

El proceso de cálculo de qué parte es destinada a la Nación lo realiza el Banco Nación y es de una complejidad tal que hace muy difícil la estimación de la cuota que le corresponde a cada parte. Los impuestos que no integran esta coparticipación entre la Nación y las provincias, es decir que son 100% del Gobierno Nacional, también son registrados por el percibido pues se entiende que los momentos en que se devenga el impuesto y en que se percibe son casi inmediatos en el tiempo (por ejemplo los impuestos aduaneros). Por eso, algunos expertos en materia contable en el sector público argentino sostienen que todos los ingresos tributarios son registrados al

momento del devengado, pues en realidad en los ingresos tributarios el momento del devengado y el percibido es simultáneo.

Los entrevistados en el caso de Argentina sostienen que en los impuestos que son coparticipables (que son la mayoría) entre la Nación y las provincias, se tiene conocimiento de los ingresos por impuestos que le corresponden a la Nación recién en el momento en que el Banco Nación los coparticipa, pues se trata de un cálculo muy complejo para su determinación a priori, de tal manera que el derecho real y la percepción sobre los tributos surgen simultáneamente en ese momento.

Esta opinión es discutible y depende de la flexibilidad que se le permita tener al concepto del devengado. Sin embargo, en nuestra opinión, el devengo de los impuestos no puede ser otro que el momento en que surge el hecho imponible previsto en los mismos. El criterio de registración empleado en Argentina para el caso de los impuestos es el criterio del percibido.

Las registraciones de las transacciones se traducen en *asientos contables por partida doble*, generados mediante el registro único de aquellas a través de una matriz que convierte las partidas presupuestarias de recursos y gastos en cuentas de la contabilidad general. Esta matriz de conversión establece una relación unívoca entre las partidas presupuestarias a partidas contables. El presupuesto es por partida simple y la contabilidad patrimonial por partida doble.

La partida de gasto, a nivel del presupuesto, se identifica mediante su correspondiente objeto del gasto y un código que indica si ese gasto es destinado a funcionamiento o inversión. Las partidas destinadas a gastos de funcionamiento se registran en la contabilidad patrimonial en una cuenta de pérdida mientras que las partidas destinadas a proyectos de inversión son registradas en cuentas de activo. A continuación se presenta un ejemplo de la matriz de relación contable utilizada en Argentina para vincular la generación de asientos desde la contabilidad presupuestal a la contabilidad patrimonial:

PARTIDAS PRESUPUESTALES		PARTIDAS CONTABILIDAD PATRIMONIAL	
OBJETO	FUNC. (0)/ INV.(1)	DEVENGADO	
		Debe	Haber
2.1.5 Bienes de consumo – Madera	0	6112 Bienes y servicios (cta. de pérdida)	2111 Ctas Comerciales a pagar (cta. de pasivo)
2.1.5 Bienes de consumo – Madera	1	1255 Construcciones en proceso (cta. de activo)	2111 Ctas Comerciales a pagar (cta. de pasivo)
1.1.1 Personal – Retribuciones	0	6111 Remuneraciones (cta. de pérdida)	2113 Gastos en personal a pagar (cta. de pasivo)
4.1.2 Edificios e Instalaciones	1	1251 Edificios e instalaciones (cta. de activo)	2112 Préstamos a pagar (cta. de pasivo)

Las cuentas de pasivos utilizadas en la matriz de conversión posteriormente son debitadas en el momento en que se realiza el pago de la deuda, acreditando el medio de pago correspondiente.

A nivel de los recursos también se generan asientos contables patrimoniales automáticos, a partir del clasificador de recursos. El código de recursos clasifica a los ingresos públicos en sus distintas clases de rubro, según los mismos se acredita la cuenta de ganancia correspondiente al rubro de ingreso y, en el caso de los ingresos no tributarios, se debita una cuenta a cobrar en el activo. Luego, al momento de cobrar el recurso devengado, se acredita la cuenta a cobrar contra el medio de cobro.

En el caso de un ingreso tributario se debita directamente el medio de cobro (por ejemplo efectivo o transferencia bancaria) y se acredita la cuenta de ganancia correspondiente al impuesto percibido.

Todas estas transacciones son ingresadas por intermedio de formularios electrónicos por las UE; la Contaduría General de la Nación es una unidad de registro secundaria por lo que no tiene facultades para realizar registros primarios, es decir, transacciones relacionadas con variaciones patrimoniales concretas. Lo que si registra son asientos de cierre, apertura, revaluación de los stocks y amortización de bienes de uso.

En lo relativo a cómo actúa cada organismo dentro de la estructura vista , podemos agregar lo siguiente: los organismos de la Administración Central, los organismos descentralizados y las Instituciones de Seguridad Social informan a la CGN toda su ejecución presupuestaria para que ésta pueda elaborar toda la información de la ejecución del presupuesto de la Administración Nacional y generar los informes que sean necesarios, en especial la Cuenta de Inversión anual, que es la forma de rendir cuentas al órgano legislativo y a la ciudadanía.

La CGN es la encargada de la contabilidad de la Administración Central. Por otro lado, cada uno de los organismos que conforman el Sector Público Nacional pero que no son parte de la Administración Central elaboran su propia contabilidad patrimonial, presupuestal y generan sus propios Estados Contables.

Posteriormente, la Contaduría General de la Nación con la información de todos esos organismos procede a consolidarlos agregando sus Patrimonios Netos dentro del activo de la Administración Central como participación de capital del Gobierno Nacional. En el asiento contable se debita la cuenta de activo “Participación de Capital” y se acredita la cuenta “Patrimonio”. La cuenta “Participación de Capital” representa la participación de capital del gobierno nacional, la que puede ser de 100%, como por ejemplo en la banca pública, universidades, o menos de ese porcentaje, por ejemplo el caso de asociaciones con empresas privadas.

El Gobierno Nacional procede a la consolidación de los Estados Contables de todos esos organismos pues se considera propietario de los mismos. Es en este sentido

que se considera al Gobierno Nacional como una entidad controladora; sin embargo hay que precisar que no cumple con los requisitos establecidos por la NICSP 6.

No cumple con la condición de poder, que se exige para constituir una entidad controladora, más específicamente con la condición de regir las políticas operativas de la otra entidad.

2. Paraguay

2.1. Concepto de Ente Contable

La legislación vigente en Paraguay establece que cada servicio u organismo público que administre recursos del Estado constituye una unidad contable independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, pero se denomina Ente Contable al conjunto del Sector Público.

2.2. Características del sistema contable

Se formulan Estados Contables consolidados del Sector Público, que abarcan los siguientes subsectores:

- 1) **Administración Central:** se define de forma que incluye a todos los ministerios, oficinas, establecimientos y otros organismos que son dependencias o instrumentos de la autoridad central del país.

En la Administración Central, cada una de las dependencias (que en Uruguay llamaríamos Unidades Ejecutoras) de los Ministerios de Gobierno elabora previamente su propio Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultados (o de Gestión), los cuales luego son consolidados en un ESP y un ER de toda la Administración Central.

- 2) **Entes Descentralizados:** son organismos administrativos que actúan bajo la autoridad del Gobierno Central, con cierto grado de independencia en cuanto a su condición jurídica y responsabilidades en el cumplimiento de funciones especializadas en campos tales como la salud, la educación, el bienestar social, la construcción, la planificación, las comunicaciones, etc.
- 3) **Gobiernos Departamentales:** son unidades de gobierno cuya competencia es independiente de la Administración Central en determinadas zonas del territorio del país. Ocupan una posición intermedia entre el gobierno central y los gobiernos locales.

Por lo tanto, para la consolidación de informes del Sector Público se integran todos los niveles de gobierno (Administración Central, Descentralizadas incluyendo Gobernaciones y Municipalidades). El Balance General Consolidado del Sector Público refleja la situación económica e integra la información patrimonial, presupuestaria, de tesorería y de crédito público, de todos los organismos y entidades del Sector Público.

No se incluyen las empresas públicas, las que son definidas como unidades de propiedad del Estado o constituidas en sociedades de capital que venden al público bienes y servicios industriales o comerciales en gran escala.

El Ministerio de Hacienda tiene a su cargo la elaboración de un informe anual que debe contener al conjunto de Estados Contables, el cual presentará la posición financiera, económica, presupuestaria y patrimonial consolidada de los organismos y entidades del Estado con el estado comparativo de lo presupuestado y lo ejecutado.

Dependiendo del Ministerio de Hacienda, se encuentra la Dirección General de Contabilidad Pública, la cual tiene a su cargo el estudio y la aplicación de sistemas y procedimientos relativos a la contabilidad pública, la preparación y presentación de balances e informes financieros consolidados, la asistencia técnica y la supervisión del funcionamiento de las unidades institucionales de contabilidad, así como la elaboración del proyecto de informe anual, el cual es presentado ante la Contraloría General de la República.

El sistema informático usado es el SIAF (Sistema Integrado de Administración Financiera), el cual integra la información patrimonial, presupuestaria y financiera de todos los organismos y entidades del Sector público. La consolidación de los Estados Financieros y Presupuestarios de las Entidades que se encuentran conectadas al SIAF es realizada a través del Sistema Integrado de Contabilidad (SICO), el cual es un subsistema que forma parte del SIAF.

Actualmente existe una situación análoga a la Argentina, es decir, de integración entre el componente presupuestal y contable patrimonial.

2.3. Criterios de Registro

La contabilidad registra los ingresos en sus respectivos rubros cuando se establece el devengamiento de un recurso a cobrar. Para los ingresos tributarios se considera devengado en el momento en que el contribuyente presenta la declaración jurada y por lo tanto se tiene la identificación del deudor, los conceptos y el monto por los que adeuda al Estado.

En la medida que se ejecuta un ingreso presupuestario, en sus instancias de devengado y cobro, se reconoce contablemente como una cuenta por cobrar.

Se contabiliza por partida doble los aspectos de la *ejecución del gasto* y la forma como las partidas presupuestarias se van transformando en obligaciones financieras a medida que se cumple el proceso de ejecución. Al ejecutar un gasto presupuestario, en sus instancias de obligación y pago, se reconoce como cuenta por pagar.

3. Venezuela

La Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1995 estableció que es el Ejecutivo Nacional a través del Ministerio de Hacienda el encargado de establecer los sistemas de contabilidad para todos los organismos que comprenden el Poder Nacional, los cuales deben aprobarse por la mencionada Contraloría General previo a su implantación.

También dispuso que los Institutos Autónomos, las Universidades Nacionales, los Establecimientos Públicos, el Banco Central de Venezuela y demás personas jurídicas de derecho público prepararán sus propios sistemas de contabilidad y deberán someterlos a la aprobación del Ministerio de Hacienda.

La Contraloría General de la República, por su parte, es el órgano rector que debe dictar las normas e instrucciones para el funcionamiento coordinado de esos sistemas. Dicho órgano dictó las normas generales de contabilidad para el sector público, las cuales contienen los principios de contabilidad del mismo y los requisitos que debe reunir toda información contable.

Uno de los principios contables definidos al cual deberán sujetarse los sistemas contables es el de entidad contable.

3.1. Concepto de Ente Contable

La Entidad Contable se define, según las normas generales de contabilidad del sector público, como la unidad económica identificable, con o sin personalidad jurídica y con presupuesto propio, creada para cumplir determinadas metas y objetivos, conforme al ordenamiento jurídico que la origina.

Por lo tanto en Venezuela se aplica el *criterio de presupuesto propio*.

3.2. Características del sistema contable

El sistema contable del sector público, denominado SIGECOF (Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Publicas) es un sistema único y uniforme aplicable a todos los órganos de la República y sus entes descentralizados funcionalmente.

El sistema integra información presupuestaria, financiera, patrimonial y económica. El mismo expone permanentemente la ejecución del presupuesto así como la situación y las variaciones patrimoniales, operando en base a principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

La Matriz General de Conversión, constituye la base del sistema del SIGECOF, la cual garantiza que la entrada de la información sobre la programación y transacciones de ingresos y gastos del sector público, permitan integrar la información presupuestaria, patrimonial, económica y de tesorería en un sistema único, que garantice contar con información oportuna, adecuada y confiable, que sea útil para la toma de decisiones y para ejercer el control de la gestión.

3.3. Criterios de registro

En cuanto a los criterios empleados para la registración contable de gastos e ingresos los mismos se reconocen para su registro en el momento en que se causen o se devenguen respectivamente, independientemente de que se hayan pagado o cobrado.

Un *gasto* se considera causado o devengado, al hacerse exigible el pago de la obligación correspondiente, o sea, en el caso de bienes y servicios cuando se realiza la efectiva entrega del bien o prestación del servicio. La interrelación de las cuentas presupuestarias y de la contabilidad patrimonial se produce en el momento de registro simultáneo por partida doble de la transacción devengada. En el caso de compra de bienes de uso, es en esta etapa cuando son activados; en caso que se trate de gastos no activables, son llevados directamente al Estado de Resultados.

En el momento del devengado o causado, se afectan los dos sistemas, cerrando uno (el presupuestario) y abriendo otro (el patrimonial) pues este momento es el que implica una mutación patrimonial, al nacer un deudor (por ingreso liquidado) o un acreedor (por gasto causado).

Un *ingreso* se considera devengado cuando se adquiere el derecho a cobrar una determinada suma de recursos. En el caso de los ingresos tributarios, el momento se perfecciona mediante un acto administrativo, o sea, la presentación de la declaración jurada ante el organismo recaudador competente. En Venezuela, a esta etapa se la denomina ingreso liquidado.

Los bienes, derechos y obligaciones se deben registrar al valor original de adquisición, producción, construcción o intercambio, representados por las cantidades de efectivo pagadas.

4. Colombia

4.1. Concepto de Ente Contable

Según el plan general de contabilidad adoptado por la CGN, la Entidad Contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos. El criterio aplicado es más abarcativo y no sólo se limita a un concepto legalista o de personería jurídica, sino que cada unidad, sea independiente o no desde el punto de vista jurídico, puede ser Ente Contable.

La unidad es administrativa, cuando sin tener personería jurídica, es creada con autonomía para el ejercicio de funciones específicas de cometidos estatales. Se consideran como unidades económicas cuando la unidad tiene asignado recursos públicos para fines específicos sin tener autonomía y personería jurídica y por último, la unidad es jurídica cuando en su acto de creación se determina expresamente su personalidad jurídica.

El ámbito de aplicación del plan general de contabilidad comprende tres sectores que abarcan territorialmente a todo el país: El sector Central, el Descentralizado y el Autónomo. El primero está formado por los tres poderes clásicos más los órganos de control. El sector Descentralizado lo conforman las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, de Seguridad Social, Sociedades de Economía Mixta, entre otros. El sector Autónomo lo integran las Universidades y el Banco Central entre otros.

Dentro de cada sector, cada entidad emite sus Estados Contables siguiendo las pautas uniformes del plan. Por ejemplo, dentro del Sector Central, se encuentra la Rama Ejecutiva, y cada Unidad Administrativa de ésta (lo que en nuestro país sería cada Unidad Ejecutora), emite sus Estados Contables, que se consolidan primero a nivel de Ministerio, y luego a nivel de Rama Ejecutiva, para terminar en el Balance General de la Nación, que es la sumatoria de todo el sector público, abarcado por los tres sectores mencionados.

Un EECC consolidado deberá incluir a todos los entes públicos y a los particulares que de una u otra forma tienen a su cargo recursos públicos, independientemente de su naturaleza, bien sea que se trate de administraciones centrales o descentralizadas.

En el balance general anual emitido por la CGN la información se presenta primero consolidada y luego por subcentros de consolidación definidos en base a la clasificación del FMI a saber: Administración Central del nivel nacional, Administración descentralizada del nivel nacional, Seguridad Social, Empresas no financieras y Entidades financieras.

Los estados básicos consolidados emitidos a nivel nacional son: balance general (Estado de Situación Patrimonial), Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental (Estado de Resultados, denominado así por como se clasifican las cuentas en este estado), Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Flujos de Efectivo.

4.2. Características del sistema contable

La cobertura del sistema como herramienta de gestión se delimita a las entidades que conforman el Presupuesto Nacional ya que son entidades con características comunes que permiten normalizar sus procesos de registro de gestión presupuestal y financiera y representan mas del 80% de las apropiaciones del Presupuesto General de la Nación.

El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) usado, contempla el proceso de ejecución de presupuesto de ingresos y gastos, el proceso de tramitación de recaudos y de pagos, y el proceso de registro contable y generación de Estados Contables. Para ello, se crearon módulos, interrelacionados entre si, conformados por transacciones que permiten a cada actor registrar la información necesaria para que el siguiente, dentro del proceso, continúe la secuencia del mismo hasta su finalización.

Los módulos que se interrelacionan entre si son: ingresos, egresos, programa anual mensualizado de caja (PAC), cuenta única nacional y contabilidad.

En el módulo contable, la contabilidad se genera en el SIIF en forma automática, a través de la matriz de asientos contables y teniendo en cuenta la interrelación entre los rubros del presupuesto en las etapas de devengo, recaudo o pago y las cuentas contables del Plan General de Contabilidad Pública, registrando la incidencia en la situación patrimonial de la entidad.

4.3. Criterios de registro

El criterio de registración usado es el de *devengado*, los hechos financieros y económicos se reconocen en el momento que suceden, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. Más específicamente, el reconocimiento se efectúa cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

Dentro del activo, merece una mención especial el capítulo *rentas por cobrar*. En esta cuenta se registra el valor de los derechos a favor de las Entidades Contables públicas, pendientes de recaudación, por concepto de ingresos tributarios, directos e indirectos, nacionales, determinados en disposiciones legales, por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

El criterio de reconocimiento de este activo se hace por el valor determinado en las declaraciones tributarias y las liquidaciones oficiales en firme que determinen la deuda tributaria. Se incorporan al activo cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las liquidaciones oficiales se reconocen como derechos contingentes hasta tanto no queden en firme. Es decir, se registra en un momento intermedio entre el hecho generador y la recaudación, que sería el momento de devengado puro, cuando haya un acto firme como una declaración jurada, que reconoce jurídicamente el derecho a cobro. La contrapartida de la renta por cobrar se reconoce como ingreso tributario en el Estado de Resultados.

Otro activo de particular interés en el sector público que se incluye en el ESP es el de los *recursos naturales*. En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los recursos naturales no renovables que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación. También incluye las inversiones orientadas a su explotación. Ejemplos son yacimientos, minerales y otros. La contrapartida se acredita en patrimonio público incorporado.

5. Bolivia

5.1. Concepto de Ente Contable

El Ente Contable es definido en Bolivia como toda entidad del sector público con personería jurídica propia, autonomía de gestión y presupuesto propio. Consecuentemente con esta norma, se elaboran los Estados Financieros de la Administración Central, como un solo Ente Contable.

Los organismos que conforman la Administración Central del Estado no constituyen por si mismos Entes Contables independientes, por tanto, no producen Estados Financieros patrimoniales.

Las instituciones comprendidas en el grupo de Entidades Públicas Descentralizadas sin fines empresariales, Prefecturas Departamentales, Municipalidades, Universidades Públicas, Instituciones de Seguridad Social, Empresas Públicas no Financieras y Entidades del Sector Público Financiero, elaboran cada una sus propios Estados Financieros.

Las empresas del sector público que posean más del 50% del patrimonio de otra u otras empresas, deben presentar Estados Financieros consolidados con los de éstas, independientemente de los propios, de acuerdo a normas técnicas y disposiciones legales vigentes aplicables al tema.

5.2. Características del sistema contable

El Sistema de Contabilidad Integrada produce los siguientes Estados Contables básicos:

- Balance General.
- Estado de Recursos y Gastos Corrientes.
- Estado de Flujo de Efectivo.
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
- Estados de Ejecución del Presupuesto de Recursos.
- Estados de Ejecución del Presupuesto de Gastos.
- Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento.
- Estados de Cuenta o Información Complementaria.

Los seis primeros Estados son los vistos anteriormente en este trabajo y propuestos como Estados Contables básicos a emitir por el SCI.

El sistema contable boliviano agrega dos estados más:

- o la Cuenta de Ahorro Inversión Financiamiento, la cual muestra el ahorro o desahorro generado en la cuenta corriente, el superávit o déficit en la cuenta de capital y la magnitud del financiamiento del ejercicio, y
- o los Estados de Cuenta, que son todos aquellos que detallan y amplían la información contenida en los diferentes estados básicos, con el propósito de revelar información importante que sea necesaria para hacer claros y comprensibles los Estados Contables.

El proceso de la Contabilidad Integrada, se inicia con el registro del presupuesto aprobado para el ejercicio fiscal, y el asiento contable de apertura. Los registros de partida doble, a través de matrices de conversión, se producen en forma simultánea a la ejecución presupuestaria en momentos de devengado y percibido para los recursos y devengado y pagado para los gastos, en forma cronológica en el libro diario, mayores y mayores auxiliares; de esta forma se integran los registros de la contabilidad patrimonial y presupuestal.

5.3. Criterios de registro

Se considera devengado en materia de *recursos* al registro del derecho de cobro a terceros, por venta de bienes, servicios y otros. Bajo la premisa de que el registro del devengado de recursos debe ser objetivo y, según se establece “debido a la naturaleza de la administración financiera pública”, en la mayoría de los casos se registra de manera simultánea al percibido; excepto casos en los que exista suficiente certidumbre amparada en un documento válido que respalde y justifique su devengamiento. El momento del percibido se produce cuando los fondos ingresan en cuentas bancarias o se ponen a disposición de una oficina recaudadora.

Se considera que un *gasto* está devengado patrimonialmente como presupuestalmente, cuando nace la obligación de pago a favor de terceros, la cual puede producirse:

- por la recepción conforme de los bienes o servicios adquiridos por la entidad,
- al vencimiento de la fecha de pago de una obligación, o
- cuando por acto de una autoridad competente, se efectúa una donación o transferencia a terceros.

La conversión de partidas por objeto del gasto del sistema presupuestal a cuentas de la contabilidad se inicia en este momento, ya que el registro del devengado produce automáticamente el asiento de partida doble en la contabilidad patrimonial.

6. Chile

Según lo establece la Constitución Política del Estado y su Ley Orgánica número 10.336 le compete a la Contraloría General de la República el manejo de la contabilidad general de la Nación.

Para llevar a cabo esa función, cuenta con un sistema de contabilidad general, integral, uniforme y único que permite sistematizar y racionalizar la contabilización e información de las diversas operaciones sobre la base de normas e instrucciones establecidas en el oficio de Contraloría General de la República número 6856.

Dicho sistema de contabilidad general se basa en la teoría contable que establece que todos los hechos económicos deben registrarse contablemente en base al sistema de partida doble.

Este sistema se rige por un conjunto de principios que constituyen la base sobre la cual se fundamenta el proceso contable. Éstos son aplicables a todas las entidades de la Administración del Estado y se deben aplicar en forma uniforme.

6.1. Concepto de Ente Contable

Se denomina Ente Contable a cada servicio u organismo público que administre recursos y obligaciones del Estado, los que constituyen unidades contables independientes con derechos, atribuciones y deberes propios; en conjunto conforman el Ente Contable Nación.

6.2. Características del sistema contable

El sistema de contabilidad general de la Nación funciona sobre la base de una descentralización de los registros de los entes públicos, y de una centralización de la información financiera a nivel institucional, sectorial y global del agente económico Estado.

A los efectos de realizar la consolidación de los registros contables de los diversos entes públicos, los estados e informes contables agregados deben contener la eliminación de los movimientos recíprocos efectuados entre las entidades pertenecientes a dicha clasificación, para lo cual deben encontrarse debidamente registrados en cuentas que permitan efectuar el proceso de eliminación.

La información que se obtiene de este sistema debe permitir la obtención de Estados Contables, los que constituyen una representación acerca de la situación financiera, presupuestaria y patrimonial de una entidad o sector.

Los principales Estados Contables son los siguientes:

- Estado de Situación Patrimonial o Balance General;
- Estado de Resultados;
- Estado de Situación Presupuestaria;
- Estado de Flujos de Efectivos;
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

6.3. Criterios de registro

Para realizar la registración contable se emplea el *criterio de lo devengado*, el cual establece que se deben contabilizar todos los recursos y obligaciones en el momento que se generan (independientemente de que éstos hayan sido o no percibidos o pagados) si es posible determinar su cuantía en forma objetiva. Los ingresos tributarios se registran en el sistema contable sólo en el momento en que se paga el impuesto. Se considera que el registro de los impuestos en base devengado puede volverse excesivamente especulativo.

El sistema no contempla la contabilización de las estimaciones presupuestarias, por cuanto éstas solo representan probables derechos y compromisos monetarios que, como tales, no producen cambios en la ecuación del inventario.

Asimismo, los resultados económicos deben reconocerse cuando las operaciones que los originan quedan perfeccionadas desde el punto de vista de la legislación o de la práctica comercial aplicable, y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a éstas.

En cuanto al criterio de valuación adoptado, la contabilidad registra las operaciones sobre la base del valor de costo de adquisición, producción o canje, salvo que las circunstancias justifiquen la aplicación de otro criterio.

7. Nueva Zelanda

7.1. Concepto de Ente Contable

Los Estados Contables abarcaban en un principio solamente los Ministerios y los servicios centralizados del Gobierno; el Ente Contable se amplió en 1993 para incluir a las compañías comerciales de propiedad del gobierno y a entidades de La Corona, que son otros organismos públicos sobre los cuales el gobierno ejerce un control. Esto significa que se pasó a aplicar el criterio de control para consolidar.

En Nueva Zelanda, existe un Entidad Contable cuando es razonable esperar la existencia de usuarios interesados en la información de sus Estados Contables para:

- a) Valorar el rendimiento, la posición financiera y la tesorería de la entidad.
- b) Valorar el cumplimiento de legalidad.
- c) Tomar decisiones con relación a la entidad.

Se establecen una serie de criterios para decidir si una organización se debe incluir dentro del Ente Contable:

- que la Corona tenga la mayoría de acciones con voto; es decir que tenga la posibilidad efectiva de tomar las decisiones en la organización;
- que la Corona tenga el poder de destituir y reemplazar al directorio o al director general;
- que la Corona tenga derecho a más del 50% de los activos en caso de liquidación o separación del Estado;
- que la Corona asuma la responsabilidad de cualquier pasivo residual en caso de liquidación o separación del Estado, o

- que el Parlamento considere que la entidad es propiedad del Estado y que por lo tanto debe ser incluida.

7.2. Características del sistema contable

En 1989 se aprobó la Ley de Finanzas Públicas que transformó los estados financieros producidos por el Gobierno Central.

En 1991, apenas dos años después de la aprobación de la Ley de Finanzas Públicas, todos los departamentos del gobierno registraban su contabilidad, calculaban sus costos y elaboraban sus presupuestos aplicando el principio de lo devengado.

Bajo el nuevo sistema, todos los activos fijos (incluyendo la infraestructura y los bienes de uso público) se revalorizan al menos cada tres años. El Gobierno de Nueva Zelanda, por lo tanto se movió más hacia la contabilidad por el valor corriente o actual, al igual que la mayoría de las organizaciones del sector privado.

El Estado de Situación Patrimonial informa de todos los activos físicos, incluidas las carreteras del Estado, los archivos nacionales, parques nacionales y equipos militares especializados. Por diversas razones, como ser la dificultad de valoración, el poder coactivo del Estado no está incluido en el activo. Los pasivos son incluidos en el ESP si son probables que ocurran y que pueda ser valuados de forma fiable, por lo que el valor presente de las futuras pensiones y otros beneficios sociales a los ciudadanos en general son excluidos.

Nueva Zelanda fue posiblemente el primer país del mundo en utilizar el principio del devengado para elaborar su presupuesto, calcular sus costos y en la preparación de informes con destino a usuarios externos, incluyendo los Estados Contables del gobierno en su conjunto.

Los resultados financieros luego de la reforma son sorprendentes. Luego de 20 años de deuda pública creciente, la tendencia se invirtió de manera abrupta y luego del año 1994 se produjo un cambio marcado de déficit a superávit.

Obviamente no todo este cambio es atribuible al nuevo sistema de gestión financiera del gobierno, sino más bien al contexto económico favorable de esos años, pero seguramente una parte del buen desempeño económico del país fue debido a la toma de decisiones con mejor calidad de información proporcionada por el nuevo sistema contable.

7.3. Criterios de registro

El consenso fue que pasar a una contabilidad y a un presupuesto regidos por el criterio de lo devengado iba a mejorar la información disponible con el fin de evaluar el desempeño gerencial; a su vez, satisfacía la necesidad de poder comparar los costos de los servicios con los costos de los mismos ofrecidos por el sector privado y la posibilidad de conocer los beneficios (o el retorno) que brindan los activos en poder del gobierno.

Un sistema presupuestal por el criterio de lo devengado es aquel que es expresado de acuerdo a los costos que serán incurridos y no en fondos para ser obligados. El costo, en este contexto, es el valor de los bienes y servicios usados o consumidos por una unidad del gobierno en un período dado, sin importar cuando hayan sido ordenados, recibidos o pagados.

El criterio de registro utilizado por Nueva Zelanda para su sistema contable es el del devengado, inclusive para los ingresos por impuestos, para los cuales se estiman, mediante métodos estadísticos, los ingresos por impuestos devengados en cada ejercicio. Este sistema es llamado de devengado total.

8. CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS DISTINTOS PAISES

[illegible]

CAPITULO IV- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En este capítulo tratamos de concluir sobre los aspectos desarrollados en el trabajo y en base a estas conclusiones efectuamos algunas recomendaciones para mejorar la situación actual en materia de sistema de información contable.

Como resumen, creemos que es necesaria la implantación de un SCI (que integre la contabilidad presupuestal y patrimonial), no sólo por obligación legal sino también por razones de utilidad de la información en aras de fijar las responsabilidades de los jerarcas en el manejo del patrimonio estatal durante el período en que actúan.

Referente a cuestiones de forma, las siguientes conclusiones han seguido en su desarrollo aproximadamente el orden en que analizamos los temas en esta monografía.

1. Contabilidad de entidades con fines de lucro versus sin fines de lucro

La contabilidad es una sola. La opinión es unánime en este sentido por parte de los expertos consultados del sector privado y público. No hay diferencias entre la técnica contable aplicada a las organizaciones sin fines de lucro y a las organizaciones con fines de lucro. Nosotros nos adherimos a esta opinión y concluimos que se debería desterrar la distinción entre contabilidad para organizaciones sin fines de lucro y con fines de lucro.

Los tres pilares de la contabilidad ya mencionados que son el registro de los hechos y transacciones económicas, operar como control interno de gestión y brindar información para terceros interesados, mantienen su validez para ambos tipos de organizaciones, aunque deben adaptarse a las particularidades de la organización que se trate.

La doctrina y normativa internacional destinada al sector privado ha evolucionado en forma más temprana y vertiginosa respecto a su par del sector público, debido a que el sector privado se encuentra en permanente competencia y evolución, esto conlleva a que se considere como fuente de referencia la contabilidad enfocada al sector privado.

En cierta manera vemos que esta es la causa de la dicotomía planteada entre la contabilidad del sector público y privado; no es cierto que la contabilidad tenga distintas bases dependiendo del sector que se trate sino que la contabilidad del sector privado se encuentra en una fase posterior de desarrollo. Este hecho se ve reflejado en que el cuerpo normativo contable internacional enfocado al sector privado (NICs – NIIFs) está completo desde hace años, sin embargo, las normas contables internacionales enfocadas al sector público (NICSP) aún se encuentran en proceso de elaboración.

También es cierto que debido a la complejidad y particularidades propias del sector público, la doctrina y normativa que se han venido aplicando al sector privado deben pasar por un proceso de adaptación antes de ser aplicadas al sector público. Estamos de acuerdo con las adaptaciones que realizan las NICSP de las NICs privadas en lo referente a las definiciones de activos y pasivos a aplicar.

Sin embargo, consideramos que el tratamiento contable de ciertos activos que sólo posee el sector público, como los bienes naturales y bienes de uso público en general, deberían contar con un desarrollo más profundo en la normativa, en especial en lo referente a su reconocimiento y valuación. También se debe recordar que en el sector público algunos elementos que integran el pasivo son diferentes que en el sector privado, por ejemplo, tiene especial relevancia la deuda pública del Estado, y aún más en países del tercer mundo y en vías de desarrollo, pues es la carga que los gobiernos traspasan a las siguientes generaciones.

En referencia a los Estados Contables a emitir, estamos en condiciones de concluir que los Estados Contables básicos emitidos actualmente por el sector privado deben ser también confeccionados por un Sistema Contable Integrado en el sector público. Estos estados son: Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados, Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Estado de Evolución del Patrimonio y Notas a los Estados Contables. Adicionalmente, deben adjuntarse otros estados e informes como el Estado de Ejecución Presupuestal y un Informe de Gestión que ayude a interpretar los resultados. Ya vimos que el Estado de Ejecución Presupuestal se puede integrar y conciliar con el subsistema patrimonial.

En el trabajo de campo realizado, constatamos que algunos expertos consultados asignaban distinta importancia relativa a los diferentes Estados Contables, mientras que otros expertos en la materia entendían que todos los Estados Contables tienen la misma relevancia y deben ser leídos en conjunto, posición que compartimos. Es nuestra opinión que cada Estado por sí solo ofrece una visión parcial y que sólo la preparación de todos los Estados Contables permite tener una visión completa de la situación económica, patrimonial, financiera y presupuestal del ente, tal como lo exige el Art. 82 del TOCAF en referencia a la información que debe brindar el Sistema Contable Integrado.

2. Análisis y conclusiones en materia de normas jurídicas

En nuestro país a nivel normativo, en materia de ordenamiento financiero y contable se encuentran vigentes el TOCAF, el Decreto 103/91 y la Ordenanza 81 del Tribunal de Cuentas. En materia profesional se aplicarían las NICSP sólo en la materia no regulada en las anteriores normas.

En relación al TOCAF, al ser un texto ordenado de leyes promulgadas en distintos momentos en el tiempo, no es un texto armónico, presentando algunas contradicciones y aspectos importantes en materia contable aún no regulados. Recordemos que en el TOCAF se establece la obligatoriedad de un SCI pero luego no se define ningún criterio (sólo contabilizar activos y pasivos) y en cuanto a los EECC obligatorios no se explicitan por lo que se debe realizar un esfuerzo interpretativo para deducir cuáles son, siendo de exigencia dudosa el Estado de Resultados. El Art. 68 del TOCAF no define patrimonio, solo lo hace en forma parcial pues refiere a los bienes y derechos del Estado y no establece la definición contable de patrimonio. A nuestro juicio, debería existir un artículo específico que establezca los elementos que componen el patrimonio del Estado.

A su vez, la OTC 81 se dicta unos años después de la incorporación de las normas sobre contabilidad patrimonial al TOCAF, y parece ignorar su existencia. Entendemos que debería presentar alguna correlación con el referido Texto Ordenado en materia de contabilidad presupuestal y patrimonial así como EECC resultantes y establecer algunos criterios de adaptación al sector público en cuanto a la exposición de los EECC según el Decreto 103/91.

En la mayoría de los países relevados pudimos constatar la existencia de una Ley de Contabilidad que se presenta como un cuerpo normativo único, coherente y armónico, en el cual se establecen los Estados Contables a emitir a título expreso.

Recomendamos la aprobación de una Ley de Contabilidad única que reemplace al actual TOCAF y a la OTC 81 en materia de Sistema Contable Integrado. Esta Ley debería contener como mínimo los principios contables a aplicar, una definición clara del Ente Contable del sistema, los Estados Contables a emitir y un articulado que regule cada uno de los subsistemas integrantes del SCI.

Asimismo encontramos que en los países en que existe una Ley de Contabilidad también hay un Manual de Cuentas que indica una descripción de cada cuenta y por qué conceptos se acredita o debita la misma. Conjuntamente con la Ley de Contabilidad, pensamos que un Manual de Cuentas sería de gran utilidad para facilitar la correcta implementación del Sistema Contable Integrado.

En cuanto a la aplicación de las *NICSP* en nuestro país, como toda norma internacional se debe adoptar en la medida en que se adapte a las particularidades del sector público uruguayo. Es más, hasta la fecha, muchos países latinoamericanos no

estaban representados en el Consejo del Sector Público de la IFAC, en particular Uruguay. Desde el año pasado, Uruguay tiene representantes y ha acudido a reuniones internacionales. De esta forma, tanto las países latinoamericanos que critican algunas NICSP como nuestro país, podrán influir en su adaptación a las distintas particularidades de los mismos.

En los casos en que las NICSP no se puedan aplicar en el SCI que se implante, debería legislarse al respecto para responder a las características particulares de nuestro país.

Un ejemplo de norma que en principio no parece no adaptarse todavía a los sistemas contables de varios países es el caso de la NICSP 23, la cual establece que los ingresos por impuestos deberían registrarse por el criterio del devengado, es decir, que la regla general es reconocer el ingreso por impuestos y el activo correspondiente cuando se produce el hecho imponible al que hace referencia el impuesto. Como mencionamos, este criterio es de difícil aplicación a la realidad de nuestro país y de otros países.

3. Ente Contable en Uruguay

Concluimos que en nuestro país el criterio más adecuado a efectos de definir el Ente Contable es el de *presupuesto propio*.

Basamos esta conclusión en las siguientes razones: este criterio nos permite tener información confiable y comparable entre el Estado de Ejecución Presupuestal y los Estados Contables a la hora de tomar decisiones y rendir cuentas. Por lo tanto, el Gobierno Nacional que abarca a la Administración Central, organismos del Art. 220 de la Constitución y el Poder Legislativo⁹, que configuran un único presupuesto, sería también el Ente Contable definido para la contabilidad patrimonial. Si bien cada Cámara del Poder Legislativo posee su presupuesto propio, el PL forma parte del sector presupuestal (llamado Presupuesto Nacional) debido a que se financia totalmente por Rentas Generales.

Por otro lado, en caso de adoptar el criterio de personería jurídica y patrimonio propio, establecido por la OTC 81 y recomendado por el FMI, la información contenida en la contabilidad presupuestal y la contabilidad patrimonial no sería comparable al referirse a grupos de organismos diferentes. Al comparar los entes que conforman el Presupuesto Nacional con las Unidades Contables de la OTC 81 serían Entes Contables

⁹ Según el Art. 108 de la Constitución, cada Cámara del Poder Legislativo tiene la potestad de elaborar su propio presupuesto de inversión, funcionamiento y sueldos sin necesidad de aprobar los recursos. Luego se lo remite al Poder Ejecutivo a efectos de que lo incluya en el Presupuesto Nacional y que lo tenga en cuenta en la previsión de los recursos. Este presupuesto no es una Ley sino que constituye un acto reglamentario dictado por cada Cámara en forma independiente (Fuente: Derecho Público, Horacio Cassinelli Muñoz).

independientes del Estado persona pública mayor¹⁰ algunos organismos que integran dicho Presupuesto Nacional. Estos organismos son ASSE, UDELAR, INAU y ANEP.

Tampoco estamos de acuerdo con la aplicación del enfoque de los usuarios pues presenta una doble deficiencia.

La primera es jurídica, este criterio es más aplicable a los países anglosajones en donde no existe una normativa tan detallista como en los países latinoamericanos. Prueba de esto es que en la mayoría de los países latinoamericanos relevados en este trabajo se utiliza para definir el Ente Contable el criterio de personería jurídica y patrimonio propio, el criterio de presupuesto propio o una combinación de ambos. La definición de Ente Contable según el enfoque de los usuarios es demasiado flexible y esta flexibilidad se debe reflejar en la normativa.

Más allá de que la normativa podría ser modificada, la segunda deficiencia es desde el punto de vista conceptual; si por ejemplo definimos como un Ente Contable al FONASA (porque debe proporcionar información a determinados usuarios) se tiene el inconveniente de que dicho fondo se conforma con fondos del sector público y del sector privado, lo que genera efectos distorsivos en la información contable brindada, a efectos de definir el Ente Contable público. Igualmente el FONASA proporcionará la información contable necesaria que se le solicite para la toma de decisiones y rendición de cuentas, pero entendemos que no debe definirse en normas, por el momento, como un Ente Contable dentro del ámbito del Estado y sobre todo para comenzar la implantación de un SCI a causa de las dificultades que esto traería aparejado.

Por todo lo anteriormente expuesto, concluimos que el criterio que más se ajusta a la realidad de nuestro país es el de presupuesto propio. De acuerdo a este criterio definimos al Ente Contable como aquel que comprende al Poder Legislativo, Administración Central y los organismos del Art. 220 de la Constitución¹¹, todos como un solo Ente Contable, porque todos entran en el ámbito del Presupuesto Nacional.

Agregamos que esta definición de Ente Contable a nivel presupuestal no quita que se puedan y deban emitir Estados Contables a nivel de sub-entes o parciales. Cada Ente del Art 220 y el Poder Legislativo deberían elaborar sus EECC propios parciales, también a nivel de cada Ministerio se obtendrán EECC parciales, éstos tendrán la finalidad de uso interno por parte de los jerarcas para facilitar la toma de decisiones y para que puedan ser responsabilizados por su gestión. Esto incrementa el control del Estado sobre sus dependencias.

¹⁰ El Estado persona pública mayor comprende al Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.

¹¹ Estos serían los Incisos 01 al 29, con excepción del Inciso 28 (BPS), el cual es parte de los organismos del Art. 221 de la Constitución.

Un caso peculiar a señalar en el conjunto del Estado no comercial es el de la Dirección General de Casinos del Estado, Unidad Ejecutora dependiente del MEF, el cual es un organismo con presupuesto propio, anual, y aprobado por un acto administrativo del Poder Ejecutivo. A diferencia de todos los organismos del Art. 220 y el Poder Legislativo, es un organismo que se financia con fondos propios y no depende de Rentas Generales; en definitiva es una empresa comercial del Estado que está dentro de la Administración Central, prueba de esto es que cuenta con contabilidad patrimonial y emite sus propios Estados Contables al igual que los organismos del Art.221. Concluimos al respecto que este organismo debería ser un Ente Contable independiente por las razones señaladas.

4. Entidad controladora y entidad controlada

Como se pudo apreciar en el punto 2.2 del capítulo II, la NICSP 6 establece los criterios para definir entidad controladora y entidad controlada dentro del Estado. Estos criterios son de difícil visualización aplicados al caso de nuestro país.

En un primer análisis se aprecia que el Poder Ejecutivo sería ente controlador en el caso de los Ministerios que dependen de él pues se cumple la condición de beneficio y la condición de poder sobre políticas operativas y financieras de los mismos.

No podemos considerar como posibles entidades controladas por el Poder Ejecutivo a organismos que están a su mismo nivel, es decir, Poder Legislativo y Poder Judicial (que son los otros Poderes del Estado totalmente independientes uno de otro). A su vez, el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y la Corte Electoral son y deben ser organismos totalmente independientes. En estos organismos, al estar todos en un mismo nivel otorgado por la Constitución, el Poder Ejecutivo no tiene injerencia en sus políticas operativas.

Tampoco la persona pública mayor en su conjunto si fuera el caso, serían hipotéticos entes controladores sobre los demás organismos del Art. 220, esto se debe a que el Estado persona pública mayor no cumple con la condición de regir las políticas operativas de estos organismos, sólo puede establecer lineamientos políticos generales, como podría ser para educación y salud.

De la misma forma, en los demás Entes del Art. 220 (con sus diferencias cada uno) tampoco el Poder Ejecutivo puede remover sus directores por su forma de elección. En el caso de la UDELAR, el Rector de la Universidad y todo el Consejo Directivo Central (Decanos) son elegidos por docentes, estudiantes y egresados en elecciones. A la fecha, esto también ocurre, aunque en forma más limitada, en ANEP, cuyos Consejos Directivos se integran con representantes de los gremios.

En cuanto a los organismos del Art.220 que cuentan en su directorio con directivos políticos, se necesita un trámite legislativo complementario para nombrar y destituir directores propuestos por el Poder Ejecutivo.

Agregamos que tampoco el Poder Ejecutivo puede designar o remover a los funcionarios dependientes de los organismos del Art.220.

Por tanto concluimos que, salvo el caso de los Ministerios que están bajo el control del Poder Ejecutivo, en el caso del resto de los entes que conforman el Presupuesto Nacional, no se cumple con la condición de control de sus políticas operativas por parte del Poder Ejecutivo pues no cumple con la condición de inmediatez en el ejercicio de la condición de poder, tal cual lo dispone la NICSP 6. En resumen, no son entidades controladas ANEP, ASSE, INAU y UDELAR.

En cuanto a las políticas financieras, es de notar que el Poder Ejecutivo tiene control sobre los organismos del Art. 220, pues no sólo éste puede proponer modificaciones al presupuesto de estos organismos (aunque en última instancia el que dirime es el Poder Legislativo), sino que una vez aprobado por el Poder Legislativo, el Ministerio de Economía y Finanzas dispone de medios legales para abatirlo si se produce una baja en la recaudación con respecto a la presupuestada.

En resumen, el Poder Ejecutivo controla las políticas financieras de los organismos del Art. 220 pero no controla sus políticas operativas. Por lo tanto, no son entidades controladas, en el sentido definido por la NICSP 6 a efectos de consolidar los Estados Contables.

Finalmente, pese a que como ya hemos visto, la dependencia financiera puede no ser el único factor de control, es evidente que el conjunto de organismos del Presupuesto Nacional dependen casi o en su totalidad del financiamiento de Rentas Generales siendo muy difícil o imposible en la mayoría de los casos que puedan prescindir de éste por su propia naturaleza. Esto nos permite concluir que los únicos EECC completos y que cumplirían con todos los criterios contables adecuados serían los consolidados del conjunto. Por ejemplo, en el Estado de Resultados se podría demostrar los ingresos clasificados en tributarios y no tributaros, y dentro de los primeros, clasificarlos los impuestos en los distintos tipos (IRPF, IVA, Impuesto al patrimonio, etc). De la misma forma, en el Estado consolidado, los préstamos se podrían mostrar en el pasivo discriminados por cada organismo que lo utilizó, aunque sea el MEF el encargado de hacer frente al servicio de deuda. Ninguna de estas partidas, ingresos por tipo de impuestos y pasivos, según lo visto en la práctica de lo que hoy sucede en nuestro país, se podría reflejar en balances parciales de cada uno de estos organismos.

5. Criterios de registraci3n

Como primera conclusi3n en cuanto a este tema, sostenemos que de las caracterfsticas propias del SCI surge la necesidad de contar con criterios uniformes de registraci3n entre los subsistemas presupuestal y patrimonial. La propia definici3n de un SCI establece la exigencia de adoptar los mismos criterios de reconocimiento de gastos e ingresos entre los diferentes subsistemas, de lo contrario, no estaríamos en presencia de un sistema integrado sino de sistemas paralelos.

Como ya se mencion3 en el capítulo correspondiente, existen cuatro criterios posibles de registraci3n en un SCI: base caja, base caja modificada, base devengado y base devengado modificado.

De estos cuatro criterios, descartamos los criterios de registraci3n en base caja y base caja modificado pues registran informaci3n elemental y no reconocen otro elemento que no sean saldos de caja y equivalentes. Como ya hemos visto, proveen informaci3n insuficiente a la hora tomar decisiones y rendir cuentas a la ciudadanía.

En cuanto al criterio del devengado puro, el punto m3s controversial es el registro de los ingresos por impuestos. Con respecto a este tema y en base a las entrevistas efectuadas a expertos del sector p3blico y privado, constatamos que existen dos posiciones.

Una sostiene que los ingresos por impuestos se deben registrar en base al criterio de lo percibido por una cuesti3n de prudencia.

Otra posici3n establece que los ingresos por impuestos se deben registrar por el criterio de lo devengado debido a que el mismo permite contar con informaci3n en forma completa para la toma de decisiones pues se registra el total de los ingresos por impuestos al producirse el hecho imponible.

En nuestra opini3n, registrar los ingresos por impuestos en base al criterio de lo devengado en Uruguay es de muy difícil aplicaci3n.

En primer t3rmino, porque si bien es te3ricamente posible, no es viable por la relaci3n costo-beneficio, y la informaci3n obtenida no sería tan diferente a la que se obtiene actualmente por el criterio del percibido. Esto se debe a que el r3gimen impositivo en general y en nuestro país en particular es de car3cter anticipatorio, esto quiere decir que se le demanda al contribuyente que realice pagos antes de que se produzca el hecho imponible y al momento de realizar la declaraci3n jurada y la liquidaci3n del impuesto, el contribuyente ya anticip3 casi la totalidad del mismo.

En segundo lugar, los costos que implicaría en materia de recursos humanos estimar los ingresos por impuestos por el criterio de lo devengado, y monitorear permanentemente los cambios que se produzcan, a nuestro juicio superarían los costos

de registrar en base al criterio del percibido y no se justificarían por lo señalado en el párrafo anterior.

En tercer lugar, si se aplican los criterios de la NICSP 23 que establece que para determinar los impuestos devengados, se deben efectuar estimaciones en base a la historia del devengamiento y recaudación de cada uno de los impuestos, esto se contradice con la definición de la doctrina sobre el criterio del devengado: aumento de patrimonio seguro y medible con confiabilidad, ya que se trataría de registrar contablemente estimaciones probables.

Por estas razones y con los elementos disponibles a la fecha, consideramos que se debe comenzar la implantación del SCI aplicando el criterio del percibido en materia de ingresos no derivados de transacciones de intercambio, como lo han hecho otros países.

En definitiva consideramos que, en caso de implantarse un SCI, se debe aplicar el criterio del devengado para gastos y para los ingresos derivados de transacciones de intercambio (fondos propios). En la contabilidad presupuestal los gastos están representados por las compras y contrataciones y en la contabilidad patrimonial los gastos son representados por la aplicación de dichas compras a su destino. Sólo para los ingresos por impuestos, por el momento, se aplicará el criterio del percibido. Este sistema mixto es una de las modificaciones comprendidas dentro del criterio de base devengado modificado.

6. Estado de Situación Patrimonial: su importancia en un SCI

En la actualidad sólo se cuenta con información referente a la ejecución presupuestal en el Estado no comercial, pero como ya hemos visto, este tipo de información no es suficiente a la hora de tomar decisiones. Esto se debe a que la ejecución presupuestal tiene un horizonte anual y por ende los ingresos y gastos se refieren exclusivamente al ejercicio fiscal, en cambio la información patrimonial refleja la situación acumulada a fin del período, además de los flujos anuales, lo cual permite fijar responsabilidades por el manejo del patrimonio posteriormente a su adquisición en cumplimiento del presupuesto.

Adicionalmente un Sistema Contable Integrado brinda información consistente y completa a través del uso de un sistema de registro contable por partida doble, en contraposición a la contabilidad presupuestal que es de registro por partida simple. También facilita el control, evaluación y fiscalización de activos, pasivos, gastos e ingresos, de manera de contar con más elementos para la detección de actos de corrupción. Al registrar contablemente en un sistema integrado todos esos elementos, los organismos cuentan con la información adecuada y actualizada para efectuar los controles físicos periódicos sobre esos elementos, y especialmente sobre los activos físicos de los cuales el Estado es custodio.

Con respecto a los *activos*, en esta monografía se planteó la interrogante de qué utilidad tiene identificar, valorar y registrar los bienes del Estado no comercial.

Las razones que justifican su utilidad se comentan a continuación.

En primer lugar, esto se debe a que resulta fundamental tener los activos inventariados y correctamente valuados pues el Estado es el custodio y máximo responsable por su gestión.

En segundo lugar, éstos tienen significación porque constituyen el medio con el cual el Estado cumple sus cometidos.

A su vez, y en tercer lugar, muchos de estos activos son adquiridos mediante la asunción de deuda pública, y así como se le debería dar importancia al registro de la deuda pública en el ESP se le debería dar la misma relevancia a su contrapartida en el activo.

Una vez que concluimos que es necesario su registro en un ESP surgen las dificultades prácticas de identificar y valorar una clase específica de los activos: *los bienes de uso*.

En el trabajo de campo realizado, quedó en evidencia que muchos organismos, como por ejemplo ASSE, ANEP y algunos Ministerios, no disponen de un inventario físico actualizado de sus vehículos e inmuebles, lo cual constituye un atraso considerable en las tareas de identificación y valuación de los mismos, sin embargo, estas tareas deben ser realizadas para la implementación de un SCI.

Queremos destacar el caso de ASSE, organismo en el cual profundizamos la investigación, y pese a las primeras dificultades que tuvieron, allí existe la convicción de la necesidad de implementar un SCI y ya se han establecido tanto los lineamientos y planes como la organización necesarios, a efectos de lograr su implantación en un futuro cercano.

En cuanto a la identificación de los bienes inmuebles y muebles, esta tarea se ve dificultada por la gran cantidad de los mismos que están en poder del Estado.

En lo que respecta a su valuación, el mayor inconveniente se centra en valorar aquellos bienes que el Estado ya posee de larga data y con respecto a los cuales no posee ninguna documentación respaldante de su valor y a veces de sus características.

Para esto sugerimos la conformación de una Comisión Coordinadora de Valuación de Bienes a nivel de Organismos del Presupuesto Nacional integrada por un equipo interdisciplinario de contadores, escribanos, arquitectos e ingenieros y otros especialistas que se requieran según la particularidad de los bienes, la cual debe establecer qué criterios se deben aplicar para valorar los bienes según las características y los métodos a seguir (documentación si existe, tasaciones por los técnicos de cada organismo o tasadores externos si lo anterior no es posible u otros). Nos referimos a una

Comisión Coordinadora pues, dada la magnitud de la tarea, cada Unidad Ejecutora primero y luego cada Inciso, irá elaborando la información parcial y total correspondiente a su jurisdicción y finalmente, se consolidará por dicha Comisión Coordinadora.

En cuanto a la valuación de los bienes de uso, de las opiniones recogidas, se ha llegado a algunas conclusiones que pasamos a comentar.

Todos los activos deberían estar adecuadamente identificados, aunque tengan valor contable nulo, pues el Estado, como ya señalamos, es el custodio de los mismos.

Para los bienes inmuebles, descartamos la utilización del valor de catastro a fin de valorar los bienes de uso debido a que este valor no representa un valor actualizado del bien en cuestión.

Para los bienes muebles, en particular para los automotores, se podría usar el valor de aforo del seguro estatal (BSE); en el caso de que dichos vehículos estén asegurados en una empresa de seguro privado se podría solicitar tasación a la empresa aseguradora.

Para los bienes de uso incorporados desde la implementación del SCI en adelante, lo más adecuado es utilizar el costo histórico del bien, y en los casos en que no se cuente con este valor, deben registrarse a su valor razonable a fecha de adquisición. Lo anterior no es otra cosa que la aplicación de la NICSP 17 que trata sobre Bienes de uso. Recomendamos que mientras no se produzca la implementación del SCI de todas maneras es fundamental que se tenga un registro y costeo de los bienes de uso adquiridos o mejoras hechas a los mismos por parte de los responsables de cada organismo.

Con respecto a los bienes naturales, entendemos que cumplen con la definición de activo, pues indudablemente generan beneficios económicos o un potencial de servicio, y a su vez constituyen un recurso controlado por el Estado. En la mayoría de los países latinoamericanos, si bien se reconoce su cualidad de activo, no están valuados ya que la doctrina contable no ha profundizado en esta temática. Consideramos que se debería prestar mayor atención a la valuación de los bienes naturales en un futuro, y de esa forma, ingresaríamos a la ya mencionada tercera etapa de la contabilidad, denominada contabilidad social.

Es de recordar que según la NICSP 17, a los bienes del dominio público en general, no es obligatorio valuarlos e incorporarlos en el SCI, salvo que presten un potencial de servicio en cuyo caso se pueden valorar con los criterios establecidos por dicha norma.

Finalmente, en nuestro país se recuerda que por ley (Art. 72 del TOCAF – Ley 15.903 Art.530) los bienes de dominio público que, por no haber sido construidos o adquiridos por el Estado o por su carácter natural, y los cuales no sean susceptibles de valuación cuantitativa, no formarán parte del inventario.

De lo anterior se deduce que los bienes del dominio público que sí han sido contruidos o adquiridos por el Estado formarán parte del inventario y deberán ser valuados (carreteras, puentes, etc) pero es facultad del PE determinar cuáles bienes serán excluidos del inventario, lo que lleva a interpretar que, el PE, podría incluir en el inventario y valorar algún tipo de bien natural o no construido o adquirido por el Estado, que como vimos, se lleva a cabo en otros países, aplicando criterios de contabilidad social. Y comparando con la NICSP 17, rige por lógica en primer lugar, la normativa jurídica.

En cuanto a los *pasivos originados en endeudamiento externo o interno*, en el caso de que se elaboren ESP parciales para cada uno de los Incisos de la Administración Central y para cada organismo del Art. 220, por lo expuesto en este trabajo, concluimos que no deben ser incluidos en el pasivo de estos Entes, pues sólo se ocupan del uso del dinero y no de la administración financiera del pasivo generado por el préstamo. El organismo beneficiario del préstamo debe registrar el activo (disponibilidad financiera) y su contrapartida en una cuenta puente. A su vez, el pasivo, sus intereses y la amortización del préstamo serán registrados por el MEF (teniendo como contrapartida en el debe la cuenta puente antedicha). A nivel consolidado la cuenta puente desaparece, quedando sólo las cuentas de caja y como contraparte pasivo e intereses. Esto reafirma el hecho de que sólo en un balance consolidado del Gobierno Nacional se podrá reflejar toda la información de uso del dinero y administración financiera del préstamo.

Los *pasivos correspondientes a la deuda operativa o de giro* de los Incisos son registrados por los mismos en forma descentralizada y deben ser incluidos en el ESP de los mismos, al igual que su contraparte en el activo, en el caso de que se elabore un ESP parcial por cada Ministerio u organismo del Art. 220.

En el capítulo de *Patrimonio*, como ya se demostró en ASSE, si no se cuenta con el saldo inicial de los bienes de uso u otros activos, el patrimonio en el primer balance no va a ser completo; en este caso se debería llamar al patrimonio como “diferencia de activos y pasivos reconocidos”, tal como lo denominó ASSE. Sin embargo, si se cuenta con la información íntegra (inclusive los saldos iniciales) obviamente la ecuación patrimonial es igual que en una empresa privada, patrimonio igual a activos menos pasivos.

Por todo lo expuesto anteriormente, concluimos que la elaboración de un ESP es esencial como estado a emitir por parte de un SCI.

7. Estado de Resultados

Nuestra legislación no es explícita en cuanto a la exigencia de un Estado de Resultados pues el TOCAF en su Art. 110 no establece cuáles son los tipos de EECC a emitir sino que dice los “establecidos en los Arts 83 a 87” y dentro de éstos, no está incluida la necesidad de informar sobre la situación económica. Sí establece esa necesidad el Art. 82 al definir lo que se considera un SCI y de allí podría inferirse que en dicho sistema se debería incluir el ER.

Sin embargo, la OTC 81 y las NICSP establecen a título expreso la obligatoriedad de confeccionar un Estado de Resultados.

Sobre este punto concluimos que es necesaria la elaboración de un Estado de Resultados en el contexto de un SCI a pesar de que el Estado no comercial no tiene como finalidad obtener una ganancia sino la prestación de servicios. Adherimos a la tesis de que la confección de un Estado de Resultados es independiente de los fines que persiga la organización.

En general, el Estado de Resultados demuestra para un ejercicio, en forma amplia, el impacto patrimonial a favor del Gobierno, es decir los ingresos, y las verdaderas aplicaciones de esos ingresos: aplicación de los bienes salidos de stock a su destino, desgaste periódico de los bienes de uso expresados a través de la depreciación, servicios prestados personales y no personales. El resultado, según sea déficit o superávit, va a producir efectos en la economía del país, influyendo en la inflación, el pago de la deuda pública, etc.

Otros aspectos a tener en cuenta son los siguientes:

- el Estado de Resultados es una forma de rendir cuentas a la ciudadanía por la gestión de un gobierno y le otorga más transparencia a su accionar.
- el Estado de Resultados es una herramienta para llevar a cabo un adecuado control interno de la gestión a través de la medición de la variación patrimonial, y como ya mencionamos al inicio de la monografía, el control de gestión es uno de los tres pilares en que se basa la utilidad de la contabilidad.

Cabe agregar que la lectura del déficit o superávit que surja del Estado de Resultados debe ser acompañada por indicadores de gestión que permitan una correcta interpretación del resultado. Estos indicadores, como ya mencionamos, pueden ser de eficacia, de eficiencia, de calidad y de desempeño presupuestario.

Cualquier contabilidad, financiera, patrimonial o presupuestal, si no está vinculada a los objetivos e indicadores de gestión no resulta todo lo útil que podría ser. Si no se acompañan los resultados con indicadores, el contador puede avalar los números pero no puede actuar como asesor real de gestión.

8. Conciliación entre contabilidad presupuestal y patrimonial

La contabilidad presupuestal es un instrumento que permite realizar un control de legalidad y rendir cuentas en lo que respecta a si se ha cumplido con el presupuesto aprobado para el ejercicio correspondiente. Sin embargo, el crecimiento acaecido en las últimas décadas en el sector público y su complejidad ha dejado en evidencia las carencias del sistema presupuestal para constituir un control financiero fiable. Es por esta razón que concluimos que contar sólo con un sistema presupuestal es insuficiente para las exigencias actuales. Por ende, se hace indispensable que un Estado moderno cuente, en adición al sistema presupuestal, con un sistema de contabilidad patrimonial.

Luego de concluir que se necesitan al menos ambos sistemas, la forma más viable y económica de contar con ellos es la integración de los mismos en un Sistema Contable Integrado. De esta manera se evita la duplicidad de registros, se facilita la operativa de la registración de operaciones, se brinda información más consistente y completa y se ahorra el costo que implicaría mantener sistemas paralelos.

Para que sea posible la integración del sistema debemos definir un momento integrador de los sistemas patrimonial y presupuestal. Los momentos de reconocimiento de ingresos y gastos en la contabilidad presupuestal están definidos legalmente para nuestro país por los Art.12 y 20 del TOCAF respectivamente; percibido para ingresos y devengado para compras y contrataciones. Es en esos momentos en que se debe integrar la contabilidad presupuestal con la contabilidad patrimonial, a excepción de los ingresos derivados de transacciones de intercambio, los cuales serían registrados en ambos sistemas por el criterio de lo devengado.

Todos los países de los cuales relevamos información para este trabajo monográfico utilizan una matriz de conversión para conciliar la contabilidad presupuestal y patrimonial. Es indispensable que esta matriz de conversión genere los asientos de forma automática a partir de la ejecución presupuestal. Esta registración automática comprende a la mayoría de los asientos de la contabilidad patrimonial. Hay otros asientos que no se generan a partir de la ejecución del presupuesto, por ejemplo, las amortizaciones, revaluaciones y en general, los consumos de inventarios y de otros bienes.

La matriz de conversión funciona bajo el criterio de registro único de datos en el sistema. El procedimiento consiste en que una vez ejecutado el gasto mediante un determinado objeto del gasto en la contabilidad presupuestal, la matriz genera un asiento contable de partida doble, y dependiendo de si el gasto es de inversión o de funcionamiento, se activará en el Estado de Situación Patrimonial, o se imputará a una cuenta diferencial de pérdida en el Estado de Resultados. La compra a su vez, siempre generará un pasivo (orden de pago) que se cancelará posteriormente al beneficiario del pago.

9. Reflexiones finales sobre la implantación del SCI

Es unánime la opinión de los entrevistados en cuanto a la necesidad de implementar un SCI en el Estado no comercial uruguayo. Sin embargo, para que dicha implementación pueda llevarse a cabo, es necesario superar algunos escollos significativos.

La dificultad principal se encuentra en que debe existir voluntad política para asignar los recursos necesarios con el objeto de diseñar e implementar un SCI, no alcanza con que exista la obligación legal de contar con dicho sistema.

El diseño e implementación de un SCI incluye la capacitación a los usuarios del sistema, la necesaria reingeniería del SIIF, la identificación y valuación de los activos existentes y quizás la adquisición de otros software complementarios.

Luego de implementado el SCI, por más perfecto sistema que se haya logrado, si no se ingresan los datos de información necesaria para su actualización por parte de las unidades descentralizadas, la información resultante del sistema no va a reunir las características cualitativas de la información contable. Por lo tanto, en relación a la situación actual, es necesario que se produzca un cambio de mentalidad de los usuarios en materia de transparencia y disposición a proporcionar información.

Ejemplos actuales de voluntad política y convicción técnica para implementar la contabilidad patrimonial los tenemos en el caso de ASSE, que ya hemos comentado en este trabajo, el cual recién ha comenzado sus tareas al respecto con muchas dificultades pero con el firme propósito de avanzar. También tenemos conocimiento que la UDELAR está iniciando un proceso similar.

Nombramos dichos organismos pues están dentro del ámbito de este trabajo, el Gobierno Nacional, pero es importante señalar que fuera de éste, tanto las Intendencias de Montevideo como de Paysandú cuentan con un SCI y los software correspondientes.

LISTADO DE ABREVIATURAS

AFE: Administración de Ferrocarriles del Estado

ANC: Administración Nacional de Correos

ANP: Administración Nacional de Puertos

ANCAP: Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland

ANEP: Administración Nacional Educación Pública

ANTEL: Administración Nacional de Telecomunicaciones

ASSE: Administración de los Servicios de Salud del Estado

BCU: Banco Central del Uruguay

BHU: Banco Hipotecario del Uruguay

BPS: Banco de Previsión Social

BROU: Banco de la República Oriental del Uruguay

BSE: Banco de Seguros del Estado

CCEAU: Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

CSP: Consejo del sector público

EECC: Estados Contables

EOAF: Estado de Origen y Aplicación de Fondos

ER: Estado de Resultados

ESP: Estado de Situación Patrimonial

FMI: Fondo Monetario Internacional

IFAC: Federación internacional de contadores

IPPN: Índice de precios al productor de productos nacionales

IPSASB: Consejo Técnico del Sector Público

INAU: Instituto del Niño y Adolescentes del Uruguay

INC: Instituto Nacional de Colonización

INE: Instituto Nacional de Estadística

OSE: Obras Sanitarias del Estado

OTC: Ordenanza del Tribunal de Cuentas

PL: Poder Legislativo

PSC: Comité del Sector Público

MTOP: Ministerio de Transporte y Obras Públicas

NIC's: Normas internacionales de contabilidad

NICSP: Normas internacionales de contabilidad del sector público

NIIF's: Normas internacionales de información financiera

RRGG: Rentas Generales

SCI: Sistema contable integrado

TC: Tribunal de Cuentas

TOCAF: Texto ordenado de contabilidad y administración financiera

UDELAR: Universidad de la Republica

UTE: Administración Nacional de Usinas y Trasmisiones Eléctricas

BIBLIOGRAFIA

- Martha Vidal (2009): Gestión Financiera del Estado, FCU, 2da Ed., Mdeo.
- Norma Castro; Andres Cerisola; Fernando Gonzalez; Laura Ramón, (2003); Regulación Administrativa e Instituciones de Derecho Público, AMF, 1era Ed., Mdeo.
- Horacio Casinelli Muñoz (2002); Derecho Público, FCU, 2da Ed., Mdeo.
- Carlos E. Delpiazzo; Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera comentado, FCU, 7ma Ed, Mdeo.
- Cr. Ariel Rodríguez, Cra. Claudina Conde, Cra. Marta Abilleira (2004); “Reflexiones sobre la aplicación de estándares en la contabilidad gubernamental” (pág. 547 - 563), Primer Congreso del Mercosur de Contabilidad, Auditoría y Tributación.
- Cra. Martha Vidal (2004); “El Sistema de Contabilidad Integrado en las haciendas de erogación en Uruguay” (pág. 279 - 306), Primer Congreso del Mercosur de Contabilidad, Auditoría y Tributación.
- Seminario “Ente Contable y su relevancia en el manejo de la información” (2007). Montevideo, Uruguay
- IFAC (1996), Study 8 “The Government Financial Reporting Entity”
- IFAC (2003), Study 14 “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities” (Second Edition)
- IFAC (2000), Study 11 “Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices”
- IFAC (1996), Study 9 “Definition and Recognition of Revenues”
- IFAC (1996), Study 10 “Definition and Recognition of Expenses/Expenditures”
- IFAC (1991), Study 1 “Financial Reporting by National Governments”
- IFAC (2008), “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”.
- Argentina, “Cuenta de Inversión 2008”
- Argentina, <http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/>
- Paraguay: <http://www.hacienda.gov.py>

- Venezuela, <http://www.cgr.gob.ve/>
- Colombia, <http://www.contaduria.gov.co/>
- Chile, <http://www.contraloria.cl>
- Bolivia, <http://www.economiayfinanzas.gob.bo/>
- Nueva Zelanda, <http://www.treasury.govt.nz/>
- Uruguay, <http://www.cgn.gub.uy/>

Es de señalar que, en el caso de Argentina, no sólo se recogió información de la página web respectiva, sino que como parte del trabajo de campo se concurrió a la ciudad de Buenos Aires y se mantuvo una entrevista con el Contador General de la Nación Cr. César Duro y con el Cr. Alejandro Collazo.

ANEXOS

CUESTIONARIOS TIPO

CUESTIONARIO PARA EL TRIBUNAL DE CUENTAS

- 1) ¿Cuando se formuló la OTC 81 se pensó que se podría aplicar desde el principio sin ninguna limitación en el Estado NO comercial? ¿Cuáles fueron los asesoramientos para su confección?
- 2) En cuanto al TOCAF, el TC intervino en las modificaciones que introdujo la ley 17.213/99 que estableció la obligatoriedad de registrar “activos” (Art 85) y “pasivos” (Art 86) y en el Art 110, en cuanto a los EECC a presentar sólo se dice “los establecidos de los Arts 83 a 87”.
En caso afirmativo, ¿por qué se fue tan poco explícito? , lo que da lugar a interpretaciones que pueden ser diferentes.
- 3) ¿Cuáles son las limitaciones principales que se ven en esta parte del Estado NO comercial?
- 4) ¿Qué importancia tiene para el TC que el estado NO comercial tenga o no un SCI?
- 5) ¿Cuando se efectúa una auditoría en un Organismo del PN, se efectúa una observación por no cumplir con la OTC 81 o sea, no llevar un SCI? ¿Tiene el mismo efecto que cualquier observación de control de legalidad que se comunica al PL?

CUESTIONARIO UTILIZADO PARA ASSE

- 1) ¿Se tiene implantado un sistema de contabilidad patrimonial integrado informáticamente con el de contabilidad presupuestal? ¿Nos podrían explicar sintéticamente cómo actúa el software respectivo, o sea, en qué momento de las etapas del gasto presupuestal se produce la conexión con la contabilidad patrimonial?
- 2) ¿En materia de ingresos pueden registrar los mismos por el criterio del devengado (en el momento en que se genera el hecho imponible en el caso de los impuestos o en el momento de la facturación por la venta de algunos elementos)? ¿O tienen dificultades en este aspecto?
- 3) El subsistema patrimonial , qué tipo de cuentas registra, a saber:

ACTIVOS

- Caja,
- Deudores
- Bienes de Consumo – ¿llevan stocks? Y registran la incorporación del activo primero y luego las salidas del stock o la aplicación de los bienes a sus destinos? (“gasto” verdadero que va al ER)
- En caso afirmativo, qué criterio de valuación han empleado?
- Bienes de Uso – qué criterio de valuación han empleado?
- ¿Qué bienes intangibles existen??

PASIVOS

¿Registran tanto pasivos comerciales como financieros? ¿Puede existir un préstamo de un Organismo internacional de crédito que se comparte con otros organismos? ¿Cómo se registran en este caso?

PATRIMONIO

¿Se toma el concepto contable de Diferencias entre Activos menos Pasivos?

ESTADO DE RESULTADOS

Gastos: ¿se pueden registrar los gastos devengados? ¿Por ej, salidas de stock? ¿Se registra la amortización de los bienes de uso?(en caso afirmativo en este último caso, indicar criterios usados para cada bien si es posible)

Ingresos: ¿se registran por el devengado o percibido?

CUESTIONARIO PARA ABOGADOS DE CGN

- 1) ¿Qué organismos del Presupuesto Nacional tienen personería jurídica? ¿Qué significa? ¿Eso conlleva a que posean una Ley Orgánica?
- 2) ¿Cuáles tienen patrimonio propio? ¿Qué se entiende por patrimonio propio?
- 3) ¿Los Organismos que tienen personería jurídica todos tienen patrimonio propio? Y viceversa: ¿todos los que tienen patrimonio tienen personería jurídica? ¿Pueden darse esos elementos por separado?

- 4) ¿Se puede pensar que el patrimonio se puede definir como desde el punto de vista contable y cómo se define en una empresa (privada o pública) como diferencia entre los activos (bienes y derechos personales) y los pasivos?
Eso llevaría a otra pregunta: los activos de un organismo (los bienes privados del mismo) son embargables?
- 5) ¿Por qué las empresas del Estado tienen Balance donde el patrimonio se define así: diferencia entre activos y pasivos, pese a formar parte del Estado también como el resto de los Organismos? En este caso de las empresas públicas, ¿significa que los bienes son embargables? ¿Demuestran la solvencia para hacer frente a los acreedores?
- 6) La NICSP 6 define Entidad Controladora y Entidad Controlada, ¿qué pueden opinar al respecto? ¿Cuáles serían unas y otras dentro del ámbito del Presupuesto Nacional?

CUESTIONARIOS PARA ASESORES DEL MEF

- 1) ¿Cuando se diseñó el sistema del nuevo IRPF, se efectuó un Modelo en que se calcularon todas las rentas posibles a generarse en nuestro país a efectos de aplicar los porcentajes respectivos del impuesto y calcular o estimar una recaudación aproximada?
- 2) ¿Se lleva a cabo el mismo trabajo para el cálculo de la recaudación del IVA?
- 3) ¿Y de los demás impuestos? Por ej, el impuesto al Patrimonio
- 4) En caso afirmativo, se puede acceder a esa información ¿Existe alguna base de datos o documento a dónde recurrir?
- 5) ¿Se podría efectuar esos cálculos todos los años para registrar los ingresos por el criterio del devengado en la contabilidad?
- 6) ¿Sería la Asesoría Macroeconómica la encargada de efectuar esos cálculos y proporcionárselos a la CGN para registrar?

- 7) En general, ¿qué les parece el hecho de que el Estado no comercial cuente con un SCI que brinde información no sólo de cómo se gasta el presupuesto sino también del valor del patrimonio (integrando activos y deudas en pesos) y de sus variaciones (gastos e ingresos devengados)?

CUESTIONARIO PARA ORGANISMOS PÚBLICOS EN GENERAL

- 1) ¿Cuáles son las finalidades más importantes de un sistema contable en cualquier organización? ¿Y en el Estado en particular?
- 2) ¿Piensa que en el Estado NO comercial se debe implantar (además de contar con el sistema presupuestal y de caja) un sistema de contabilidad patrimonial como existe en una empresa privada?
- 3) ¿Cuáles serían las mayores dificultades que surgen para la implantación de un SCI en el Estado no comercial?
- 4) ¿Cuáles piensa que serían los Entes Contables dentro de ese ámbito (Sujeto jurídico de balances)?. Es decir, ¿piensa que debe haber un Balance (ESP y ER) por cada Ministerio, por cada Ente del 220? ¿Uno para la Adm. Central y otro para cada organismo del 220?
- 5) La NICSP 6 define entidad controladora y entidad controlada, ¿cuáles serían las entidades controladoras y entidades controladas en el ámbito del Presupuesto Nacional?
Por ejemplo, ¿el Poder Ejecutivo tiene poder sobre las políticas operativas y financieras de cada Ministerio? ¿Y sobre cada uno de los Organismos del Art. 220?
- 6) Si está de acuerdo con tener una contabilidad general, ¿qué opina en cuanto a qué EECC se deberían emitir? ¿ESP y ER?
Con respecto a cada uno, indique los fundamentos cualquiera sea su respuesta.
En caso de estar de acuerdo con presentar un ER, ¿qué significado tiene?

En caso de estar de acuerdo con presentar un ESP, ¿es válida la definición de Patrimonio igual a Activo menos Pasivo que se utiliza en la actividad privada y en las empresas públicas?

- 7) ¿Es posible según su opinión, registrar contablemente los ingresos derivados de impuestos por el criterio del devengado, o sea, en el momento en que se generan los hechos imponible?

En caso de respuesta negativa, explicar el por qué y agregar si existe alguna posibilidad de hacerlo en el futuro y qué cambios tendrían que hacerse.

En caso positivo, ¿se podría aplicar la NICSP 23?

- 8) En activos, ¿cuáles serían los deudores, en el caso en que se registren los impuestos por el devengado? ¿Y en el caso de que se registren por el percibido?

- 9) ¿Cómo se puede efectuar la valorización de inmuebles?

- 10) ¿Existen stocks en el Estado no comercial o muy pocos? ¿Qué registraría en el activo y qué registraría en gastos con respecto a éstos? ¿es posible?

En definitiva, y teniendo en cuenta lo contestado anteriormente,

- en el ESP ¿cuáles serían los activos y pasivos que deberían figurar en cada uno? (sobre todo los pasivos); por ej, ¿cuáles podrían ser los activos y pasivos de un Balance en la UDELAR o el Poder Judicial?
- En el ER ¿cuáles serían los gastos e ingresos que deberían figurar en cada uno? (sobre todo los ingresos); por ej, ¿cuáles podrían ser los gastos e ingresos de un Balance en la UDELAR o el Poder Judicial?

- 11) La OTC 81 sobre criterios para formular los balances en el Estado, define como “Unidades Contables” a aquellas con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones, y con medios para cumplir sus objetivos.

A la fecha de la emisión de esta Ordenanza se reconocen las siguientes unidades contables:

1) El Estado, persona pública mayor, que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.

2). Los Servicios Descentralizados: Antel, Administración Nacional de Puertos, Administración Nacional de Correos, Ose, ASSE e INAU.

3) Los Entes Autónomos: Banco Central del Uruguay, Banco de la República Oriental del Uruguay, Banco de Seguros del Estado, Banco Hipotecario del Uruguay, Instituto Nacional de Colonización, Banco de Previsión Social, Ancap, Ute, Afe, Universidad de la República, Anep, y Pluna.

4) Gobiernos Departamentales

¿Le parece que cada uno de los organismos nombrados separadamente serían los Entes Contables? Es decir, ¿por c/u de éstos habría que formular un Balance?

CUESTIONARIO PARA EXPERTOS DEL SECTOR PRIVADO

- 1) ¿Cuáles son las finalidades más importantes de un sistema contable en cualquier organización? ¿Y en el Estado en particular?
- 2) ¿Sólo es necesaria o útil en instituciones con fines de lucro? ¿Qué finalidades se podrían marcar en instituciones sin fines de lucro?
- 3) La definición contable de Patrimonio (como activos menos pasivos) ¿qué significado tiene en una empresa en general? (¿significa que con los activos se puede hacer frente o no a los pasivos?)
- 4) ¿Se puede aplicar la misma definición de patrimonio en organismos sin fines de lucro, en particular en el Estado? Si la respuesta es afirmativa ¿significa que para cada sujeto jurídico de un Balance se puede definir el patrimonio de esa forma dentro del Estado?
- 5) ¿Por qué tendría importancia, en el Estado, saber si los bienes se valorizaron, se desvalorizaron, si las deudas no están bien determinadas si el Estado no tiene como finalidad fundamental vender esos bienes?
- 6) ¿Por qué lo anterior se debe presentar integrado? Enfrentar activos a pasivos, ¿significa que los activos sirven para hacer frente a los pasivos (en el Estado un bien no se vende para pagar deudas)? ¿Igual tiene sentido un ESP?

7) Ente Contable: ¿se puede definir como el Sujeto jurídico del patrimonio o sus variaciones que se expresan en un Balance o cuál es el mejor criterio para definirlo?

8) ¿De utilizarse el criterio de personería jurídica y patrimonio propio en el Estado, significa que todos los organismos que posean patrimonio propio, deben formular un Balance?

9) ¿Qué opina de este problema para confeccionar un Balance en algunos organismos del Estado?

Por ej; en el Estado, un organismo como la UDELAR tiene gastos y activos propios.

Pero, en cuanto a ingresos la mayoría proviene de la cuota periódicas que le entrega RRGG (no subsiste por sus ingresos propios derivados del mercado) que son de carácter financiero (entregas de caja)

Y en cuanto a pasivos, a veces tiene pasivos por préstamos de organismos internacionales que comparte con otros organismos del Estado o bien del que se hace cargo el MEF.

10) La NIC 27 establece el concepto de Entidad Controladora y Entidad Controlada. Para ser una entidad controladora ésta debe reunir dos condiciones respecto a la controlada, la condición de poder y la de beneficio. La primer condición implica regir las políticas operativas y financieras de la controlada y la condición de beneficio significa beneficiarse de los activos de la controlada en caso de su disolución.

¿Que significado estricto tiene “políticas operativas” y “políticas financieras”?
¿Y condición de beneficio?

11) En el Estado la correlativa es la NICSP 6 que fue copiada de la NIC 27. ¿Cómo se puede aplicar esta definición en el caso del Estado (poder sobre políticas operativas y financieras)?:

Ejemplo de estos Entes:

- Ministerios, dependen jerárquicamente del PE pero pueden adoptar resoluciones propias dentro de la política de Gobierno, dependen financieramente de RRGG o del Gobierno Central
- Poder Judicial, tiene total autonomía funcional; no dependen de nadie en sus políticas y resoluciones, pero no tienen autonomía financiera

por lo que dependen del MEF(RRGG) en cuanto a su financiamiento, lo que, en definitiva, limita sus acciones (situación similar es la que ocurre con todos los organismos del Art.220 de la Constitución.

¿En definitiva, en los términos de las NICSP 6 sobre “entidad controladora” y “entidad controlada”, cuáles serían unas y otras de acuerdo a los ejemplos anteriores?

¿Qué relación tienen ambas definiciones, Ente Contable y Entidad Controladora y Entidad Controlada?

- 12) En ese último tipo de organismos no comerciales ni industriales que no tienen autonomía financiera, (esto significa que dependen de los ingresos de RRGG o el MEF para subsistir, ingresos que se entregan mediante cupos financieros mensuales, que según las variaciones de la recaudación nacional pueden variar), en principio sólo se puede armar un Estado de Resultados de esta forma:

Los gastos se pueden registrar con el criterio del devengado.

Pero los ingresos son los cupos financieros mencionados más arriba. ¿No se podrían expresar los ingresos por el devengado para cada organismo (cuota parte del IVA o del IRPF para cada uno en el momento en que se genera el hecho imponible)?

¿Serían gastos devengados contra ingresos percibidos; esto tiene sentido igual aunque no cumple con la definición estricta de ER?

- 13) Si el criterio del devengado se define como “aumento de patrimonio medible con confiabilidad”, ¿cómo se puede aplicar esto en el caso del ingreso por impuestos del Estado (período separados entre hecho imponible y recaudación, evasión, etc.)?

- 14) En el Estado no comercial central en general existen resistencias en cuanto a confeccionar un Estado de Resultados porque se argumenta que no interesa medir la rentabilidad. ¿Qué se mediría entonces en caso de que fuera útil confeccionarlo?

Las empresas del Estado (UTE, ANCAP. ANTEL; etc.) presentan Estado de Resultados desde su creación aunque tampoco se puede decir que su finalidad es la rentabilidad sino que tienen fines públicos primordialmente. ¿Qué opina, debe existir esta diferencia?

15) Estado de Situación Patrimonial: problemas puntuales en este caso:

Activos:

Exigible: si los impuestos no se pudieron registrar por el devengado, ¿ los Deudores por Impuestos (los más importantes) no figurarían?

Pasivos:

Es muy común en el Estado que los préstamos sobre todo internacionales están destinados al conjunto de varios organismos, no a uno solo o a cargo del MEF. ¿Cómo se registrarían?

CUESTIONARIO AL CONTADOR GENERAL DE ARGENTINA

- 1) ¿Cuáles son para Ud las finalidades más importantes de un sistema contable en cualquier organización? ¿Y en el Estado en particular?
- 2) ¿Cuáles son los beneficios de contar con un sistema de contabilidad patrimonial en el Estado NO comercial? ¿es necesario implantar este sistema – además de contar con el sistema presupuestal y de caja - como existe en una empresa privada?
- 3) ¿Cuáles fueron las mayores dificultades que se tuvieron en el Estado NO comercial al implementar un sistema contable integrado?
- 4) ¿Cuáles piensan que serían los Entes Contables dentro de ese ámbito? (Sujeto jurídico de balances). Es decir, Ud piensa que se debe confeccionar un Balance (ESP y ER) por cada Ministerio, por cada Ente Descentralizado no comercial? ¿O uno para la Adm Central y otro para cada Ente Descentralizado?
- 5) En Argentina, ¿como se solucionó el problema de la definición del Ente Contable, que criterio se siguió?
¿Se hace un Balance Consolidado? ¿Qué organismos agrupa?
- 6) La NICSP 6 define “entidad controladora” y “entidad controlada”. De acuerdo a la definición de Entidad Controladora y Controlada, ¿cuáles serían para Ud, entidades controladoras y entidades controladas en Argentina?

- 7) ¿Que Estados Contables básicos se emiten en Argentina? ¿Agregaría alguno a los actuales? ¿Se confecciona un Informe de Gestión?
- 8) Es posible según su opinión, registrar contablemente los ingresos derivados de impuestos, por el criterio del devengado, o sea, en el momento en que se generan los hechos imponible? ¿O en el momento en que se presentan las declaraciones juradas?
En caso de respuesta negativa, ¿por qué no se hace? ¿existe alguna posibilidad de hacerlo en el futuro y qué cambios tendrían que hacerse para hacerlo viable?
- 9) ¿Cómo se efectuó la valorización de inmuebles? ¿Con qué criterios de valuación?
- 10) ¿Existen stocks en el Estado no comercial o muy pocos?? Qué registraría en el activo y qué registraría en gastos con respecto a éstos? ¿Esto es posible?
- 11) En definitiva, y teniendo en cuenta lo contestado anteriormente,
- en el ESP – cuáles serían los activos y pasivos que deberían figurar en cada uno? (sobre todo los pasivos); por ej, cuáles podrían ser los activos y pasivos de un Balance en la Universidad ? (o un Org autónomo pero NO comercial)
 - En el ER – cuáles serían los gastos e ingresos que deberían figurar en cada uno? (sobre todo los ingresos); por ej, cuáles podrían ser los gastos e ingresos de un Balance en el Poder Judicial?
- 12) ¿Tienen alguna norma jurídica (como nuestro TOCAF y OTC 81) que establezca criterios de valuación, etc.?
- 13) ¿Aplican en algunos casos las NICSP porque las normas jurídicas no alcanzan?
- 14) ¿Cómo logran la conciliación entre la contabilidad presupuestal y la patrimonial? ¿Cómo funciona la Matriz de conversión? ¿Usan diferentes criterios en cada una de estas contabilidades?

LISTA DE ENTREVISTADOS

Cr. Walter Rossi- Ex Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración, UDELAR.

Cr. Alfredo Pignatta – Grado 5 Cátedra de Contabilidad y Cambio de Precios.

Dra. Norma Castro- Directora de la División Asesoría Técnico Jurídica, CGN.

Cra. Claudina Conde- Directora de la División Contabilidad, CGN.

Cr. Horacio Guinea- Subdirector de la División Control Presupuestario y Financiero, CGN.

Cr. Luis Sisto- Director de la División Presupuesto, CGN.

Ec. Laura Remersaro- Contadora General de la Nación.

Cra. Susana Pesquera- Contadora Central del MEF.

Cr. Nelson Hernández- Asesoría Macroeconómica, MEF.

Cra. Marta Abilleira – Unidad de Presupuesto, MEF

Cra. Liliana Santos - Directora de los Departamentos de Consultoría y de BPO, Deloitte

Cr. Gabriel Echelet- Tribunal de Cuentas.

Cra. Solana Olivo - Directora Departamento Contabilidad Patrimonial, ASSE.

Cr. Isaac Umansky. – Representante de Uruguay ante la IFAC

Cra. Laura Cayón - Directora de Infraestructura, ANEP

Cr. César Duro - Contador General de la Nación de Argentina.

Cr. Alejandro Collazo - Director de la Dirección de Procesamiento Contable de CGN de Argentina.

PLAN DE CUENTAS DE ASSE

Rubro	Nombre
1	ACTIVO
11	ACTIVO CORRIENTE
111	DISPONIBILIDADES
1111	CAJA MONEDA NACIONAL
1111001	Caja Vilardebo - Pacientes
11110011	Caja Colonias - Pacientes
11110012	Caja Pacientes otras UE
11110013	Caja Sueldos
1111002	Fondo Fijo - Caja chica
1111003	Cobranzas a depositar
1112	CAJA MONEDA EXTRANJERA
1112001	Caja moneda extranjera
1113	BANCOS CTAS A LA VISTA M/N
1113001	Bco Cta Cte M/N - Fdo Rotat.
11130011	Bco Rotatorio RR-068
11130012	Bco rotatorio Libre disponibilidad.- 068
11130013	Bco rotatorio inversiones-068
1113002	Bco. Cta.Cte M/N-Fdo.Terceros
1113003	Bco. Cta.Cte M/N-Sueldos
1113004	Bco. Juicios
1113005	Bco. Donaciones mn
1113006	Bco. importacioens mn-UE068
1113007	Bco.Cta.Comision Apoyo-U09
1113008	Bco Cta Gastos- INCA
1113009	Bco ASSE Afiliaciones
1114	BANCOS CTAS A LA VISTA M/E
114001	Banco Cta.Cte. M/E
114002	Bco.Fdo.Terceros M/E-UE068
112	INVERSIONES TEMPORALES
1121	DEPOSITOS BRIOS. M/N
1121001	Depositos bancarios M/N
1122	Menos Int y Previsioens
1122001	Menos int ganados a vencer
1122002	Menos Prevision por desvalorizacion
113	CREDITOS POR VENTAS
1131	DEUDORES SIMPLES PLAZA
1131001	Deudores por servicios
1131002	Deudores por convenios
1131003	Fuerzas Armadas
1131004	Sanidad Policial
1131005	Fondo Nacional de Recursos
1131006	Deudores Morosos
1131007	Otros deudores
1132	PREVISION DEUDORES INCOBRABLES
1132001	Menos prevision por incobrables

- 114 OTROS CREDITOS**
- 1141 ANTIC. PROVEEDORES M/N**
- 1141001 Anticipo Proveedores m/n
- 1142 ANTICIPO PROVEEDORES M/E**
- 1142001 Anticipos Proveedores import
- 1142002 Anticipos Proveedores M/E
- 1142003 Cargos diferidos
- 1142004 Otros credits
- 1143 Menos: intereses y provisiones
- 1143001 menos prevision dtos. Y bonific.
- 1143002 menos intereses perc. Por adelan
- 1143003 menos prevision deudores incobr.
- 1143004 menos ingresos diferidos
- 1144 CREDITOS DIVERSOS**
- 1144001 CUN-Rentas Generales
- 1144002 CUN-Fdo Libre disponibilidad
- 1144003 No utilizar
- 1144004 Adelanto a Comisiones de Obra
- 115 BIENES DE CONSUMO**
- 1151 BIENES DE CONSUMO**
- 1151100 Medicamentos
- 11511001 Productos terminados DORREGO
- 115110 Medicamentos FNR
- 1151115 Med. Cpados. 068 a distribuir UE
- 1151116 Med. Cpados. Dorrego para UE
- 1151117 Med. Recibidos en donacion
- 1151118 Lab. Dorrego-Distribucion a UE
- 1151200 Reactivos y/o insumos Serv Ap
- 1151300 Materiales Uso medico
- 1151315 Mat med. Cpados 068 a dist UE
- 1151317 Mat uso medico - donacion
- 1151350 As integral - Med y MMQ
- 1151400 Articulos de consumo**
- 1151401 Oxigeno
- 1151402 Alimentos
- 1151403 Lenceria
- 1151404 Vestimenta pacienmtes
- 1151405 Articulos de limpieza
- 1151406 Papeleria y Arts Oficina
- 1151407 Impresos
- 1151409 Otros bs de consumo en stock
- 11514091 Sanitaria, pintura, ferreteria
- 1151410 Productos en proceso DORREGO
- 1151411 M.Primas para elab. DORREGO
- 1151412 Envases y mat.empaque DORREGO
- 1151900 Importaciones en tramite
- 1152 Menos: Provisiones
- 1152001 Menos Prevision por desvalorizacion
- 116 BIENES DE USO DESTINADOS A VTA**
- 1161 BIENES DE USO DESTINADOS A VTA**
- 1161001 Inmuebles destinados a vta
- 1161002 Eq e instal destinados a vta
- 1161003 Vehiculos destinados a vta
- 1161004 M y utiles destinados a vta

1161005 Eq informatico destinados a vta
1161006 Otros bs durables destinados a vta
12 ACTIVO NO CORRIENTE
121 CREDITOS A LARGO PLAZO
1211 CREDITOS A LARGO PLAZO
1211001 Deudores Serv Asist No corr
1211000 Otros creditos largo plazo
1212 Menos: Provisiones incobrables
1212001 Menos Prevision incobrables no corr
1212002 Creditos diversos L/P
1212003 Adelanto Com Obras L/P
122 BIENES DE CONSUMO NO CORRIENTE
1221 BIENES DE CONSUMO NO CORRIENTE
121001 Material Uso medico no corr
121002 Articulos de consumo no corr
122 Menos: provisiones
1222001 Menos prevision por desv L/P
123 BIENES DE USO
1231 INMUEBLES
1231001 Inmebles Asistenc no armort
1231002 Reval Inm asistenc no amort
1231003 Obras en construccion
1231004 Inm No asist No amort
1231005 Inmuebles asist. Amort
1231006 Reval Inmuebles asist amor
1231007 Amort acum Inmueb-Mejoras
1231008 Inmuebels No Asist-Amort
1231009 Reval Inm No Asistenciales
1231010 Am Ac Inm Mejoras no Asist
1231011 Otros Inm Amortizables
1231012 Rev Otros Inm Amort
1231013 Am Ac Otros Inm Amort
1232 EQUIPOS E INSTALACIONES
1232001 Equipos e instalaciones Med quirurg
1232002 Imagenologia
1232003 Reval equipos e instrum Med
1232004 Am Ac equipos e instrum MQ
1232005 Equipos e inst no medicos
1232006 Reval Equipos e inst no med
1232007 Am Ac Equipos e instal no me
1233 VEHICULOS
1233001 Vehiculos Asistenciales
1233002 Reval Vehiculos Asist
1233003 AmAcum Vehiculos Asist
1233004 Vehiculos no Asisten
1233005 Reval Vehiculos no Asist
1233006 Am Acum Vehiculos no Asist
1234 MUEBLES Y UTILES
1234001 Ms y utiles asistenciales
1234002 Reval Ms y utiles asist
1234003 Am acum Ms y utiles asist
1234004 Ms y utiles administrativos
1234005 Reval Ms y utiles admin
1234006 Am acum Ms y utiles admin

1234007 Mobiliario de oficina
 1234008 Reval Ms Mobiliario oficina
 1234009 Am acum Ms mobiliario oficina
1235 INFORMATICA
 1235001 Software
 1235002 Reval Software
 1235003 Amc Acum Software
 1235004 Equipos Informaticos
 1235005 Reval Eq informaticos
 1235006 Am Acum Eq informaticos
1236 OTROS BIENES DURABLES
 1236001 Otros bienes durables
 1236002 Reval otros bienes durables
 1236003 Am Acum otros bienes durable
1237 INTANGIBLES
 1237001 Gastos de desarrollo
 1237002 Am acum Gastos de desarrollo
 1237003 Patentes, marcas y lic
 1237004 Am acum Patentes, marcas y lic
1238 BIENES DE USO DESTINADOS A VTA
 1238001 Inmuebles destinados a vta
 1238002 Eq e instal destinados a vta
 1238003 Vehículos destinados a la vta
 1238004 M y útiles destinados a la vta
 1238005 Eq. Informáticos destinados a la vta
 1238006 Otros bienes durables destinados a la vta

2 PASIVO

21 PASIVO CORRIENTE

211 DEUDA COMERCIALES

2111 PROVEEDORES PLAZA M/N

211100 Proveedores M/N
 211101 Proveedores Fdo rotatorio M/N

2112 PROVEEDORES PLAZA M/E

211210 Proveedores M/E

2113 PROVEEDORES IMPORTACION

2113001 Proveedores por importacion

2114 PROVEEDORES PLAZA DOCUMENTADOS

2114001 Doc a pagar proveedores
 2114002 Menos perd a vencer

213 DEUDAS FINANCIERAS

2131 CUENTAS CON PERSONAL

2131001 Sueldos y jornales a pagar
 21310011 Sueldos jorn a pagar CA - UE 09
 21310011 Provision aguinaldo y licencia
 2131002 Otros rubros de ctas c/pers

2132 ACREEDORES CARGAS SOCIALES

2133001 Acreed C sociales BPS
 2133002 Acreed BSE

2133 ACREEDORES FISCALES

2133002 DGI -IRPF a pagar
 2133003 IRPF Depend Ret a pagar
 2133004 IRPF No Depend Ret a pagar
 2133005 Retenciones IVA

2133006 Retenciones IRPF
 2133007 Retenciones IRAE
 2133008 Retenciones IMEBA
 2133010 Ret. F.Rotat. IVA 60%
 2133011 Ret. F.Rotat. IVA 90%
 2133012 Ret. F.Rotat.IRPF
2134 OTRAS DEUDAS DIVERSAS
 2134001 Otras deudas por retenciones
 2134002 Caja Jubil. y Pens.Profes.Univ.
 2134003 Depós. y valores rec.en gía.
 2134004 Cobros anticipados
 2134005 Recibos provisorios
 2134006 Cuentas a pagar-juicios y emba
 2134007 Efectivo y valores de terceros
 2134008 Anticipos a rendir Fdos. UE068
 2134009 Adelantos a rendir Fdos. UE068
 2134010 Adelantos sueldos-UE068
 2134011 Adel. a rendir cta.Juicio-UE068
 2134012 Bienes de terceros
 2134100 Retenc.sobre remun. (habilit)
 2134101 Retenc.judiciales sobre remun
 2134400 Retenciones cedidas a UE068
 2134900 -Cargos a vencer
214 PREVISIONES
2141 PREVISIONES
 2141001 Previsión juicios civiles c/p
 2141002 Previsión retiro pers.incent.
 2141003 Otras previsiones corrientes
215 FONDOS A RENDIR
 2151001 Reposición de Fondo Rotatorio
 2151002 Sueldos pendientes rendición
 2151003 Reposición FR de FLD
 2151004 Reposición FR inversiones
22 PASIVO NO CORRIENTE
221 DEUDAS COMERC LARGO PLAZO
2211 PROVEEDORES PLAZA M/N
 2211100 Otras deudas proveed.L/P M/N
2212 PROVEEDORES PLAZA M/E
 2212001 Deudas proveed.L/P M/E
 2212002 Int.perdidos a vencer L/P
222 DEUDAS FINANC LARGO PLAZO
2221 PMOS.BANCARIOS M/N
 2221001 Pmos.bancarios L/P M/N
 2221002 Int.perd.a vencer L/P M/N
2222 PMOS.BANCARIOS M/E
 2222001 Pmos.bancarios L/P M/E
 2222002 Int.perdidos a vencer L/P M/E
2223 OBLIGACIONES M/N
 2223001 Oblig.L/P M/N
2224 OBLIGACIONES M/E
 2224001 Oblig.L/P M/E
223 DEUDAS DIVERSAS LARGO PLAZO
2231 DEUDAS DIVERSAS LARGO PLAZO
 2231001 Acreed. L/P C.Sociales

2231002 Litigios de largo plazo
2231003 Convenios salariales
2231004 Otras obligaciones L/P

224 PREVISIONES NO CORRIENTES

2241 PREVISIONES NO CORRIENTES

2241001 Previsión Fdo.Retiro L/P
2241002 Previsión Juicios Civiles L/P
2241003 Previsión Juicios Laboral L/P
2241004 Otras prev. no corrientes

3 PATRIMONIO

31 CAPITAL

3100001 Capital

32 AJUSTES AL PATRIMONIO

3200001 Revaluaciones Bienes de Uso
3200002 Revaluac. Bienes de consumo

33 RESULTADOS ACUMULADOS

3300001 Result.acum. Ej. Anteriores
3300002 Resultados del ejercicio

4 INGRESOS

41 INGRESOS OPERATIVOS

4101 INGRESOS DE RENTAS GENERALES

4101001 Créditos presupuestales
4101002 Créditos presupuestales FLD

4102 INGRESOS POR PREPAGO

4102100 Cápiita FONASA
4102200 Ingr. meta asistencial FONASA
4102300 Sustitutivo tasas moderadoras
4102400 Ingresos convenios asistenc.
4102501 Afiliaciones individuales
4102502 Afiliaciones núcleo familiar
4102503 Afiliaciones conv.colectivos
4102901 Ingreso emis.carné arancel
4102902 Ingreso de hospitalidades
4102999 Ingresos no especificados BPS

4103 ORDENES

4103100 Ordenes consultorio Dec.179/02
4103200 Ordenes a domicilio
4103300 Ordenes de emergencia
4103400 Ordenes urgencia a domicilio
4103500 Ordenes odontológicas
4103900 Otras órdenes

4105 VENTA DE SERVICIOS

4105101 Vta.serv.internación simple
4105102 Vta.serv.intern.CTI adulto
4105103 Vta.serv.intern.CTI pediát.
4105104 Vta.serv.intern.CTI neonat.
4105201 Vta.serv.block quirúrgico
4105301 Vta.serv.medic.altamente espec.
4105401 Vta.serv.ambulat. (at.consult.)
4105402 Vta.serv.ambulatorios
4105403 Vta.serv.ambul.consult. (at.emerg.)
4105404 Vta.serv.ambul.estud. y tecn.

- 4105900 Otras prestaciones asistencial
- 4108 OTROS INGRESOS OPERATIVOS**
- 4108001 Resultado Med.DORREGO
- 4108002 Ingresos F.N.R
- 4108100 Otros ingresos operativos
- 4109 DESCUENTOS, BONIFICACIONES**
- 4109100 Descuentos, bonif.s/serv.prest.
- 42 INGRESOS DIVERSOS**
- 4200100 Arrendam.inmuebles
- 4200200 Arrendam.eq.médicos
- 4200800 Ingreso-MIDES
- 4200900 Otros ingresos
- 43 INGRESOS FINANCIEROS**
- 4300100 Intereses ganados
- 4300200 Dif.cambio ganadas
- 4300300 Descuentos obtenidos
- 4300400 R.D.M.
- 4300900 Otros ingresos financieros
- 44 INGRESOS EXTRAORDINARIOS**
- 4400100 Ganancia por venta bienes uso
- 4400200 Donaciones recibidas
- 4400300 Indemniz. por siniestros
- 4400400 Ingreso por quita obtenida acr.
- 4400900 Otros ingr.extraordinarios
- 45 AJ.RESULT.EJERCICIOS ANTERIORES**
- 4500100 Ingresos de ejercicios anteriores

5 GASTOS

51 COSTO DE LOS SERV. PRESTADOS

5101 RETRIBUCIONES AL PERSONAL

- 5101001 Dirección y gerencias técnicas
- 5101002 Remun.fijas anestés.quirúrg.
- 5101003 Remun.variables anest-quirurg.
- 5101004 Remun.fijas no anest-quirurg
- 5101005 Remun.var. no anest-quirurg
- 5101006 Remun.fijas técn. no médicos
- 5101007 Remun.var.técn. no médicos
- 5101008 Remun. Personal enfermería
- 5101009 Remun. Personal administrativo
- 5101010 Remun. Personal serv. Y oficios
- 5101011 Multas sobre retribuciones
- 5101099 Remuneraciones sin desglosar
- 5101100 Retiros personal incentivados
- 5101200 Seguros accid. Laborales (BSE)

5102 CARGAS SOCIALES

- 5102001 C.sociales dirección y gcias.técn.
- 5102002 C.sociales personal A.Q.
- 5102003 C.sociales pers.méd. No A.Q.
- 5102004 C.sociales pers.técnico no médico
- 5102005 C.sociales personal enfermería
- 5102006 C.sociales personal administrativo
- 5102007 C.sociales personal servicio y oficio
- 5102099 Cargas sociales sin desglosar
- 5102100 Ap.patronal fdo. Retiro (asist):

5103 HONORARIOS PROFESIONALES

- 5103001 Honorarios médicos y odontológicos
- 5103002 Honorarios anest-quirúrg.
- 5103003 Honorarios no méd.diagn. Y trat.

5104 CONSUMO DE MEDICAMENTOS

51041 MEDICAMENTOS CONSULTA EXTERNA

- 5104101 Medic.oncológicos y hematoonc.
- 5104102 Medic.contra el SIDA
- 5104103 Antibióticos
- 5104104 Psicofármacos
- 5104105 Medic.cardiovasculares
- 5104199 Otros medicam.consulta externa

51042 MEDICAMENTOS AT.CENTRALIZADAS

- 5104201 Medic.oncol. Y hemat.intern.
- 5104202 Medic.contra el SIDA intern.
- 5104203 Antibióticos en internación
- 5104204 Psicofármacos en internación
- 5104205 Medic. Cardiovasculares en internación
- 5104210 Medic. En Block quirúrgico
- 5104211 Medicamentos en emergencia
- 5104299 Otros medicamentos en internación

5105 CONSUMO DE MATERIALES Y SUMINISTROS

- 5105001 Reactivos y otros ins.serv.apoyo
- 5105002 Materiales de uso médico
- 51050021 Block quirúrgico implantes
- 51050022 Material uso médico gral.
- 5105003 Oxígeno líquido
- 5105004 Oxígeno balones
- 5105005 Alimentación
- 510500501 Leche
- 510500502 Productos lácteos
- 510500503 Carne
- 510500504 Pollo, fiambre, embutidos
- 510500505 Pescado
- 510500506 Pastas y puré
- 510500507 Pan
- 510500508 Víveres frescos
- 510500509 Agua mineral
- 510500510 Víveres secos
- 5105006 Vestimenta - lencería
- 5105007 Uniformes- sector asistencial
- 5105008 Ropa usuarios internos - ASSE
- 5105009 Prendas de vestir-asist.otros
- 5105010 Gtos.indirectos elab.DORREGO
- 5105011 Med. Y MMQ distrib.por DORREGO
- 5105099 Otros bienes de consumo
- 5106 SERV.DE SALUD CONTRATADOS**
- 5106001 Convenios asistenciales O/emp
- 5106002 Internación en sanat. Y hospitales
- 5106003 Internación CTI adultos
- 5106004 Internación CTI pediát
- 5106005 Internación CTI neonatal
- 5106006 Laborat. Análisis clínicos
- 5106007 Laborat. Anat. Patológica

5106008 Radiología
 5106009 Resonancia magnética
 5106010 Tomografía computada
 5106011 Angiografía digital
 5106012 Estudios oftalmológicos
 5106013 Estudios cardiológicos
 5106014 Tratam. odontológicos
 5106015 Serv. hemoterapia
 5106016 Serv. fisioterapia
 5106017 Serv. oxigenoterapia
 5106018 Serv. radioterapia
 5106019 Locomoción contrat.asist-S.Ambulancia
 5106020 Locomoción contrat.asist-otros vehículos
 5106099 Otros servicios contratados
 5106100 As. Integral - Estudios licita
 5106101 As. Integral - Varios y CD

5107 GASTOS DE FUNCIONAMIENTO

5107001 Honorarios profes. no médicos
 5107002 Servicio de limpieza
 5107003 Papelería y útiles de oficina
 5107004 Agua
 5107005 Energía eléctrica
 5107006 Serv. telefónicos
 5107007 Seguros, primas y otros gastos
 5107008 Productos de limpieza
 5107009 Fletes cont.c/terc dentro país
 5107010 Fletes cont.c/terc fuera del país
 5107011 Servicio de vigilancia
 5107012 Recolección de residuos hospitalarios
 5107013 Serv. de alimentación contratado
 5107014 Combustible, lubric y otros
 5107099 Otros gastos de funcionamiento

5108 ARRENDAMIENTOS

5108001 Arrendamientos de inmuebles
 5108002 Arrendamientos de bienes muebles
 5108003 Arrendamientos de termos oxig
 5108004 Arrendamientos de Eq médicos

5109 GASTOS DE MANTENIMIENTO

5109001 Mantenimiento inmuebles
 5109002 Respuestos equipos médicos
 5109003 Respuestos de vehículos asist.
 5109004 Reparación y mantenimiento de vehículos
 5109005 Mantenimiento equipos médicos
 5109098 Rep. y accesorios varios
 5109099 Mant. otros bienes durables

5110 AMORTIZACIONES

5110001 Amort. Inmuebles-mejoras
 5110002 Amort. Panteones
 5110003 Amort. Eq e instal. MMQQ
 5110004 Amort. Eq. Centro IMAE
 5110005 Amort. Máquinas y herramientas
 5110006 Amort. Instrumentos MMQQ
 5110007 Amort. Equipos informáticos
 5110008 Amort. Vehículos

5110009 Amort. Muebles y útiles
 5110010 Amort. otros bienes durables
 5110011 Amort. Prog. Comput (SW)
5111 Pérdidas - medicamentos
 5111001 Destrucción medicamentos
 5111002 Medicación vencida
 5111003 Diferencia de inventario - medicamentos
5112 Pérdida - otros materiales
 5112001 Destrucción MMQ
 5112002 Destrucción Reactivos
 5112003 Destrucción otros materiales
 5112011 MMQ vencidos
 5112012 Reactivos vencidos
 5112013 Otros materiales vencidos
 5112021 Dif de inventario - MMQ
 5112022 Dif de inventario - Reactivos
 5112023 Dif de inventario - Otros mat.
52 GASTOS DE ADM Y VENTAS
5201 REMUNERACIONES Y CARGAS SOCIALES
 5201001 Remuneraciones gcias no asistenc.
 5201002 Remuneraciones personal técnico y adm
 5201003 Remuneraciones personal serv y oficios
 5201004 Mano de obra DORREGO
 5201011 Multas sobre retribuciones
 5201099 Remuneraciones sin discriminar
 5201100 Retiros personal no asist. Incentivado
 5201200 Seguros accidentes laborales (BSE)
5202 CARGAS SOCIALES
 5201001 Cargas sociales Gcia. Área no asistencial
 5201002 Cargas sociales Administración
 5202003 Cargas sociales personal servicios y oficios
 5202100 Aporte patronal fdo retiro
5207 GASTOS DE FUNCIONAM. NO ASISTENC.
 5207001 Honorarios profesionales no médicos
 5207002 Higiene y limpieza
 5207003 Papeles y utiles de oficina
 5207004 Agua
 5207005 Energía eléctrica
 5207006 Servicios telefónicos
 5207007 Seguros
 5207008 Gastos de locomoción
 5207009 Publicidad e impresos
 5207010 Servicios contratados no asistenciales
 5207011 Uniformes sector no asistencial
 5207012 Servicios de vigilancia
 5207013 Viáticos
 5207014 Artículos y accesorios informática
 5207099 Otros gastos de funcionamiento
5208 ARRENDAMIENTOS
 5208001 Arrendamientos de inmuebles no asist.
 5208002 Arrendamiento otros bienes durables
5209 GASTOS DE MANTENIMIENTO
 5209003 Repuestos y mantenimiento de vehículos
 5209098 Repuestos y accesorios varios

5209099 Mantenimiento otros bienes durables

5210 AMORTIZACIONES

5210001 Amortización equipos informáticos

5210002 Amortización vehículos

5210003 Amortización muebles y útiles

5210004 Amortización otros bienes durables

5210005 Amort. Prog. Comput (SW)

5210006 Amortización inmueble - mejoras

5210007 amortización maquinas y herramientas

5211 IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES

5211001 Impuestos s/inmuebles

5211002 Impuestos y tasas s/bienes muebles

5212 OTROS G.A.V.

5212001 Deudores incobrables

5212002 Otros G.A.V.

53 EGRESOS DIVERSOS

5300002 Indemnización por despido

5300003 Capacitación del personal

5300004 Egresos por comisiones

5300005 Egresos por traspasos % ASSE

5300006 Traspaso Comisión de apoyo UE 68

5300007 Traspaso Comisión de apoyo otras UE

5300008 Traspaso Com de obras

5300009 Traspaso Patronato psicópata

5300099 Otros egresos diversos

54 EGRESOS FINANCIEROS

5400001 Intereses bancarios perdidos

5400002 Diferencia de cambio perdida

5400003 Descuentos concedidos

5400004 Recargos financieros

5400005 Multas y recargos fiscales

5400006 Intereses perdidos

5400007 R.D.M. negativos

5400099 Otros egresos financieros

55 EGRESOS EXTRAORDINARIOS

5500001 Pérdida por venta bien de uso

5500002 Deudores incobrables

5500003 Pérdida por litigios laborales

5500004 Pérdida por otros litigios

5500005 Pérdida por desvalorizaciones

5500006 Donaciones entregadas

5500099 Otros egresos extraordinarios

56 AJ. RESULT. EJERCICIOS ANTERIORES

5600001 Egresos ejercicios anteriores

6 CUENTAS DE ORDEN Y CONTINGENCIAS

61 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

6100001 Bienes de terceros

6100002 Terceros por bienes nuestros

62 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

6200001 Bienes de terceros recibidos

5200002 Bienes en poder de terceros

ARGENTINA

CATÁLOGO BÁSICO DE CUENTAS

CODIFICACIÓN

Se ha adoptado para la presente codificación de cuentas, el sistema numérico y las categorías de cuentas que a continuación se detallan, según el ejemplo:

TITULO: 1 ACTIVO

CAPITULO: 1.1 Activo corriente

RUBRO: 1.1.1 Disponibilidades

CUENTA 1.1.1.2 Bancos

SUBCUENTA 1.1.1.2.1 Tesorería General de la Nación cuenta 3855/19

Las mayores aperturas de nivel que se consideren adecuadas a las necesidades internas y operativas de cada organismo, se denominarán subcuenta de primer orden, subcuenta de segundo orden, y así sucesivamente, etc., a las que se le podrán asignar la cantidad de dígitos adecuada a los agrupamientos a establecer.

CATÁLOGO BÁSICO DE CUENTAS

1. ACTIVO

1.1 Activo corriente

1.1.1 Disponibilidades

1.1.1.1 Caja

1.1.1.2 Bancos

1.1.1.2.1 Tesorería General de la Nación cuenta
3855/19

1.1.1.2.2 Fondos con afectación específica

1.1.1.2.3 Fondos de los Organismos

1.1.1.2.4 Regularización de Montos por Retenciones

1.1.1.2.9 Otros depósitos bancarios

1.1.1.3 (Previsión por fluctuación de la moneda)

1.1.1.4 Fondos rotatorios

1.1.1.4.1 Fondos rotatorios de Administración
Central

1.1.1.4.9 Otros fondos rotatorios

1.1.2 Inversiones financieras

1.1.2.1 Inversiones temporarias

1.1.2.2 Títulos y valores

1.1.2.2.1 Títulos y valores en cartera

1.1.2.3 Préstamos Financieros otorgados

1.1.3 (Previsión por fluctuación de la moneda y/o por diferencia de
cotización)

1.1.3.1 (Previsión por fluctuación de la moneda-Inversiones
financieras)

1.1.3.2 (Previsión por diferencia de cotización)

- 1.1.4 Créditos
 - 1.1.4.1 Cuentas a cobrar
 - 1.1.4.1.1 Ingresos tributarios
 - 1.1.4.1.2 Ingresos no tributarios
 - 1.1.4.1.3 Contribuciones de la Seguridad Social
 - 1.1.4.1.4 Ingresos por venta de bienes y servicios
 - 1.1.4.1.5 Rentas de la propiedad
 - 1.1.4.1.6 Ingresos por venta de activos fijos
 - 1.1.4.1.7 Transferencias
 - 1.1.4.1.8 Contribuciones figurativas
 - 1.1.4.1.9 Otras cuentas a cobrar
 - 1.1.4.2 Documentos a cobrar
 - 1.1.4.3 Anticipos
 - 1.1.4.3.1 Adelantos a proveedores y contratistas
 - 1.1.4.3.8 Anticipos de recaudación
 - 1.1.4.3.9 Otros anticipos
 - 1.1.4.4 Gastos pagados por adelantado
 - 1.1.4.5 Préstamos Otorgados
 - 1.1.4.6 Deudores en Gestión Judicial
 - 1.1.4.6.1 Deudores en Gestión Judicial
 - 1.1.4.6.9 Otros Deudores en Gestión Judicial
 - 1.1.4.9 Otros créditos
 - 1.1.4.9.1 Deudores por avales
 - 1.1.4.9.2 Gastos pagados por cuenta de terceros(*)
 - 1.1.4.9.9 Otros créditos a cobrar
- 1.1.5 (Previsión para incobrables)
 - 1.1.5.1 (Previsión para incobrables por cuentas a cobrar)
 - 1.1.5.2 (Previsión para incobrables por documentos a cobrar)
 - 1.1.5.9 (Previsión para incobrables por otros créditos)
- 1.1.6 Bienes de cambio
 - 1.1.6.1 Existencias de productos terminados
 - 1.1.6.2 Existencias de productos en proceso
 - 1.1.6.3 Existencias de materiales, suministros y materias primas
 - 1.1.6.4 Existencias de productos estratégicos
- 1.1.7 Bienes de consumo
 - 1.1.7.1 Materiales, suministros y materias primas
 - 1.1.7.9 Otros
- 1.1.8 Recaudación en tránsito (*)
 - 1.1.8.1 Agencias y sucursales bancarias
 - 1.1.8.2 Bancos perceptores
 - 1.1.8.3 Banco Central - cámara compensadora
 - 1.1.8.4 Banco de la Nación Argentina recaudación impositiva
 - 1.1.8.4.1 Cuenta BNA - DGI
 - 1.1.8.4.2 Cuenta BNA - ADUANA
 - 1.1.8.5 Cuenta Provincias - coparticipación
- 1.1.9 Otros activos
 - 1.1.9.9 Otros Activos a Asignar
- 1.2 Activo no corriente
 - 1.2.1 Créditos a Largo Plazo
 - 1.2.1.1 Cuentas a cobrar a largo plazo
 - 1.2.1.1.1 Ingresos tributarios
 - 1.2.1.1.2 Ingresos no tributarios
 - 1.2.1.1.3 Contribuciones de la Seguridad Social
 - 1.2.1.1.4 Ingresos por venta de bienes y servicios

- 1.2.1.1.5 Rentas de la propiedad
- 1.2.1.1.6 Ingresos por venta de activos fijos
- 1.2.1.1.7 Transferencias
- 1.2.1.1.8 Contribuciones figurativas
- 1.2.1.1.9 Otras cuentas a cobrar
- 1.2.1.2 Documentos a cobrar a largo plazo
- 1.2.1.3 Adelantos a proveedores y contratistas a largo plazo
- 1.2.1.4 Gastos pagados por adelantado a largo plazo
- 1.2.1.5 Préstamos Otorgados a largo plazo
- 1.2.1.5.9 Otros préstamos otorgados a largo plazo
- 1.2.1.6 Fondos Fiduciarios
- 1.2.1.6.9 Otros Fondos Fiduciarios
- 1.2.1.7 Deudores en Gestión Judicial a Largo Plazo
- 1.2.1.7.1 Deudores en Gestión Judicial a largo Plazo
- 1.2.1.7.9 Otros Deudores en Gestión Judicial a Largo Plazo
- 1.2.1.9 Otros créditos a cobrar a largo plazo
- 1.2.2 (Previsión para incobrables a largo plazo)
- 1.2.2.1 (Previsión para incobrables por cuentas a cobrar a largo plazo)
- 1.2.2.2 (Previsión para incobrables por documentos a cobrar a largo plazo)
- 1.2.2.9 (Previsión para incobrables por otros créditos a cobrar a largo plazo)
- 1.2.3 Inversiones financieras a Largo Plazo
- 1.2.3.1 Acciones y aportes de capital
- 1.2.3.1.1 Acciones
- 1.2.3.1.2 Aportes de capital
- 1.2.3.2 Títulos y valores a largo plazo
- 1.2.3.2.1 Títulos y valores en cartera
- 1.2.3.3 Participaciones de capital
- 1.2.3.3.1 Participaciones en patrimonios de Organismos Descentralizados
- 1.2.3.3.2 Participaciones en patrimonios de Instituciones de la Seguridad Social
- 1.2.3.3.3 Participaciones en patrimonios de Universidades Nacionales
- 1.2.3.3.9 Otros aportes y participaciones
- 1.2.3.4 Préstamos financieros otorgados a largo plazo
- 1.2.4 (Previsión por fluctuación de la moneda y/o diferencia de cotización a largo plazo)
- 1.2.4.1 (Previsión por fluctuación de la moneda a largo plazo)
- 1.2.4.2 (Previsión por diferencia de cotización a largo plazo)
- 1.2.5 Bienes de uso
- 1.2.5.1 Edificios e instalaciones
- 1.2.5.2 Tierras y terrenos
- 1.2.5.3 Maquinaria y equipo
- 1.2.5.3.1 Maquinaria y equipo de producción
- 1.2.5.3.2 Equipo de transporte, tracción y elevación
- 1.2.5.3.3 Equipo sanitario y de laboratorio
- 1.2.5.3.4 Equipo de comunicación y señalamiento
- 1.2.5.3.5 Equipo educacional y recreativo
- 1.2.5.3.6 Equipos para computación
- 1.2.5.3.7 Equipos de oficina y muebles
- 1.2.5.3.8 Herramientas y repuestos mayores
- 1.2.5.3.9 Equipos varios
- 1.2.5.4 Equipo militar y de seguridad
- 1.2.5.5 Construcciones en proceso en bienes de dominio privado
- 1.2.5.6 Construcciones en proceso en bienes de dominio público

- 1.2.5.7 Bienes de Dominio Público
- 1.2.5.9 Otros bienes de uso
- 1.2.6 (Amortización acumulada de bienes de uso)
 - 1.2.6.1 (Edificios e instalaciones)
 - 1.2.6.3 (Maquinaria y equipo)
 - 1.2.6.3.1 (Maquinaria y equipo de producción)
 - 1.2.6.3.2 (Equipo de transporte, tracción y elevación)
 - 1.2.6.3.3 (Equipo sanitario y de laboratorio)
 - 1.2.6.3.4 (Equipo de comunicación y señalamiento)
 - 1.2.6.3.5 (Equipo educacional y recreativo)
 - 1.2.6.3.6 (Equipos para computación)
 - 1.2.6.3.7 (Equipos de oficina y muebles)
 - 1.2.6.3.8 (Herramientas y repuestos mayores)
 - 1.2.6.3.9 (Equipos varios)
 - 1.2.6.4 (Equipo militar y de seguridad)
 - 1.2.6.5 (Previsiones Bienes de Uso)
 - 1.2.6.9 (Otros bienes de uso)
- 1.2.7 Bienes inmateriales
 - 1.2.7.1 Activos intangibles
- 1.2.8 (Amortización acumulada de bienes inmateriales)
 - 1.2.8.1 (Activos intangibles)
- 1.2.9 Otros activos a largo plazo
 - 1.2.9.9 Otros activos a asignar a largo plazo

2. PASIVO

- 2.1 Pasivo Corriente
 - 2.1.1 Deudas
 - 2.1.1.1 Cuentas comerciales a pagar
 - 2.1.1.2 Contratistas
 - 2.1.1.3 Gastos en personal a pagar
 - 2.1.1.3.1 Sueldos y salarios a pagar
 - 2.1.1.3.2 Contribuciones patronales a pagar
 - 2.1.1.3.3 Prestaciones sociales a pagar
 - 2.1.1.3.4 Beneficios y compensaciones a pagar
 - 2.1.1.4 Retenciones a pagar
 - 2.1.1.4.1 Retenciones de impuestos a pagar D.G.I.
 - 2.1.1.4.3 Multas contratistas/proveedores
 - 2.1.1.4.4 Retenciones a pagar al sistema de la Seguridad Social
 - 2.1.1.4.5 Retenciones de Impuestos Provinciales a Pagar
 - 2.1.1.4.9 Otras retenciones
 - 2.1.1.5 Prestaciones de la seguridad social a pagar
 - 2.1.1.6 Impuestos a pagar
 - 2.1.1.7 Intereses a pagar
 - 2.1.1.8 Transferencias a pagar
 - 2.1.1.9 Otras cuentas a pagar
 - 2.1.1.9.1 Acciones y aportes de capital a pagar
 - 2.1.1.9.2 Préstamos otorgados a pagar
 - 2.1.1.9.3 Títulos y valores a pagar
 - 2.1.1.9.4 Amortización deuda interna vencida
 - 2.1.1.9.5 Amortización deuda externa vencida
 - 2.1.1.9.6 Amortización préstamos internos
 - 2.1.1.9.7 Amortización préstamos externos
 - 2.1.1.9.9 Otras cuentas
- 2.1.2 Deuda documentada a pagar

- 2.1.2.1 Documentos a pagar
- 2.1.2.2 Préstamos a pagar
- 2.1.2.3 Letras de tesorería (**)
- 2.1.4 Impuestos a coparticipar (*)
 - 2.1.4.1 Impuestos directos a coparticipar
 - 2.1.4.2 Impuestos indirectos a coparticipar
- 2.1.5 Porción corriente de los pasivos no corrientes
 - 2.1.5.1 Porción corriente de deudas no documentadas a largo plazo
 - 2.1.5.1.1 Porción corriente de deudas comerciales
 - 2.1.5.1.2 Porción corriente de otras deudas
 - 2.1.5.2 Porción corriente de la deuda documentada a largo plazo
 - 2.1.5.3 Porción corriente de la deuda pública
 - 2.1.5.3.1 Porción corriente de la deuda pública interna
 - 2.1.5.3.2 Porción corriente de la deuda pública externa
 - 2.1.5.4 Porción corriente de los préstamos a largo plazo
 - 2.1.5.4.1 Porción corriente de los préstamos internos a pagar
 - 2.1.5.4.2 Porción corriente de los préstamos externos a pagar
 - 2.1.5.9 Porción corriente de otros pasivos no corrientes
- 2.1.6 Pasivos diferidos
 - 2.1.6.1 Ingresos Diferidos
 - 2.1.6.1.1 Anticipos por venta de bienes y servicios
 - 2.1.6.1.9 Otros anticipos
- 2.1.7 (Previsiones)
 - 2.1.7.1 (Previsiones para autoseguro)
 - 2.1.7.2 Previsiones por juicios
 - 2.1.7.9 (Otras provisiones)
- 2.1.8 Fondos de terceros y en garantía
 - 2.1.8.1 Fondos en garantía
 - 2.1.8.2 Fondos de terceros
 - 2.1.8.2.1 Fondos de jerarquización A.N.A. (**)
 - 2.1.8.2.2 INTA T. estadística (**)
 - 2.1.8.2.3 Transferencias D.G.I. (**)
 - 2.1.8.2.4 Fondos de terceros en la C.U.T. (**)
 - 2.1.8.2.5 Tasa de estadística a distribuir M.R.R.E.E.
 - 2.1.8.2.6 Recursos no tributarios a distribuir 3.5% Poder Judicial
 - 2.1.8.2.9 Otros fondos de terceros
- 2.1.9 Otros pasivos
 - 2.1.9.1 Deudas por operaciones especiales (**)
 - 2.1.9.2 Recaudación a distribuir (*)
 - 2.1.9.2.1 D.G.I.
 - 2.1.9.2.2 Aduana
 - 2.1.9.2.9 Otros
 - 2.1.9.9 Otros Pasivos a asignar
- 2.2 Pasivo no corriente
 - 2.2.1 Deudas a largo plazo
 - 2.2.1.1 Cuentas comerciales a pagar a largo plazo
 - 2.2.1.2 Deudas con provincias a largo plazo
 - 2.2.1.9 Otras deudas a pagar a largo plazo
 - 2.2.2 Deuda documentada a pagar a largo plazo
 - 2.2.2.1 Documentos a pagar a largo plazo
 - 2.2.3 Deuda pública
 - 2.2.3.1 Deuda pública interna

- 2.2.3.2 Deuda pública externa
- 2.2.4 Préstamos a largo plazo
 - 2.2.4.1 Préstamos internos a pagar a largo plazo
 - 2.2.4.2 Préstamos externos a pagar a largo plazo
- 2.2.5 Pasivos diferidos a largo plazo
 - 2.2.5.1 Diferencia de Cambio por fluctuación de la moneda
 - 2.2.5.2 Recursos tributarios a distribuir por pagares de la moratoria impositiva
 - 2.2.5.9 Otros Pasivos Diferidos a Largo Plazo
- 2.2.6 (Previsiones a largo plazo y reservas técnicas)
 - 2.2.6.1 (Previsiones para autoseguro a largo plazo)
 - 2.2.6.2 (Reservas técnicas)
 - 2.2.6.3 Previsiones por juicios a largo plazo
 - 2.2.6.9 (Otras provisiones a largo plazo)
- 2.2.9 Otros Pasivos a Largo Plazo
 - 2.2.9.9 Otros pasivos a asignar a largo plazo
- 3. PATRIMONIO
 - 3.1 Hacienda Pública (**)
 - 3.1.1 Capital fiscal
 - 3.1.2 Transferencias y contribuciones de capital recibidas
 - 3.1.2.1 Transferencias de capital
 - 3.1.2.2 Contribuciones
 - 3.1.3 Resultados de la cuenta corriente
 - 3.1.3.1 Resultados de ejercicios anteriores
 - 3.1.3.2 Resultado del ejercicio
 - 3.1.4 Variaciones patrimoniales de la Administración Central
 - 3.1.4.1 Variaciones Patrimoniales de la Administración Central
Resolución S.H. N° 47/97
 - 3.1.4.2 Variaciones Patrimoniales de la Administración Central Decisión
Administrativa J.G.M. N° 56/99
 - 3.2 Patrimonio institucional (***)
 - 3.2.1 Capital institucional
 - 3.2.2 Transferencias y contribuciones de capital recibidas
 - 3.2.2.1 Transferencias de capital
 - 3.2.2.2 Contribuciones
 - 3.2.3 Resultados de la cuenta corriente
 - 3.2.3.1 Resultados de ejercicios anteriores
 - 3.2.3.2 Resultado del ejercicio
 - 3.2.4 Variaciones Patrimoniales de los Organismos Descentralizados
 - 3.2.4.1 Variaciones Patrimoniales de los Organismos Descentralizados
Resolución S.H. N° 47/97
 - 3.2.4.2 Variaciones Patrimoniales de los Organismos Descentralizados
Decisión Administrativa J.G.M. N° 56/99
 - 3.2.5 Reservas
 - 3.2.5.1 Reserva Institucional
 - 3.2.5.1.1 Reservas
 - 3.2.5.1.9 Otras Reservas
- (*) Cuentas transitorias a utilizar exclusivamente por la Administración Central
- (**) Cuenta a utilizar exclusivamente por la Administración Central
- (***) Cuentas a utilizar exclusivamente por los Organismos Descentralizados y de Seguridad Social

DE RECURSOS Y GASTOS CORRIENTES

5. RECURSOS

5.1 Ingresos corrientes

- 5.1.1 Ingresos tributarios
 - 5.1.1.1 Impuestos directos
 - 5.1.1.2 Impuestos indirectos
- 5.1.2 Contribuciones a la Seguridad Social
 - 5.1.2.1 Contribuciones a la Seguridad Social
 - 5.1.2.9 Otras contribuciones
- 5.1.3 Ingresos no tributarios
 - 5.1.3.1 Tasas
 - 5.1.3.2 Derechos
 - 5.1.3.9 Otros no tributarios
- 5.1.4 Venta de bienes y servicios de las administraciones públicas
- 5.1.5 Rentas de la propiedad
 - 5.1.5.1 Intereses
 - 5.1.5.2 Dividendos
 - 5.1.5.3 Arrendamientos de tierras y terrenos
 - 5.1.5.4 Derechos sobre bienes intangibles
- 5.1.6 Transferencias recibidas
 - 5.1.6.1 Transferencias del sector privado
 - 5.1.6.2 Transferencias corrientes del sector público
 - 5.1.6.3 Transferencias del sector externo
- 5.1.7 Contribuciones recibidas
 - 5.1.7.1 Contribuciones de la Administración Central
 - 5.1.7.2 Contribuciones de los Organismos Descentralizados
 - 5.1.7.3 Contribuciones de los Organismos de Seguridad Social
- 5.1.9 Otros ingresos
 - 5.1.9.1 Diferencia de cambio
 - 5.1.9.2 Diferencia de cotización
 - 5.1.9.9 Otros

6. GASTOS

- 6.1 Gastos corrientes
 - 6.1.1 Gastos de consumo
 - 6.1.1.1 Remuneraciones
 - 6.1.1.1.1 Sueldos y salarios
 - 6.1.1.1.2 Contribuciones patronales
 - 6.1.1.1.3 Prestaciones sociales
 - 6.1.1.1.4 Beneficios y compensaciones
 - 6.1.1.2 Bienes y servicios
 - 6.1.1.2.1 Bienes de consumo
 - 6.1.1.2.2 Servicios no personales
 - 6.1.1.3 Impuestos indirectos
 - 6.1.1.4 Amortización
 - 6.1.1.4.1 Amortización de bienes de uso
 - 6.1.1.4.2 Amortización de bienes inmateriales
 - 6.1.1.5 Cuentas incobrables
 - 6.1.1.5.1 Cuentas a cobrar
 - 6.1.1.5.2 Documentos a cobrar
 - 6.1.1.5.9 Otros créditos a cobrar
 - 6.1.1.6 Pérdida por autoseguro, reservas técnicas y otras
 - 6.1.1.6.1 Autoseguro
 - 6.1.1.6.2 Reservas técnicas
 - 6.1.1.6.9 Otras
 - 6.1.2 Rentas de la propiedad
 - 6.1.2.1 Intereses
 - 6.1.2.1.1 Intereses de deuda interna

- 6.1.2.1.2 Intereses de deuda externa
- 6.1.2.2 Arrendamientos de tierras y terrenos
- 6.1.2.3 Derechos sobre bienes inmateriales
- 6.1.3 Prestaciones de la seguridad social
- 6.1.5 Transferencias otorgadas
 - 6.1.5.1 Transferencias al sector privado
 - 6.1.5.2 Transferencias corrientes al sector público
 - 6.1.5.2.1 Transferencias a la Administración Nacional
 - 6.1.5.2.2 Transferencias a empresas públicas
 - 6.1.5.2.3 Transferencias a Instituciones Provinciales o Municipales
 - 6.1.5.3 Transferencias al sector externo
- 6.1.6 Contribuciones otorgadas
 - 6.1.6.1 Contribuciones a la Administración Central
 - 6.1.6.2 Contribuciones a Organismos Descentralizados
 - 6.1.6.3 Contribuciones a Organismos de la Seguridad Social
- 6.1.9 Otras pérdidas
 - 6.1.9.1 Diferencia de cambio
 - 6.1.9.2 Diferencia de cotización
 - 6.1.9.3 Pérdidas por juicios
 - 6.1.9.9 Otras

7. CUENTAS DE CIERRE

- 7.1 Resumen de ingresos y gastos
- 7.2 Ahorro de la gestión
- 7.3 Desahorro de la gestión

ARGENTINA

ESTADOS CONTABLES DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL

ESTADOS CONTABLES DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008 - en pesos -

	<u>A ñ o f i s c a l 2 0 0 8</u>	<u>A ñ o f i s c a l 2 0 0 7</u>
<u>ACTIVO</u>		
<u>Activo corriente</u>		
<u>Disponibilidades (Nota 1)</u>		
Bancos	21.889.983.214,15	15.596.113.306,78
Fondos Rotatorios	<u>164.530.301,86</u> 22.054.513.516,01	<u>131.804.747,69</u> 15.727.918.054,47
<u>Inversiones financieras (Nota 2)</u>		
Inversiones Temporarias	64.757.473,87	59.081.796,38
Títulos y Valores	<u>152.428.629,82</u> 217.186.103,69	<u>187.938.903,37</u> 247.020.699,75
<u>Créditos (Nota 3)</u>		
Cuentas a Cobrar	2.879.446.051,21	2.700.586.607,18
Documentos a Cobrar	7.028.050.983,77	5.024.437.160,26
Anticipos	429.082.228,16	382.787.348,26
Préstamos Otorgados	16.129.364,91	16.082.844,92
Otros Créditos	<u>294.129.378,44</u> 10.646.838.006,49	<u>209.368.173,30</u> 8.333.262.133,92
<u>Bienes de Cambio</u>	349.643.782,09	317.266.128,88
Total del Activo Corriente	33.268.181.408,28	24.625.467.017,02
<u>Activo no Corriente</u>		
<u>Inversiones Financieras (Nota 4)</u>		
Acciones	594.733.880,26	708.265.708,38
Títulos y Valores	<u>140.015.756,70</u> 734.749.636,96	<u>129.201.692,70</u> 837.467.401,09
<u>Créditos (Nota 5)</u>		

Cuentas a Cobrar	77.959.424.998,76	64.352.486.760,72		
Documentos a Cobrar	8.026,71	8.026,71		
Anticipos a Largo Plazo	1.493.288.737,36	806.554.678,31		
Préstamos Otorgados	5.101.456.394,70	5.015.052.945,06		
Fondos Fiduciarios	16.138.456.394,70	14.640.199.986,44		
Otros Créditos a Cobrar	1.906.061.035,07	1.882.200.331,66		
menos: Previsión para Incobrables	<u>-229.311.574,91</u>	<u>102.369.059.639,08</u>	<u>-234.557.070,27</u>	86.461.945.658,63
<u>Bienes de Uso (Nota 6) y Anexo "A"</u>				
Valores de Origen	35.681.455.525,10	34.386.979.065,67		
menos: Amortizaciones Acumuladas	<u>-11.783.622.038,96</u>	<u>23.897.833.486,14</u>	<u>-11.353.392.810,08</u>	23.033.586.255,59
<u>Bienes Inmateriales</u>				
Valores de Origen	95.281.798,27	82.182.675,27		
menos: Amortizaciones Acumuladas	<u>-77.993.353,90</u>	<u>17.288.444,37</u>	<u>-63.630.400,98</u>	18.552.274,29
<u>Aportes y Participaciones de Capital (Nota 7) y Anexo "B"</u>	178.738.639.091,36	84.483.424.135,34		
<u>Otros Activos a Asignar (Nota 8)</u>	<u>7.359.202.200,98</u>	<u>7.231.772.678,15</u>		
Total del Activo No Corriente	313.116.772.798,89	202.066.748.403,09		
Total del Activo	346.384.953.907,17	226.292.215.420,11		
<u>PASIVO</u>				
<u>Pasivo Corriente</u>				
<u>Deudas (Nota 9)</u>				
Comerciales	1.748.291.810,46	1.136.425.062,63		
Sociales y Fiscales	1.500.759.063,50	1.105.542.126,81		
Financieras	7.295,16	0,00		
Transferencias	6.604.635.258,55	4.499.684.062,12		

<u>Deuda Pública (Nota 14)</u>	95.835.415.643,05	69.176.602.592,65
Préstamos a Pagar	2.015.500.002,66	2.015.500.002,66
Otras Deudas	<u>5.641.170.031,79</u>	<u>4.052.342.611,29</u>
Fondos de Terceros y en Garantía (Nota 10)	2.179.959.473,93	1.477.054.790,52
<u>Previsiones (Nota 11)</u>	15.384.970,68	2.161.374.970,68
<u>Otros Pasivos (Nota 12)</u>	<u>901.263.989,50</u>	<u>882.862.411,07</u>
Total del Pasivo Corriente	116.442.387.539,28	86.507.388.630,43
<u>Pasivo no Corriente</u>		
<u>Deudas (Nota 13)</u>		
<u>Deuda Pública (Nota 14)</u>	428.922.726.402,80	402.735.228.656,86
Otras Deudas	<u>2.639.158.088,69</u>	<u>2.507.274.672,67</u>
<u>Previsiones (Nota 15)</u>	2.072.411.481,59	2.143.844.240,41
<u>Otros Pasivos a Asignar (Nota 16)</u>	<u>2.497.179.537,22</u>	<u>2.490.014.671,85</u>
Total del Pasivo No Corriente	436.134.475.510,30	409.876.362.241,79
Total del Pasivo	552.576.863.049,58	496.383.750.872,22
<u>PATRIMONIO NETO</u>		
Total del Patrimonio Neto- Según Estado Respectivo	-	-
	206.191.909.142,41	269.691.535.452,11
Total del Pasivo y Patrimonio Neto	346.384.953.907,17	226.692.215.420,11

NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES
CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO FINALIZADO
EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008

Los Estados Contables correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2008, cuyos importes se encuentran expresados en Pesos (\$), han sido elaborados de conformidad con las disposiciones de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, y sus modificatorias, las Resoluciones de la Secretaría de Hacienda Nros. 25/1995 (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional) y 06/2008 (Normas para el Cierre del Ejercicio 2008) y disposiciones complementarias.

CRITERIOS DE VALUACIÓN

a) Disponibilidades

En moneda nacional: a su valor nominal.

En moneda extranjera: al tipo de cambio comprador vigente al cierre del ejercicio.

b) Inversiones, Créditos y Deudas

En moneda nacional: a su valor nominal.

En moneda extranjera: al tipo de cambio comprador para los créditos y vendedor para las deudas, al cierre del ejercicio.

Las inversiones en títulos fueron valuadas a valor de costo o mercado, el que fuera menor. Asimismo, en aquellos casos en que no resultó factible determinar el valor de costo, y en tanto no se tratase de inversiones que tuvieran cotización pública, su valuación se practicó conforme la participación porcentual sobre el último valor conocido del patrimonio objeto de la inversión.

Los créditos y deudas cuyas condiciones contractuales, puestas en conocimiento, establecieron el derecho de cobro o la obligación de pago de una tasa de interés, incluyen el respectivo devengamiento al cierre del ejercicio.

Respecto de los créditos, en aquellos casos en que no hubo certeza acerca del recupero de la obligación principal, se optó por no contabilizarlos, conforme al Criterio de Prudencia.

c) Bienes de Cambio

A su costo de adquisición o producción en que se incurre para obtener el bien.

d) Fondos Fiduciarios

A partir del ejercicio 1999 y como consecuencia del relevamiento efectuado, se adoptó el criterio de valuar los Fondos Fiduciarios conforme a la participación neta que la Nación posee en los mismos, reconociéndose consecuentemente los resultados originados en las variaciones operadas durante el ejercicio.

e) Bienes de Uso

Los bienes muebles se valuaron a su costo original (adquisición, construcción y/o producción), menos la correspondiente amortización acumulada, conforme a las pautas establecidas en la Resolución N° 47/1997 de la Secretaría de Hacienda del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Los inmuebles, de acuerdo con la citada Resolución, se registraron según la última valuación conocida o tasación a cargo de autoridad competente (Tribunal de Tasaciones de la Nación). No obstante ello, el universo de dichos bienes y su valuación queda sujeta a lo que en definitiva resulte de las tareas encaradas en conjunto por la Contaduría General de la Nación y el citado Tribunal, en el marco de las disposiciones de la Decisión Administrativa N° 56 de fecha 9 de marzo de 1999.

Con relación a los bienes desafectados cuya administración está a cargo del Organismo Nacional de Administración de Bienes, en tanto aún no hayan sido valuados por el Tribunal de Tasaciones de la Nación, en los términos de la normativa anteriormente citada, los mismos han sido incluidos en el Inventario por su valuación fiscal en aquellos casos en que el responsable la hubiese proporcionado y con valor de \$ 1 para el resto. El valor de libros de los bienes tomados en su conjunto, no supera el de realización.

La Disposición N° 19/2002 de la Contaduría General de la Nación, aplicada por primera vez con incidencia al 31/12/2001, estableció como criterio de registración y exposición de los Bienes de Dominio Público, considerarlos parte integrante del Activo.

f) Bienes Inmateriales

Estos bienes han sido registrados a su valor histórico neto de amortizaciones acumuladas.

g) Deuda Pública

Los saldos representativos de la colocación de títulos de deuda pública, se registraron por el importe correspondiente al valor nominal de los títulos colocados; los contratos de préstamo celebrados con Organismos Internacionales bilaterales o multilaterales de crédito, por el valor de los tramos efectivamente desembolsados y los pasivos en moneda extranjera, de acuerdo con la cotización de la moneda de que se tratara, al tipo de cambio vendedor vigente al 31 de diciembre de 2008.

Para efectuar la valuación correspondiente, la Dirección de Administración de la Deuda Pública dependiente de la Oficina Nacional de Crédito Público, responsable del registro de las mismas, utilizó el tipo de cambio suministrado por la Agencia Reuters.

Con respecto a los títulos emitidos a tasa de descuento, el criterio de valuación adoptado fue el de “precio de emisión”.

Asimismo cabe señalar que el interés implícito de dichos títulos se capitaliza año a año hasta la fecha de su rescate.

Los intereses devengados no exigibles al cierre han sido registrados y expuestos en los presentes Estados Contables según se indica en la Nota 14.

h) Causas judiciales

En virtud del artículo N° 8 de la Disposición N° 54/2008 C.G.N. los Servicios Administrativo Financieros de la Administración Central debían presentar la información que a continuación se detalla:

- a) Sentencias firmes en los términos del artículo 132 de la Ley N° 11.672 Complementaria Permanente de Presupuesto (t.o. 2005)
- b) Sentencias adversas de Cámara y en trámite de apelación
- c) Sentencias adversas en primera instancia
- d) En trámite sin sentencia

A efectos de la exposición en los Estados Contables de las causas judiciales precedentemente citadas y conforme ya se definiera a partir del ejercicio 2001, las sentencias del apartado a) se imputaron con carácter de pasivo corriente o no corriente según hayan sido presupuestadas o no para el ejercicio 2009, por las causas de los apartados b) y c) se constituyó la pertinente previsión contable no corriente y las del d) se expusieron como “Información Complementaria a los presentes Estados Contables”.

i) Registro del Devengado de Recursos

Las registraciones correspondientes a los recursos han sido realizadas sobre la base del devengado, conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional.

Las transacciones se registran en el momento en que se considera afectado el patrimonio y los resultados del Ente, teniendo en cuenta que para la asignación de aquéllas a un ejercicio, no sólo es necesario que el hecho sustancial se hubiera producido en un período determinado, sino también que el mismo pudiera ser objetivamente medido.

En ese contexto, existen recursos, como es el caso de los ingresos tributarios, cuya medición objetiva sólo resulta factible cuando se verifica la acreditación en las cuentas bancarias correspondientes, hecho que a ese momento permite medir con certeza la variación del patrimonio.

En la actualidad y conforme a los sistemas vigentes en el Sector Público, los recursos se devengan y registran en el momento en que éstos pueden ser medidos en forma objetiva y, para los casos en que ello sucede cuando se recauda, el momento del devengado es concomitante con el del percibido.

j) Valuación de Activos y Pasivos en Moneda Extranjera

La Ley N° 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario dictada el 7 de enero de 2002, incluyó regulaciones en materia de fijación del tipo de cambio.

En el marco de la emergencia señalada, la Contaduría General de la Nación dispuso considerar como criterio de valuación de Activos y Pasivos en moneda extranjera correspondientes a los Organismos de la Administración Nacional, la normativa establecida por el Decreto N° 214/02 y su modificatorio, Decreto N° 410/02, como asimismo la relacionada con el Decreto N° 471/02 “Reordenamiento del Sistema Financiero”.

EXPOSICIÓN DE ESTADOS CONTABLES

Los presentes estados contables están expresados en moneda de cierre.

CONFECCIÓN DE ESTADOS CONTABLES

Los presentes Estados Contables han sido confeccionados a partir de la información ingresada al Sistema Integrado de Información Financiera por los distintos Organismos de la Administración Central, la cual es transformada automáticamente en registros contables por el mencionado sistema.

Asimismo, se han integrado en una sola línea como Aportes y Participaciones de Capital, los Patrimonios Netos de los Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social, Universidades Nacionales y Sociedades y Empresas del Estado, correspondiente al último estado presentado ante la Contaduría General de la Nación hasta la fecha de confección de los Estados Contables, independientemente que los mismos hubieran o no estado auditados por el órgano de contralor que correspondiese.