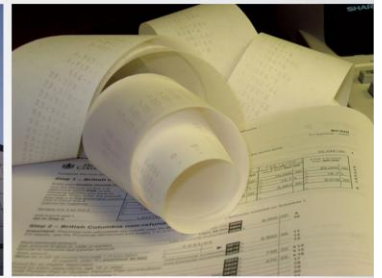
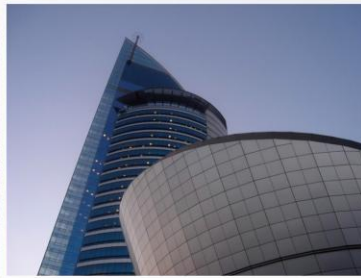


# Marco Conceptual Contable para el Sector Publico en el Uruguay



**Autores:**

Patricia Oyenard

Rodrigo Sanchez

**Tutor:**

Cr. Mario Diaz

**Cátedra:**

Contabilidad y Cambio de Precios



UNIVERSIDAD  
DE LA REPUBLICA  
URUGUAY

“...La Administración Nacional no es de quien os gobierna. Todos los depositarios de vuestros intereses deben demostraros el uso que han hecho de ellos”.

Simón Bolívar

No queremos dejar pasar por alto la invaluable ayuda que en estos meses hemos recibido, de todos Uds....

**GRACIAS,**

A las personas entrevistadas por el tiempo dedicado y por brindarnos los datos necesarios para la finalización de este trabajo;

Gracias a Mario Díaz nuestro tutor por el tiempo dedicado, por sus aportes, por su espíritu crítico y por su paciencia, así como también por ayudarnos con la elección del tema.

Gracias muchas Gracias!... a nuestra familia y amigos por su apoyo incondicional y a todas aquellas personas que de una u otra forma nos dieron fuerza y ánimo para seguir adelante,

Patricia y Rodrigo

# ÍNDICE

<b>INTRODUCCION.....</b>	<b>5</b>
1) Fundamento de la elección del Tema.....	5
2) Objetivos.....	6
3) Enfoque.....	6
4) Metodología.....	6
5) Estructura.....	7
<b>CAPITULO 1: Marco Teórico.....</b>	<b>8</b>
1.1) Marco Conceptual.....	8
1.1.1) Antecedentes.....	8
1.1.2) Definición de un MCC para el Sector Público.....	10
1.1.2.1) Propósito y Justificación.....	10
1.1.3) Alcance.....	11
1.2) Estados Financieros.....	11
1.2.1) Objetivos.....	11
1.2.2) Postulados Básicos (Principios de lo Devengado y Ente en marcha)...	11
1.2.3) Características cualitativas de los EEFF.....	12
1.2.4) Estados Principales y elementos de los EEFF.....	16
1.2.4.1) Estructura de Estados Contables.....	16
1.2.4.2) Criterios de reconocimiento.....	18
1.2.4.3) Criterios de valoración.....	18
1.2.4.4) Capital y Mantenimiento de Capital.....	19
<b>CAPITULO 2: Marco Conceptual para el SP: Antecedentes y Concepto.....</b>	<b>21</b>
2.1) Referencia IFAC.....	21
2.2) IPSASB “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”.....	24

<b>CAPITULO 3: Análisis amplio del MCSP en el Uruguay y sus posibilidades.....</b>	<b>31</b>
3.1) Consideraciones en relación a la actualidad del SP.....	31
3.1.1) Objetivos de los EC.....	32
3.1.2) Requisitos de la Información.....	33
3.1.3) Elementos de los EC.....	33
3.1.4) Reconocimiento y medición de los EC.....	35
3.1.5) Modelo Contable.....	37
3.2) Consideraciones Generales.....	39
<b>CAPITULO 4: Análisis de la Normativa existente su aplicación en el Uruguay y la Región.....</b>	<b>43</b>
4.1) Ordenanza 81.....	43
4.2) Normativa en la Región.....	53
4.2.1) MCC en Colombia.....	65
4.2.1.1) Régimen de Contabilidad Pública, un instrumento de calidad.....	68
4.2.1.2) Consideraciones generales del análisis comparado de las NICSP con las Normas de Contabilidad Pública.....	69
4.2.2) MCC en Argentina.....	71
4.2.3) Comparativo del MCC en la región con NICSP.....	75
<b>CAPITULO 5: Estudio Sobre la Aplicabilidad del MCC en SP en el Uruguay.....</b>	<b>78</b>
5.1) Conclusiones.....	78
5.1.1) Viabilidad de un MCC para el SP.....	79
5.1.2) Funcionamiento del SP Uruguayo bajo un MCC.....	80

## Abstract

El Marco Conceptual en el Sector Público representa un aporte muy importante para la presentación de Estados Contables de los Entes Públicos de un país.

Con el fin de conocer la situación actual a nivel regional y en nuestro país en particular, presentamos un análisis con sus respectivas características procurando comprender la realidad objeto de estudio.

Se considera que el Marco Conceptual no está reservado sólo para el sector privado, sino que son cada vez los países que incorporan al sector público éste concepto. Dicha premisa queda consolidada con la elaboración por parte de la IPSASB, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, que se centra en las necesidades de información de contabilidad y financiera de los gobiernos nacionales, regionales, y locales, las agencias gubernamentales y las comunidades de usuarios a las que prestan sus servicios.

Este trabajo resume los principales aspectos que debe contener un Marco Conceptual Contable para el Sector Público, tomando como referencia aportes de la IPSASB (aún sigue en fase de desarrollo) y los países de la región que ya lo han implementado. Así como también estudiaremos la aplicabilidad del mismo en nuestro país.

A su vez la influencia de la globalización y la creciente relevancia de la información financiera condicionan la necesidad de compatibilizar las pautas que existen a nivel nacional e internacional. En función de ello presentamos distintas normas a nivel mundial que tratan el tema.

A través de éste trabajo monográfico pudimos concluir que en nuestro país, algunos de los conceptos en general propuestos por el Marco Conceptual para el Sector Público se ven contenidos en la Ordenanza 81, y que particularmente aquellos que aún no son contemplados por la misma, podrán ser incorporados en el futuro.

# Introducción

## 1) Fundamento de la elección del tema

A escala mundial se han suscitado cambios en materia de información contable gubernamental, los cuales se sustentan en la necesidad del Estado de rendir cuentas de su gestión, en forma confiable, oportuna y transparente, para brindar a la ciudadanía instrumentos que le permitan ejercer la imprescindible participación que requiere todo régimen democrático, además de facilitar el proceso de toma de decisiones por los distintos niveles de gobierno y por los mismos usuarios.

En nuestro país no existe un Marco Conceptual Contable<sup>1</sup> (MCC) para el Sector Público, por ello consideramos sería un aporte positivo el estudio de la aplicabilidad del mismo.

En cuánto a la normativa vigente en cada país, son cada vez mayores las exigencias de presentar la información y cumplir además con los estándares internacionales. Mientras que algunos gobiernos esperan a las nuevas legislaciones para adaptarse, otros van en busca de lograr mejores prácticas a través del uso efectivo del MCC antes que la legislación lo haga obligatorio.

El propósito de globalización está uniendo a todas las economías del mundo, aunque muchas quieran estar rezagadas, quedar ajenas ante éste proceso es ir en contra de la nueva infraestructura que se está evidenciando en todos los sectores económicos. Por esto, desde los gobiernos locales hasta los centrales, se está incrementando la necesidad de contar con información que pueda ser comparada a nivel internacional para unir economías y crear mecanismos que permitan incrementar el desarrollo en todos los niveles, desde el económico hasta el social, político y cultural. Como consecuencia de esto, se han desarrollado e implementado Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs)

---

<sup>1</sup> (Tua y Gonzalo 1988) establecen que "Un marco conceptual puede definirse como una aplicación de la teoría general de la contabilidad en la que, mediante un itinerario lógico deductivo, se desarrollan los fundamentos conceptuales en la que se basa la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional a las normas contables. El seguir un itinerario lógico deductivo implica que cada uno de los escalones contemplados en el mismo es congruente con los anteriores, lo cual refuerza la racionalidad del producto final."

El presente trabajo pretende estudiar la aplicabilidad del Marco Conceptual Contable dada la importancia del tema de la interpretación de las Normas Contables y su contribución al desarrollo económico del gobierno del país.

## **2) Objetivos**

Los objetivos de ésta investigación son:

- Explorar las características del Sector Público en cuanto a la existencia de un Marco Conceptual Contable
- Profundizar en el conocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad en el Sector Público, poniéndose énfasis en la aplicabilidad de sus conceptos en el Uruguay
- Evaluar la posibilidad de adaptar lo que se ha hecho en otros países de la región, visualizar su posible impacto; poner en evidencia las carencias del sistema actual y cuáles son los principios fundamentales para implementar un efectivo Marco Conceptual Contable
- Armonizar la generación y presentación de la información financiera, la misma es necesaria para; rendir cuentas de forma veraz y oportuna, interpretar y evaluar el comportamiento de la gestión pública, sustentar la toma de decisiones y apoyar en las tareas de fiscalización.

## **3) Enfoque**

El trabajo se realiza con un enfoque descriptivo. Por lo que atenderá a la situación actual del Sector Público uruguayo, respecto a si el mismo está adoptando medidas para regirse por Normas Internacionales de Contabilidad del sector Público (NICSPs) interpretadas por un Marco Conceptual Contable.

Analizaremos la posible aplicación de los principios incluidos en dicho MCC para el gobierno de nuestro país.

Esta temática será enfocada de manera informativa y de modo que, aporte una visión general sobre la realidad del Sector Público de nuestro país comparado con otros países de la región.

## **4) Metodología**

La metodología consistió en:

1º Realizar una recopilación del material sobre los temas que trataremos.

En cuanto al marco teórico sobre MCC, se ha seleccionado bibliografía que describa el mismo. Para el sector Público específicamente se seleccionaron modelos de otros países de la Región, así como también se tomó material existente en nuestro país (Ordenanza N° 81).

2º Desarrollar el análisis conceptual del tema elegido, para proporcionar conceptos y juicios necesarios para aplicarlo a la realidad de nuestro país.

3º Realizar una investigación en diferentes Entes Públicos, por medio de entrevistas a nivel gerencial, mediante el uso de cuestionarios y planillas expuestas en el anexo de nuestro trabajo.

4º Efectuar un análisis de la información relevada, relacionando y constatando con la realidad. Haremos un análisis lógico, crítico y evaluaremos la información para obtener conclusiones al respecto.

## 5) Estructura

- En el Capítulo 1 se desarrolla el marco teórico necesario para describir luego la realidad de nuestro país respecto al tema elegido.
- En el Capítulo 2 incluye antecedentes sobre el MCC para el Sector Público para ubicar al lector en el tema y una breve referencia a las organizaciones IFAC<sup>2</sup> e IPSASB<sup>3</sup>
- El Capítulo 3 contiene un amplio análisis del MCC para el Sector Público, analizándolo desde el punto de vista de su contenido y de la posibilidad de la creación del mismo para nuestro país.
- En el Capítulo 4 se analiza la normativa existente del tema y su aplicabilidad tanto en el Uruguay como en la región. A nivel de nuestro país estudiamos la Ordenanza No.81 (propuesta por el Tribunal de Cuentas de la República). En la región estudiaremos los MCC para Colombia y Argentina.
- Posteriormente en el Capítulo 5 se expone el trabajo de campo realizado para someter a prueba la aplicabilidad del MCC para el Sector Público y sus respectivas conclusiones.
- Finalmente, presentamos los anexos correspondientes.

---

<sup>2</sup> En el año 1977 se crea el International Federation Of Accountants (IFAC). Es la organización global de la profesión de la contaduría. IFAC desarrolla normas internacionales sobre ética, auditoría y aseguramiento, formación y las normas internacionales de contabilidad del sector público.

<sup>3</sup> International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). El consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, se centra en las necesidades de información de contabilidad y financiera de los gobiernos nacionales, regionales, y locales, las agencias gubernamentales y las comunidades de usuarios a las que prestan sus servicios.



# Capítulo **1**

## 1. Marco Teórico

### 1.1) Marco Conceptual

#### 1.1.1) Antecedentes

Como antecedentes en el Uruguay tenemos la ley 16060 que establece en el art.88 que los Estados Contables (EECC)<sup>4</sup> deben prepararse de acuerdo a Normas Contables Adecuadas (NCA)<sup>5</sup>, y en el art.91 delega en el Poder Ejecutivo el emitir las NCA.

En la Resolución 90/91 crea la Comisión Permanente de NCA y luego vienen los decretos 103/91 (formulación de los EECC), 105/991 y 200/93 (ambos corresponden a la aprobación de Normas Internacionales de Contabilidad, NICs, con algunas salvedades, los mismos ya fueron derogados).

Sigue vigente el decreto 162/004 dónde se aprueba la aplicación de normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y 266/007 aprobándose como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board – IASB). Analizando éste decreto vemos que está limitado su alcance, ya que no incluye dentro del mismo a; Empresas Unipersonales, SAFIs, Sociedades Civiles y Empresas Públicas, tema de nuestro interés.

Visto la necesidad de modernizar la gestión gubernamental, se requiere el desarrollo y aplicación de normas contables profesionales válidas para todos los entes del Sector Público, estableciendo en primer lugar el marco general para su aplicación, en el que se sustentaran las normas contables generales y particulares que se emitan complementariamente para la Administración Pública. Para tal fin, corresponde partir del método deductivo de razonamiento

---

<sup>4</sup> EECC, Estados Contables. A raíz de una resolución se llegó a una convención para el uso de la sigla EECC o EEFF (Estados Financieros) indistintamente

<sup>5</sup> AIN (Auditoría Interna de la Nación) desde el año 1991 se consideran como Normas Contables Adecuadas las Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas a ese entonces por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad

contable, es decir un sistema desarrollado a partir de objetivos y premisas básicas y, partiendo de los mismos, deducir principios lógicos que proporcionen las bases esenciales para aplicaciones contables concretas y prácticas.

El Tribunal de Cuentas de la República Oriental del Uruguay (TCR) resuelve para la formulación y presentación de los EECC en el Estado, la Ordenanza<sup>6</sup> 81 el 17 de Diciembre de 2002, para los EECC cerrados a partir del 1º de Enero de 2003. Se aplicará, introducirá modificaciones sustantivas en la elaboración y presentación de información contable.

Por lo expuesto, la Contabilidad del Sector Público requiere partir de un MCC que actúe como guía y regulador normativo que posibilite superar la dispersión existente en materia de exposición y contenidos de la información financiera contable a nivel nacional y de gobiernos departamentales, dada la variedad de circunstancias sociales, económico-financieras y jurídicas de cada país.

De acuerdo a un imprescindible ordenamiento metodológico, la pirámide normativa en concepto de Contabilidad del Sector Público debe partir de dicho MCC, entendiéndose como tal, conforme a la definición del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB sigla en inglés), a “un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados que se espera guiarán la elaboración de normas consistentes y que prescribirán la naturaleza, función y límites de la contabilidad e información financiera”<sup>7</sup>.

El mencionado MCC, constituye un soporte sustancial de la normalización contable que, apoyándose en la teoría general de la contabilidad, desarrolla los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, con el propósito de brindar sustento racional y de congruencia a las normas contables que lo complementan.

Sin un MCC, a modo de estructura integradora, las normas generales, las políticas contables y las normas particulares de contabilidad pierden su razón o sustancia. Para evitar dicho riesgo, es que se pretende elaborar dicho MCC, ordenado y sistemático, para ser aplicado al reconocimiento, valuación, procesamiento y revelación de información financiera y a la producción y presentación de los Estados Financieros (EEFF) del Sector Público Uruguayo.

---

<sup>6</sup> Una ordenanza es un tipo de norma jurídica, que se incluye dentro de los reglamentos, y que se caracteriza por estar subordinada a la ley.

<sup>7</sup> Definición emitida por FASB. Creada en 1973, para establecer normas internacionales de contabilidad financiera para el sector Privado.

## 1.1.2) Definición de un MCC para el Sector Público

En este capítulo definiremos los conceptos básicos que debería contemplar un MCC, siendo los mismos tomados como base para la creación de un MCC para el SP adecuado a nuestro país.

A nivel internacional la IPSASB<sup>8</sup> esta trabajando en la elaboración de un MCC para el SP. Actualmente aun sigue en fases de desarrollo, por lo cual hemos tomados postulados básicos del SP de países en la región que yo lo han implementado.

### 1.1.2.1) Propósito y Justificación

El propósito básico de un Marco Conceptual Contable (MCC) consistiría en brindar un enfoque racional, lógico y deductivo, sobre la manera de elaborar y aplicar normas contables gubernamentales, tomando como punto de partida a los usuarios y sus necesidades, en pos de una mayor calidad y utilidad de la información financiera.

La finalidad última de éste trabajo, consistiría en volcar una visión de la contabilidad del SP construida sobre una base social, trascendiendo los límites del mismo Estado y asignando una mayor amplitud a la responsabilidad de los administradores en materia de rendición de cuentas, lo cual contribuiría a garantizar una mayor eficacia y eficiencia en el desempeño de sus funciones por parte de los órganos de control interno y externo.

De tal forma, dicho propósito contribuiría a racionalizar esfuerzos, lograr consistencia, mejorar la comunicación a nivel nacional e internacional y evitar, en lo posible, la manipulación y distorsión política de la información que surge de la contabilidad pública.

El MCC debería incidir directamente sobre la calidad de la gestión de los distintos gobiernos (nacional y departamental), contribuyendo al desarrollo coherente de futuras normas contables, y a la implementación de la normativa internacional, coadyuvando a la misión del órgano rector en materia de emisión de normas contables, facilitando el ejercicio del control público interno y externo y brindando a los usuarios de los EEFF una óptima información para mejor interpretación de la información financiera gubernamental.

---

<sup>8</sup> International Public Sector Accounting Standards Board- se centra en las necesidades de información de contabilidad y financiera de los gobiernos nacionales, regionales y locales, las agencias gubernamentales y las comunidades de usuarios a las que prestan sus servicios

### **1.1.3) Alcance**

Los contenidos mínimos que se deberían incluir en un MCC, responden a la necesidad de clarificar el objetivo de los EEFF, las características cualitativas de la información, la definición de los elementos constitutivos (además de las pautas básicas de su reconocimiento y medición) y establecer los EEFF principales y complementarios a producir y presentar por el Gobierno Uruguayo.

El cometido de éste trabajo es la elaboración de un MCC, que sea de aplicación obligatoria para la totalidad de los entes del Sector Público, facilitando así la correspondiente consolidación contable integral y su aporte a las cuentas nacionales.

## **1.2) Estados Financieros**

### **1.2.1) Objetivos**

Los EEFF tienen como objetivo prioritario proveer información sobre el patrimonio de la entidad pública emisora a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones en la materia y la rendición de cuentas.

Para tal fin, la presentación de los EEFF deberá incluir información contable útil, indicando si los ingresos se obtuvieron y originaron de acuerdo con el mandato asignado a cada administrador gubernamental.

Deberá incluir también las fuentes, asignación y usos de los recursos financieros, y establecer cómo el SP Uruguayo y sus distintas entidades y niveles de gobierno financiaron sus actividades y concretaron las mismas, la capacidad demostrada para financiar sus actividades y satisfacer sus requisitos de tesorería, deuda pública y los correspondientes pasivos y compromisos y, finalmente, la información consolidada para evaluar la gestión integral del Estado Uruguayo.

### **1.2.2) Postulados Básicos (Principio de lo devengado y Ente en marcha)**

El presente MCC consideraría como postulados básicos a aquellos conceptos subyacentes en la medición contable de las transacciones económico-financieras y eventos específicos, sin los

cuales no podrían lograrse resultados coherentes del proceso contable. En tal sentido, se ha partido de las siguientes premisas:

➤ **Base Devengado**

En razón de la mayor utilidad y alcance del criterio contable sobre base del devengado, los efectos de las transacciones económico-financieras y demás sucesos de incidencia contable se reconocen cuando ocurren y afectan cualitativa o cuantitativamente el patrimonio de las entidades (independientemente de cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo). Es decir que los EEFF elaborados y presentados sobre la base del devengado contable informan a los usuarios no sólo sobre las transacciones pasadas que suponen ingresos o egresos, sino también de las obligaciones de pago y de los derechos de cobro futuro, todo lo cual contribuye a conocer con más amplitud la situación económico-financiera del Estado y/o de cada una de sus entidades en particular.

➤ **Ente en marcha**

Los EEFF se elaboran sobre la base de que el ente contable está en funcionamiento y que continuará sus actividades de operación financiera dentro de un futuro previsible.

Por ello se asume que el ente público no tiene intención de liquidar o recortar de forma importante sus actividades. De no ser así, los EEFF debieran prepararse sobre una base diferente, con la consiguiente explicación sobre las causales de tales cambios de criterio.

### **1.2.3) Características cualitativas de los EEFF**

Las características cualitativas de los EEFF son atributos de la información contable que tienden a incrementar su utilidad y deben poder soportar, en el mayor grado posible, el devenir de la gestión en sucesivos períodos.

Dichas características fueron desarrolladas sobre una base lo suficientemente amplia para que puedan aplicarse a todos los entes del SP y ser susceptibles de verificación objetiva.

➤ **Comprensibilidad**

Se trata de una cualidad esencial de la información contenida en los EEFF, es decir que debe ser fácilmente comprensible para los usuarios, suponiendo que los mismos tienen un

conocimiento razonable de las transacciones económico-financieras gubernamentales y de su exposición contable.

No se debe excluir de los estados financieros información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

### ➤ **Relevancia**

Para resultar de utilidad, la información contable debe ejercer influencia sobre las decisiones económico-financieras de los usuarios, ayudándolos a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad, como por ejemplo la información existente sobre el nivel actual y la estructura de los activos y pasivos gubernamentales en el marco de la capacidad del ente para su administración y posibles reacciones ante situaciones adversas. En el mismo sentido, puede resultar de gran relevancia el análisis de la información contable en su relación con la presupuestaria y de ambas con la planificación económica del Gobierno.

...La información tiene importancia relativa o material, cuando su omisión o presentación errónea puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los EEFF. La materialidad depende de la cuantía de la partida omitida, o del error de evaluación en su caso en su caso, juzgamos siempre dentro de las circunstancias particulares de la omisión o el error...<sup>9</sup>

### ➤ **Confiabilidad**

La información contable es fiable (o confiable) cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, de tal forma que los usuarios puedan confiar en lo que la misma expone en los EEFF.

#### ***a) Representación fiel***

Para ser confiable, la información debe representar fielmente las transacciones económico-financieras que se exponen en los EEFF. Ello suele estar afectado, entre otras causales, debido a dificultades propias de la incorrecta identificación de las operaciones, lo cual puede producir un grado de incertidumbre que en ocasiones no se refleja en los EEFF o en sus notas explicativas.

---

<sup>9</sup> “la materialidad o importancia relativa es para Maurice Moonitz un concepto con un marcado cariz estadístico: las pequeñas partidas no deben tenerse en cuenta; pero es también un concepto con una fuerte carga psicológica; una partida debe considerarse como material si hay razón para pensar que su conocimiento puede influir en las decisiones de un inversor informado, expresión indeterminada y similar a contrucciones jurídicas tales como, las de un diligente padre de familia o un ordenado comerciante...”

**b) La esencia sobre la forma**

Las transacciones deben contabilizarse y exponerse de acuerdo a su verdadera esencia y realidad económica y no sólo según su forma legal. Al respecto, deberá considerarse que no siempre la esencia de las transacciones y otros hechos de naturaleza económico-financiera es coherente con su forma legal ó jurídica.

**c) Neutralidad**

La información contable debe presentarse libre de sesgos o prejuicios, en cuyo caso la ausencia de cumplimiento de esta característica cualitativa puede conducir a una errónea toma de decisiones o a la formación de un juicio de valor predeterminado para desviar la realidad económico-financiera sujeta a evaluación.

**d) Prudencia**

La característica de la prudencia consiste en la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar la exposición de determinados hechos o transacciones sujetas a incertidumbre, de tal manera que los activos y los ingresos no se sobrevaloren y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren. Ello no implica, por ejemplo, la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, pues de lo contrario los EEFF no resultarían neutrales ni confiables.

**e) Integridad**

La información expuesta en los EEFF debe ser completa, sin perjuicio de lo expuesto al tratar la importancia relativa y materialidad, ya que cualquier omisión puede transformarla en falsa o equívoca, distorsionando su análisis e interpretación.

➤ **Comparabilidad**

Para un mejor análisis de la información contable expuesta en los EEFF, los usuarios necesitan comparar los mismos a lo largo de determinados períodos a los fines de identificar las tendencias de la situación financiera y patrimonial y del desempeño. Lo mismo ocurre cuando se trata de comparar EEFF de entidades gubernamentales diferentes. Asimismo, los EEFF comparados deben incluir los cambios acaecidos y sus efectos como consecuencia de aplicar políticas contables diferentes.

➤ **Restricciones a la información relevante y fiable**

**a) Oportunidad**

La información contable presentada con un indebido retraso pierde relevancia para los usuarios de los EEFF. Para evitar dilaciones en la presentación de información financiera, es necesario el logro de un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, de tal forma de alcanzar las mejores condiciones para la toma de decisiones económico-financieras y la correspondiente rendición de cuentas.

**b) Equilibrio costo / beneficio**

La evaluación de beneficios y costos de la información es, sustancialmente, un proceso de juicios de valor que suele aplicarse para cada caso en particular. Mientras que para el sector privado los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla, en el Sector Público esa restricción no es totalmente válida en términos económico-financieros, ya que en materia de transacciones públicas resulta prioritaria la transparencia de la gestión, lo cual muchas veces implica un mayor costo en relación con los beneficios.

**c) Equilibrio entre características cualitativas**

También se requiere el logro de un adecuado equilibrio entre las características cualitativas de la información contenida en los EEFF, sobre la base de un mejor cumplimiento del objetivo de los mismos, conforme al criterio de los profesionales actuantes, correspondiendo las mismas salvedades expuestas para el ítem precedente.

➤ **Presentación razonable**

En la medida que se apliquen adecuadamente las características cualitativas y las correspondientes NICSP a los EEFF del SP Uruguayo y además las normas que se deriven del presente MCC, dichos estados expondrán, normalmente, una situación financiera y patrimonial fidedigna y verosímil que respete el interés de los distintos usuarios.

➤ **Compensación**

No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por una NICSP.



## 1.2.4) Estados Principales y elementos de los EEFF

Los informes contables deben considerar las necesidades de los usuarios, los Estados Contables son aquellos que en determinado tiempo y lugar, proporcionan la información suficiente para que los usufructuarios puedan formarse una opinión sobre la situación patrimonial, económica y financiera del ente.

Los presentes estados deben cumplir con lo requerido por el presente MCC punto 1.2.1) “Objetivos de los Estados Financieros”; suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos.

El presente MCC debería de contemplar los EEFF básicos y/o la información complementaria que, como mínimo, deberían elaborar y presentar las entidades del SP.

### 1.2.4.1) Estructura de los Estados Contables

- **Estado de Situación Financiera ó Balance General**

Tiene por finalidad exponer, al cierre del período contable, los Activos (bienes y derechos) con que cuenta la entidad pública para hacer frente a la producción de bienes y prestación de servicios que brindará a la comunidad, así como sus Pasivos (obligaciones contraídas) y el Patrimonio de la entidad.

- **Estado de Resultado Financiero**

Tiene por finalidad exponer el resultado (ahorro ó desahorro) de la gestión de una entidad pública, exponiendo todos los de ingresos y gastos, en su concepto amplio, tengan incidencia presupuestaria ó no, ocurridos en un período contable determinado.

- **Estado de Evolución del Patrimonio**

Tiene por finalidad exponer, en forma resumida, el patrimonio neto al inicio del período y al cierre del mismo, las modificaciones producidas a lo largo de período detallando las causas de las variaciones acaecidas con desglose de sus principales componentes.

- **Estado de Flujos de Efectivo**

Tiene por finalidad informar sobre las fuentes de entrada de efectivo y equivalentes de efectivo, con o sin incidencia presupuestaria, las partidas en que se ha gastado el efectivo durante el período sobre el que se informa, y el saldo de efectivo y equivalentes de efectivo a la fecha de presentación de la información y los motivos que ocasionaron las variaciones.

- **Estado de Ejecución Presupuestaria**

Tiene por finalidad exponer el mandato conferido al administrador y la medición de su cumplimiento, presentando el desarrollo de los procesos de obtención de los ingresos estimados y de su utilización ó afectación, en el marco de los gastos autorizados, permitiendo analizar posibles desvíos a nivel de su ejecución conforme a la base caja y la explicación de los desvíos existentes.

- **Estados Financieros Consolidados**

Tiene por finalidad brindar información financiera sobre una entidad económica, entendiendo como tal a la agrupación de entidades públicas, tratadas como una sola entidad.

Los EEFF deben mostrar los efectos patrimoniales y financieros de las actividades de una entidad controladora y sus entidades controladas como si hubieran sido efectuadas directamente por la primera, con prescindencia del hecho de que los miembros del grupo tengan personalidades jurídicas separadas.

### **Estados e Información Complementarios de los Estados**

#### **Financieros:**

- **Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestarios**

Tiene por finalidad exponer la interrelación existente y la correspondiente conciliación entre los importes reales (presupuestarios) y los importes contables, sobre la base de que estos últimos suele resultar de mayor alcance que la presupuestaria. Incluyendo las explicaciones de las diferencias existentes.

- **Estado de Situación del Tesoro**

Tiene por finalidad exponer en un momento dado las obligaciones que soporta el Tesoro y los recursos con que cuenta a la fecha de cierre, separando los montos presupuestario y contables.

- **Estado de la Deuda Pública**

Tiene por finalidad informar sobre el estado y evolución de la deuda pública interna y externa expuesta por sector, durante el ejercicio que se informa.

- **Estado de Situación y Evolución de Activo Fijo**

Tiene por finalidad informar sobre la composición de las Propiedades, planta y equipo del ente público y los Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público, en ambos casos incluyendo los que se encuentren afectados a concesiones, así como las propiedades de inversión, los

recursos naturales – estén en condiciones de explotación ó de mera conservación – y las construcciones en proceso de activo fijo. En todos los casos, se expone tanto la situación al inicio y al cierre como la explicación de las variaciones producidas durante el ejercicio, además de las depreciaciones y sus variaciones, en los casos que resulten aplicables.

- **Estado de Información Financiera por Segmentos**

Tiene por finalidad informar sobre la información financiera agrupada por su finalidad y función u otros grupos de actividades, áreas, regiones y demás desagregaciones específicas relevantes que componen el SP en sus distintos niveles.

- **Análisis de la Gestión Financiera Consolidada del Sector Público**

Tiene por finalidad suministrar información sobre la calidad de la gestión gubernamental sobre la base de indicadores de desempeño y grado de ejecución programática a nivel de actividades medidas en unidades físicas.

### **1.2.4.2) Criterios de reconocimiento**

Aparte de cumplir con las definiciones de los elementos de los estados financieros se deben cumplir las siguientes condiciones:

- Que sea probable que la empresa vaya a obtener o desprenderse de recursos económicos asociados con la partida.
- Que la partida tenga un costo o valor que pueda determinarse con suficiente fiabilidad.

### **1.2.4.3) Criterios de valoración**

#### **Costo histórico**

- Los *activos* se registran por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.
- Los *pasivos* se registran por el valor del activo recibido a cambio de incurrir en la deuda o, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de los impuestos), por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la deuda correspondiente, en el curso normal de la explotación.

### Costo corriente

- Los *activos* se contabilizan por el importe de tesorería y otras partidas líquidas equivalentes que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente.
- Los *pasivos* se valoran por la cantidad sin descontar de tesorería u otras partidas líquidas equivalentes que se precisaría para pagar la deuda en el momento actual.

### Valor realizable (o de liquidación)

- Los *activos* se contabilizan por el importe de tesorería y otras partidas líquidas equivalentes que podrían obtenerse, en el momento actual, por la venta no forzada de los mismos.
- Los *pasivos* se llevan por sus valores de liquidación, es decir, los importes de tesorería u otros medios líquidos equivalentes, sin descontar, que se espera se requieran para satisfacer las deudas en el curso normal de la explotación.

### Valor actual

- Los *activos* se valoran por el valor actual descontado de las entradas netas de tesorería que se espera genere la partida en el curso normal de la explotación.
- Los *pasivos* se llevan por el valor actual descontado de las salidas netas de tesorería que se espera desembolsar para pagar las deudas en el curso normal de la explotación.

## 1.2.4.4) Capital y mantenimiento de capital

La supervivencia de una empresa requiere definir el capital que ésta quiere conservar. Dos posibilidades:

- Mantener el **capital financiero**, es decir, conservar el dinero invertido o su capacidad adquisitiva. Capital es sinónimo de activos netos o patrimonio neto de la empresa. Este mantenimiento puede hacerse **en términos nominales o de capacidad adquisitiva constante**.
- Mantener el **capital físico**, es decir, conservar la capacidad productiva. Bajo este criterio el capital son los fondos necesarios para mantener la capacidad productiva.

La elección del concepto de capital se determina en función de si al usuario le interesa fundamentalmente el **mantenimiento del patrimonio** neto invertido, en términos nominales o de capacidad adquisitiva constante; o, si por el contrario, la preocupación de los usuarios es el

**mantenimiento de la capacidad productiva** de la empresa. En función del criterio seleccionado el resultado será distinto.

Por tanto, la determinación del capital a mantener es decisiva de cara a la **determinación del resultado**. Sólo las entradas de activos que superen las cantidades necesarias para mantener el capital pueden considerarse como resultado (rendimiento del capital).

**Mantenimiento del capital financiero** Bajo este concepto se obtiene un beneficio sólo si el importe financiero (o monetario) del patrimonio neto al final del ejercicio excede el importe financiero (o monetario) del mismo al inicio de dicho periodo, sin tener en cuenta las aportaciones de los accionistas o las distribuciones hechas a los mismos en ese ejercicio. Puede hacerse en unidades constantes o en términos de poder adquisitivo constante. El criterio de valoración depende del tipo de capital financiero que se desee mantener.

**Mantenimiento del capital físico** Si se adopta el concepto físico del capital, existen beneficios sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la empresa (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) al final del ejercicio excede a la capacidad productiva en términos físicos al inicio del mismo, una vez excluidas las aportaciones de los accionistas o las distribuciones hechas a los mismos en ese ejercicio. Exige la adopción del coste corriente como criterio de valoración.

# Capítulo **2**

## **2. Marco Conceptual para el SP: Antecedentes y Concepto**

### **2.1) Referencia IFAC**

Dentro de los organismos internacionales que regulan la actividad de la profesión contable nos encontramos con la IFAC (International Federation of Accountants).

La misión de la International Federation of Accountants (IFAC) , como señala en su constitución, es “servir al interés público, la IFAC continuará fortaleciendo la profesión de contador en todo el mundo y contribuirá al desarrollo de economías internacionales fuertes estableciendo y promoviendo la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de tales normas, y tomando postura sobre la base del interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante.”<sup>10</sup> En la realización de esta misión, el Consejo de la IFAC ha establecido las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) para desarrollar normas de contabilidad de alta calidad para ser utilizadas por las entidades de sector público de todo el mundo en la preparación de estados financieros con propósito general.

A este respecto:

- El término “sector público” se refiere a gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (por ejemplo una ciudad, un pueblo) y entidades gubernamentales relacionadas ( por ejemplo agencias, consejos, comisiones y empresas; y
- Los estados financieros con propósito general se refieren a los emitidos para usuarios que no están en posición de demandar información financiera para satisfacer sus necesidades específicas de información.

---

<sup>10</sup> 2007 IFAC – Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público – <http://www.ifac.org>

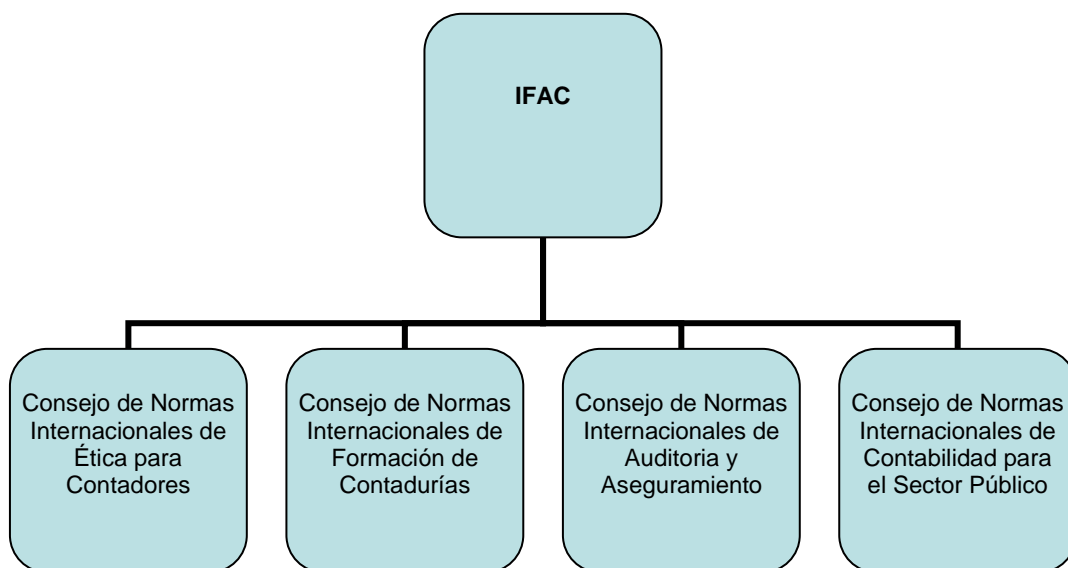
Dicha federación esta compuesta por 163 organizaciones miembros en 119 países. Los miembros representan en el entorno de 2,5 millones de contadores que prestan servicios en la práctica pública, la industria, el comercio, el gobierno y la enseñanza.

Los órganos de gobierno de la IFAC, el personal y voluntarios están comprometidos con los valores de integridad, transparencia y competencia. La IFAC también pretende reforzar la adhesión de los contadores profesionales a estos valores que están reflejados en el Código de Ética para Contadores Profesionales de la IFAC.

La IFAC ha reconocido desde hace tiempo la necesidad de un marco de armonización global para satisfacer las demandas internacionales crecientes sobre la profesión de contador de las comunidades mercantiles, sector público o educación.

Los componentes más importantes de éste marco son:

1. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA)
2. Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías
3. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
4. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público



Los consejos de emisión de normas de la IFAC descritos más adelante, observan un procedimiento a seguir que mantiene el desarrollo de normas de alta calidad en el interés público de una forma transparente, eficiente y eficaz. Todos estos consejos de emisión de normas tienen Grupos Consultivos Asesores, que proporcionan perspectivas de interés público e incluyen miembros independientes.

**Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA** sigla en inglés): Asesora al Directorio en todos los aspectos relacionados con la ética profesional y

desarrolla normas y guías sobre el tema, promoviendo el desarrollo de una profesión bajo buenas prácticas éticas y animando a sus miembros para que adopten normas internacionales de ética.

### **Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías (IAESB**

sigla en inglés): Desarrolla las Normas Internacionales de Educación, fijando los puntos de referencia para la educación de los miembros de la profesión contable. Las normas tratan el proceso educativo que conduce a la calificación como contador profesional, así como el desarrollo profesional continuo de los miembros de la misma. La IAESB orienta a los organismos miembros e instructores de contabilidad a implementar y lograr la mejor práctica en la educación de la profesión contable mundial.

### **Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB**

sigla en inglés): es el emisor de la siguiente normativa:

- Normas Internacionales de Auditoría (ISAs).
- Normas Internacionales en los Compromisos de la Revisión (ISREs).
- Normas Internacionales de Prácticas de Auditorías (IAPSS).
- Normas Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento (ISAEs).
- Normas Internacionales en los Servicios Relacionados (ISRSs).
- Normas internacionales en el Mando de Calidad (ISQCs).

### **Consejo de Normas Internacionales del Contabilidad para el Sector**

**Público (IPSASB** sigla en inglés): Desarrolla las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSPs – IPSAS (sigla en inglés) que establecen los requisitos de la información financiera a presentar por parte de los Gobiernos.

## **Actividades Principales IFAC**

### **Servicio al Interés Público**

La IFAC proporciona liderazgo a los contadores profesionales de todo el mundo para servir al interés público:

- Desarrollando, promoviendo y manteniendo normas profesionales globales y un
- *Código de Ética para Contadores Profesionales* de alta calidad y coherencia;
- Fomentando activamente la convergencia de las normas profesionales, particularmente las de garantías en auditoría, ética, educación y normas de información financiera;
- Buscando mejoras continuas en la calidad de la auditoría y de la gestión financiera;
- Promoviendo los valores de la profesión de contador para asegurar que atraiga continuamente nuevos miembros de gran calibre profesional;
- Promoviendo el cumplimiento de las obligaciones de los miembros; y



- Asistiendo a las economías desarrollo y emergentes, en colaboración con los organismos de contabilidad regionales y otros, a establecer y mantener un compromiso de la profesión sobre el desempeño de calidad y el servicio al interés público.

### **Contribución a la Eficiencia de la Economía Global**

La IFAC contribuye al funcionamiento eficiente de la economía internacional:

- Mejorando la confianza en la calidad y fiabilidad de la información financiera;
- Fomentando la provisión de información sobre el rendimiento de alta calidad (financiera y no financiera) dentro de las organizaciones;
- Promoviendo la provisión de servicios de alta calidad a todos los miembros de la profesión de contador en todo el mundo; y
- Promocionando la importancia de la adhesión al Código de Ética para Contadores Profesionales de todos los miembros de la profesión de contador, incluyendo miembros de la industria, comercio, el sector público, el sector no lucrativo, academias y la profesión independiente.

## **2.2) IPSASB “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”**

La IPSASB es un consejo técnico de la IFAC, que ha reemplazado al Comité del Sector Público (PSC) creado a fines de 1986. Desde 1996 progresó con un Programa dirigido al desarrollo de las NICSPs inherentes a la información financiera por parte de entidades del sector público a nivel del gobierno local, estadual y nacional. Dicho Programa de Normas ha sido financiado por el Banco Mundial, el Banco de Desarrollo Asiático, el Programa de Desarrollo de Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional y la IFAC.

La IPSASB reemplazó al Comité del Sector Público (PSC) en noviembre de 2004, luego de la decisión del Directorio de la IFAC de aceptar las recomendaciones de un panel revisor con presidencia externa.

Los objetivos del IPSASB son servir al interés público desarrollando normas sobre información financiera de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo. El IPSASB alcanza sus objetivos:

- Emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP);
- Promoviendo su aceptación y la convergencia internacional de estas normas; y

- Publicando otros documentos que orientan sobre temas y experiencias de información financiera en el sector público.

En la actualidad la IPSASB cuenta con 15 miembros procedentes de los organismos integrantes de la IFAC. Los nuevos términos de referencia de la IPSASB permiten que se designen miembros públicos, los cuales pueden ser nominados por cualquier individuo u organización. Los miembros del IPSASB son designados por sus conocimientos y experiencia en la información financiera del sector público, ellos pueden tener el apoyo de los asesores técnicos procedentes de la profesión contable de sus propios países. Los participantes de los organismos de préstamo multilaterales y determinadas organizaciones internacionales y regionales son observadores de la IPSASB con derechos totales de permanencia en las reuniones pero sin derecho a voto.

## **Normas Internacionales de Contabilidad en el Sector Público (NICSP)**

El Programa de Normas fue establecido como respuesta a la preocupación sobre la calidad de la información financiera presentada por muchos gobiernos y sus organismos, conforme a la escasa confiabilidad de dicha información, que condiciona muchas veces el éxito de los objetivos gubernamentales. La calidad de la información financiera del gobierno con destino a los usuarios externos y gerentes de muchas jurisdicciones es generalmente pobre y puede afirmarse que la baja calidad de la información financiera está a menudo asociada a los pobres estándares de gerenciamiento financiero, a las deficiencias del proceso de toma de decisiones económicas y a la ausencia de adecuadas rendiciones de cuentas. Un contexto tal contribuye a un nivel bajo de disciplina financiera y a menudo lleva al incremento de la corrupción.

La relación entre la buena gobernabilidad, la transparencia fiscal y los mejores resultados económicos también está siendo reconocida y haciendo responsables a los gobiernos, sus organismos y sus funcionarios, lo cual es un elemento clave para dicha relación en el sector público, sobre la base de que la transparencia fiscal es una condición necesaria, aunque no excluyente, para el debido ejercicio de la Rendición de Cuentas. Sobre el tema, el IPSASB opina que los componentes claves de cualquier sistema de contabilidad gubernamental deben ser los siguientes:

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

El IPSASB opina que un impedimento de importancia para el logro de la debida rendición de cuentas y la transparencia financiera de los gobiernos y sus organismos es la ausencia de normas de información financiera generalmente aceptadas para dichas entidades. En muchas jurisdicciones, no han sido establecidos los entes profesionales formadores de normas a nivel nacional o bien son los propios organismos públicos los que cumplen funciones de formadores de normas, quedando muchas veces en las manos de una sola persona tal responsabilidad. En estas circunstancias, el desarrollo y promoción de las NICSP proveerán un hito mínimo adecuado y bien entendido para la calidad de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público.

Para los usuarios de los estados financieros de los gobiernos y sus organismos y aquellos preocupados por la transparencia financiera, los beneficios que surgen del desarrollo y mantenimiento de las NICSPs incluirán:

- El establecimiento de prácticas de información financiera adecuadas;
- La consistencia en la aplicación de dichas prácticas (tanto dentro del país, jurisdicción en forma periódica, como entre países por el mismo período), y
- La potencial armonización y convergencia de la información financiera entre las bases económica y contable, si ello fuera apropiado.

Dada la escasa calidad de la información financiera disponible en la actualidad para los gerentes del sector público de muchas jurisdicciones, es probable que los usuarios internos también se beneficien del desarrollo y aplicación de las NICSP.

La adopción de las NICSP también comprende una mayor eficiencia y efectividad en la auditoria y análisis de los estados financieros gubernamentales debido a que prácticamente en todo el mundo vienen adoptándose reglas comunes para la información financiera de transacciones y eventos similares. También significará que la idoneidad en la presentación de la información financiera (un recurso que escasea tan a menudo en el sector público) será más dinámica y flexible, a través de los límites nacionales, con la esperanza de que, por ejemplo, las economías en desarrollo puedan acceder a este recurso a un costo más bajo.

En el sector privado, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es el cuerpo emisor de normas de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) y tiene como objetivo emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) para su aplicación por parte de entidades con fines de lucro. Estas Normas apoyan la eficiencia tanto del mercado de capital nacional como internacional. Las NIIFs son un componente necesario de las recientes

iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y mejorar la gobernabilidad corporativa. Las NIIFs y las NICs se aplican a las entidades con fines de lucro, sean del sector público o privado. El “Prefacio de las NICSP” confirma que las Empresas Comerciales del Gobierno deberán aplicar las mismas Normas Contables Internacionales que las entidades del sector privado.

Las NICSP son un componente tan importante de las iniciativas para fortalecer la transparencia financiera y la gobernabilidad del gobierno, como sus contrapartes del sector privado lo son para la economía privada. Tales normas proveen a los gobiernos un medio de bajo costo para asegurar que los informes financieros de las entidades del sector público en su jurisdicción incluyan información financiera de suficiente calidad como para descargar sus obligaciones de rendir cuentas hacia los usuarios y de apoyar la toma de decisiones basada en la información por parte de un amplio rango de usuarios externos.

El IPSASB ha iniciado un proceso de convergencia con las normas revisadas por IASB de su propio proyecto de mejoramiento de las NIC. La política de convergencia iniciada en el IPSASB con el sector privado, deberá tener un alcance tal, que sea apropiado para el sector público, por lo cual se deberán respetar las características diferenciales con el sector privado.

El IPSASB se encuentra debidamente acreditado para desempeñar el rol de Formador independiente de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, debido a las siguientes consideraciones:

- Ha sido establecido para operar en beneficio del interés público y es independiente del control de aquellos que pudieran pretender ejercer influencias sobre los resultados generados que no sean para dicho interés;
- Posee la idoneidad técnica adecuada, conocimientos de acuerdos institucionales abarcados por sus miembros y una diversidad de relevantes membresías a nivel de usuarios, preparadores y auditores, además de una gran amplitud geográfica;
- Adopta un proceso formal, que provee a los usuarios la oportunidad de contribuir al proceso de desarrollo. Los borradores de cada NICSP (EDs) propuestos se publican y distribuyen ampliamente a toda la profesión. El período de exposición de cada NICSP para su estudio es en general de cuatro meses. Al igual que las NICSP los EDs también pueden bajarse del sitio web de la IPSASB en [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org);
- Suministra la oportunidad para que los formadores de normas nacionales, los organismos gubernamentales responsables del desarrollo de las políticas y lineamientos de información financiera y otros usuarios claves participen

directamente con el proceso de desarrollo de las NICSP mediante la formación de Comités de Guía y/o Grupos Consultivos, y

- Es un Consejo Técnico de la IFAC y cuenta con la participación de organizaciones internacionales tales como Banco Mundial, FMI, ADB, UN, UNDP, INTOSAI y OECD, en condiciones de observadores del IPSASB, lo cual acrecienta el grado de autoridad para el desarrollo e implementación de los pronunciamientos.

## **Desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público**

El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los entes normativos nacionales, a establecer guías y normas contables para la presentación de la información financiera, pero aconseja la adopción de las normas emitidas por dicho Consejo. Las normas emitidas son fundamentalmente sobre base del acumulado o devengado y también se han emitido normas sobre base caja, para aquellos países a los que aún les resulta difícil adoptar la base acumulativa. Ellas son:

### **Norma sobre la base de caja.**

Se ha emitido una única NICSP general del Base Caja: “Información Financiera sobre el Base Caja” (enero de 2003), abarcando dos partes: la primera, incluye requerimientos obligatorios que deben cumplirse y la segunda parte identifica las revelaciones y tratamientos sugeridos, a saber:

- Incluye requerimientos para que un gobierno o entidad del gobierno informen todos los cobros en efectivo, pagos y saldos que controla y que revele información sobre montos acordados en su nombre por terceros;
- Permite la flexibilidad en el formato de información, y
- Alienta a la revelación en notas de información adicional sobre, por ejemplo, activo, pasivo, transacciones administradas en nombre de terceros y si se han excedido los montos presupuestados.

Esta norma fue complementada con normas que se han emitido sobre base devengada ajustada para la base caja como ser el caso de la NICSP 24 “*Presentación de información del presupuesto en los estados financieros*”, que se ha realizado una norma similar para la base caja. También se ha tratado y aprobado, desde el punto de vista de caja la norma de

“Asistencias Externa” que no tiene una contraprestación en las normas sobre base acumulativa.

<b>Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (sobre base de acumulación): NICSPs</b>	
1	Presentación de Estados Financieros
2	Estado de Flujos de Efectivo
3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
5	Costos por Préstamos
6	Estados Financieros Consolidados y Separados
7	Inversiones en Asociadas
8	Participaciones en Negocios Conjuntos
9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación
10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
11	Contratos de Construcción
12	Inventarios
13	Arrendamientos
14	Hechos Ocurredos después de la Fecha sobre la que se informa.
15	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
16	Propiedades de Inversión
17	Propiedades, Planta y Equipo
18	Información Financiera por Segmentos
19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
21	Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo
22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General
23	Ingresos de Transacciones sin

	contraprestación
24	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros
25	Beneficios a los empleados
26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

La NICSP N° 1 tiene como objetivo: “...establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito de información general, preparados sobre la base contable de acumulación o devengado que asegure su **“comparabilidad”**, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades...” y la necesidad de tener información consolidada de diversos sectores gubernamentales, fundamentales para las NICSP, por cuya razón las mismas necesitan una forma confiable de intercambiar información financiera. Ello resultará factible través de métodos electrónicos que permiten el intercambio de información por Internet como XBRL (extensible Business Reporting Language), donde se garantice que los datos financieros sean parte de una cadena de valores y no un simple documento para el intercambio de información, de tal forma que posibilite cumplimentar un lenguaje común, único y uniforme desde el punto de vista contable y confiable desde un punto de vista informático.

El estándar de XBRL es el lenguaje para la comunicación electrónica de datos financieros que permite sustanciales beneficios en la preparación, análisis y comunicación de información financiera y, en la conjunción con las NICSP, ofrece ser una buena conjunción para obtener información financiera oportuna, exacta y confiable.

# Capítulo **3**

## **3. Análisis amplio del MCC en el SP en el Uruguay y sus posibilidades**

### **3.1) Consideraciones en relación a la actualidad del SP**

En el marco de la globalización, la Contabilidad Pública se ha convertido en un elemento importante para la comparación y control del gasto público. Esto ha incrementado el interés general por desarrollar nuevas técnicas de gestión utilizables en dicho ámbito.

Así a principios de los ochenta en Europa, se ha tendido a reformar la concepción clásica de la Contabilidad Pública, aquella que no informaba la situación financiera, patrimonial y económica de los entes, y esa omisión de información se vio materializada en diversas crisis que conllevaron altos endeudamientos públicos.

Entre tanto, en Uruguay, a partir de 1995, ha comenzado la denominada “Reforma del Estado”, que comprende transformaciones en el ámbito de la seguridad social, la educación, el sistema político, la seguridad ciudadana, las empresas públicas y la Administración Pública. Aunque parezca que el ámbito implicado de la Contabilidad Pública se encuentra minimizado, se observa que cada uno de los entes participantes en la reforma es parte de la articulación de estos procesos de cambio, que cada uno se encuentra profundamente vinculado con los demás entes, y que en este sentido se constituye la Reforma del Estado.

Fernando Sánchez-Mayoral<sup>11</sup> plantea que *“el conocimiento de las características de las entidades públicas es un aspecto fundamental para poder realizar un estudio riguroso de la Contabilidad Pública.”* De este modo identifica las características más importantes de la Contabilidad Pública, dadas por la dependencia política, el régimen presupuestario, los objetivos de cada entidad y por la diversidad de organizaciones y actividades.

En tal sentido Horacio Cassinelli Muñoz<sup>12</sup>, refiriéndose a la “Ley de Contabilidad y Administración Financiera” del Estado uruguayo, plantea que *“La administración financiera de*

---

<sup>11</sup> “Manual de Contabilidad Pública”, 1997, Editorial Tébar Flores, España.

<sup>12</sup> “Derecho Público”, 2002, Fundación de Cultura Universitaria, Uruguay.



*la Administración Central comprende el conjunto de normas y procesos administrativos que permiten la obtención de recursos públicos, su aplicación a los logros de los objetivos de la misma, a través de los organismos constitucionalmente competentes y, en general, todos los hechos, actos u operaciones de los que se deriven transformaciones o variaciones de la Hacienda Pública.” (Ley N° 16736, de 5/ene/996, art. 57). Se vincula de esta forma una característica de la administración financiera pública con la característica particular que le brinda a la gestión y administración, de los recursos obtenidos y derivados de la gestión de los bienes del Estado.*

Particularmente, respecto a una aproximación a un MCC, tenemos como antecedente en nuestro país que la Constitución de la República a través de su art. 211 establece la competencia 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*”.<sup>13</sup>

Consecuente a este artículo surgen leyes y textos los cuales asignan distintas responsabilidades al Tribunal de Cuentas, estipulando a los distintos Entes del estado y organismos la forma y obligaciones en lo que respecta a la presentación de la información contable y presupuestal.

Como resultado, el TCR establece la obligación de presentar por parte de las unidades contables (Estado, Servicios descentralizados, Gobiernos Departamentales) sus Estados Contables.

Si bien existe como obligación la aplicación de dicha Ordenanza, el TCR establece excepciones frente a solicitudes formales. Las instituciones que se regulan por las normas emitidas por el Banco Central del Uruguay, se regirán por las disposiciones de esta Ordenanza en la medida que sean aplicables.

### **3.1.1) Objetivos de los Estados Contables**

El objetivo de los estados financieros es facilitar información útil a una amplia gama de usuarios para la toma de decisiones económicas en relación con:

- La situación económico financiera del organismo (recursos económicos controlados por la organismo, estructura financiera, liquidez y solvencia).
- Su actividad (recursos económicos, generación de flujos de tesorería, recursos adicionales).
- Los cambios en su posición financiera (evaluación de las actividades de financiación e inversión).

---

<sup>13</sup> Ordenanza 81

Definidos los objetivos generales, observamos que en el Uruguay actualmente, los Entes y Organismos del Estado no cumplen con dichos objetivos, dado que los mismos presentan en la actualidad Presupuestos y Rendiciones de Cuentas.

### **3.1.2) Requisitos de la Información**

Para cumplir con su finalidad, la información contenida en los estados contables debe reunir ciertos requisitos, los que deben ser considerados en su conjunto y buscando un equilibrio entre ellos, mediante la aplicación del criterio profesional.

Los siguientes atributos, que la información contenida en los estados contables debería reunir para ser útil a sus usuarios son:

- Comprensibilidad
- Relevancia
- Fiabilidad:
  - Representación Fiel
  - Esencia sobre forma
  - Neutralidad
  - Prudencia
  - Integridad
  
- Comparabilidad

Los atributos enumerados, apuntan a la presentación de Estados Contables, los cuales como vimos en el punto 3.1.1, no son de aplicación en la actualidad para los distintos organismos y entes públicos.

Más allá de esto, y dado que se presenta información tales como Presupuesto y Rendición de Cuentas, los mismos deberían de contemplar los atributos mencionados anteriormente.

### **3.1.3) Elementos de los EECC**

Como vimos en el Capítulo 1, los elementos que la contabilidad debe de considerar para brindar información son:

- **Estado de Resultado Financiero**
  
- **Estado de Evolución del Patrimonio**

- Estado de Flujos de Efectivo
- Estado de Ejecución Presupuestaria
- Estados Financieros Consolidados

**Estados e Información Complementarios de los Estados Financieros:**

- Estado de Conciliación de Resultados Contable y Presupuestarios.
- Estado de Situación del Tesoro.
- Estado de la Deuda Pública.
- Estado de Situación y Evolución de Activo Fijo.
- Estado de Información Financiera por Segmentos
- Análisis de la Gestión Financiera Consolidada del Sector Público.

Si bien algunos organismos elaboran estos informes, no lo hacen con la finalidad y requisitos a presentar ante el TCR.

Los Organismos de la Enseñanza y la Salud (ANEP, UDELAR, INAU y ASSE), al tener personería jurídica y patrimonio propio, deben presentar sus estados financieros de acuerdo a la Ordenanza 81. El TCR es quien debe expedirse si los están presentando en tiempo y forma.

Los incisos del Gobierno Central (Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial y los Órganos de Control del Estado –TCR, Corte Electoral y Tribunal de lo Contencioso Administrativo) integran la persona pública mayor y constituyen un solo ente contable de acuerdo a la Ordenanza 81. Hasta que no se cuente con un sistema integrado de información, cuyo soporte sea la partida doble, no se está en condiciones de generar las salidas de los estados financieros previstos en la NICSP N° 1. Anualmente se deja constancia de esta situación en la Rendición de Cuentas y Bce. de Ejecución presupuestal que se presenta al Parlamento.

Se deja constancia que uno de los cuadros que se incluyen en el TOMO I del referido Bce., incluye un estado de situación de Tesoro, que se realiza manualmente y apunta a la exposición de las situaciones activas y pasivas que tiene el Gobierno Central. No se incluyen ni bienes de uso, ni bienes de cambio.

### **3.1.4) Reconocimiento y medición de los EECC**

Los activos son los medios que poseen las entidades públicas para alcanzar sus objetivos, los mismos son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad. Cuando los mismos no generan directamente entradas de efectivo, pero permiten prestar un servicio a la comunidad son descritos habitualmente como portadores de un potencial de servicio, mientras que los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de beneficios económicos futuros.

Una condición importante para el reconocimiento de cada elemento es que posea un costo o valor que pueda ser medido de tal forma que no afecte la verosimilitud de la información contenida en los EECC.

Se reconoce un **activo** en el balance general cuando es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicios futuros que evidencien un alto grado de certeza en el cumplimiento de sus objetivos y que se pueda medir con fiabilidad.

Se reconoce un **pasivo** en el balance general cuando una entidad pública tiene una obligación presente (legal o implícita) como resultado de sucesos pasados y es probable que, la entidad para la cancelación de dicha obligación, se desprenda de recursos, que lleven incorporados beneficios económicos o potencial de servicios y, además, la cuantía del desembolso a realizar pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Se reconoce un **ingreso** en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento de los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, distintos de contribuciones al capital y, además, el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.

Se reconoce un **gasto** en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos o potencial de servicios futuros, relacionado con un decremento de los activos o un incremento de los pasivos, distintos de distribuciones de capital y, además, el importe del mismo pueda ser medido en forma verosímil.

Los EECC deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo a la fecha a la cual corresponden el cierre del EECC. La moneda será la de curso legal del país.

En nuestro país, la Ordenanza 81 plantea como supuestos:

- la contabilización de acuerdo al criterio de lo devengado, establece que existiendo una solicitud formal y fundada de una unidad contable, el TCR autorizara de forma excepcional la utilización del criterio de lo percibido o caja;
- establece el supuesto de “empresa en marcha”, es decir la continuidad en su funcionamiento de la unidad contable y el cumplimiento de sus obligaciones legales.

Para que una partida sea reconocida en los estados contables, debe de tener un efecto económico y que posea un valor cuya medición este libre de errores.

La ausencia de reconocimiento, no puede ser sustituida por medios alternativos como notas o material explicativos o la descripción de las políticas contables seguidas.

Con respecto a los criterios de valuación, la Ordenanza, establece dos opciones, Costo Histórico o Valor Corriente. Una vez elegido uno, si se desea cambiar, solo se podrá hacer con autorización expresa del TCR.

La Ordenanza reconoce dos conceptos de capital a mantener: el operativo y el financiero, se permite a la unidad contable definir el concepto de capital a mantener que mejor se adapte a su realidad, al igual que en los criterios de valuación, una vez elegido solo podrá cambiarse con autorización expresa del TCR.

Con respecto a la variación de poder adquisitivo de la la moneda, se aplica la NIC 29 o NICSP 10, “Presentación de Información Financiera en una Economía Hiperinflacionaria”, ajustándose los EC por el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN).

Las empresas públicas del dominio comercial e industrial del Estado y las paraestatales están aplicando la Ordenanza 81 desde el ejercicio 2003. El Estado Persona Jurídica Mayor definido en el Artículo 1º de la Ordenanza, y los Gobiernos Departamentales no cumplen hasta la fecha con la citada norma.

### 3.1.5) Modelo Contable

El modelo contable a utilizar para la preparación de los EECC estaría determinado por:

- Unidad de medida;
- Criterios de medición contable;
- Patrimonio a mantener;
- Gestión continua;
- Momento del reconocimiento de las transacciones

Estos conceptos fueron vistos y comentados en los puntos anteriores.

Para cumplir el requisito de comparabilidad, se debería aplicar de forma consistente y uniforme los criterios de valuación y clasificación. Pudiendo existir modificaciones ante un cambio en las normas contables o en la actividad del organismo.

Dichos cambios deben de cumplir ciertas formalidades:

- Deben basarse en motivos fundamentados y razonables;
- Requieren de la aprobación en forma expresa, de las autoridades del organismo;
- Se deben informar en las notas a los estados contables;
- Se deberá expresar la incidencia del cambio en el patrimonio y los resultados.

La Ordenanza obliga a la presentación en un plazo de 90 días de los EECC y formalidades, contados de la fecha de cierre de ejercicio, que se detallan a continuación:

- una nota dirigida al presidente del Tribunal de Cuentas,
- tres ejemplares de los estados contables, con todas las vías debidamente firmadas por las máximas autoridades del organismo,
- los estados contables sobre los cuales debe emitir su dictamen el Tribunal de Cuentas, deben ser los estados de publicación,
- las personas públicas no estatales y los organismos privados que manejan fondos públicos o administran bienes del estado, deberán remitir además los estados resumidos a los efectos de su visación y publicación,
- copia autenticada del acta del órgano de dirección en la cual conste el resultado del ejercicio y la aprobación de los estados contables,
- no se exigirá al presentar los estados contables de acuerdo a las disposiciones de esta ordenanza, el informe de compilación que establece el numeral 3º del artículo 2º del decreto nº 103/991 de 27/02/1991,
- la carta de representaciones de la administración, conocido también como carta de la dirección, carta de la gerencia o carta de representaciones (sección 580 - Norma Internacional de Auditoría 22 - Representación o manifestación de la administración, IFAC)., debe contener una confirmación escrita del organismo, respecto de las

afirmaciones incluidas en los estados contables; en la cual reconocen su responsabilidad por la correcta presentación de los mismos y por las revelaciones de asuntos que tengan un efecto material sobre ellos y de cualquier otro hecho significativo ocurrido durante el ejercicio, incluyendo los hechos posteriores al cierre y hasta la presentación de los estados ante el Tribunal de Cuentas.

En el legajo se deben presentar los siguientes estados o informes:

- la memoria: se trata de un documento que debe acompañar a los estados contables, en el cual los responsables de la unidad informan sobre todos aquellos puntos que se consideren de interés, y que permitan en definitiva, obtener una mejor información de la marcha del organismo.
- estado de situación patrimonial
- estado de resultados
- estado de origen y aplicación de fondos con el concepto de fondos igual a efectivo o equivalentes de efectivo, concepto que se identifica con el de disponibilidades que establece el Decreto n° 103/991. Mediante una solicitud formal de la unidad contable y basada en razones debidamente fundadas, el Tribunal de Cuentas podrá autorizar con carácter excepcional la presentación del estado de origen y aplicación de fondos con el concepto de fondos igual capital de trabajo.
- al presentar los estados mencionados, se deben acompañar con las cifras de los estados del ejercicio anterior. Como los estados contables deben presentarse reexpresados, los estados contables del ejercicio anterior deben tener todas sus cifras a valores de cierre del ejercicio que se está presentando, mediante la aplicación del índice de precios del período.
- 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 el caso de las entidades comprendidas en los artículos 589 de la Ley n° 15.903 y 199 de la Ley n° 16.736 (artículos 138 y 160 del TOCAF<sup>14</sup>).

Los estados contables deben estar acompañados por las notas que deberán ser por lo menos las indicadas en el Decreto n° 103/991 de 27/02/1991 y en la Ley n° 17.040 de 20/11/1998, pero también deben considerarse las mencionadas en "Presentación de estados contables" (Nic 1 párrafos 91 a 102, y Nicsp 1 párrafos 122 a 135), y todas aquellas específicamente establecidas en otras normas internacionales de contabilidad tanto privadas como públicas y los cambios de criterio según lo establecido en el art.12 que ya vimos.

---

<sup>14</sup> TOCAF. Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera para el Sector Público

Haciendo referencia al TOCAF (art. 81 al 91 Cap.I, "Del Registro"), vemos que la Ordenanza es mas amplia en lo que respecta a la obligatoriedad en los requisitos a cumplir por parte del Estado, ya que contempla cualquier medio de registración, y define a los registros contables como los documentos o soportes en los que se registra, se archiva o se expone información contable.

En base a este articulo, el TCR va a determinar si la documentación cumple con las formalidades requeridas.

### **3.2) Consideraciones Generales**

Por concepción todos los habitantes de la nación no somos ajenos a la administración nacional, por el contrario somos participantes, la diferencia está entre el mandatario administrador y el resto de la comunidad.

El presupuesto en un instituto básico en el accionar de las administraciones públicas, debiendo el mandatario dar cuenta y razón detallada de las autorizaciones conferidas en el presupuesto.

El objetivo de los estados contables es la de rendir cuenta, posibilitando además en las administraciones públicas a través de los mismos ejercer el control sobre el cumplimiento del mandato. Para ser efectivo este atributo es indispensable que el presupuesto además respete el principio presupuestario de universalidad.

En la administración pública es fundamental la sujeción a la normativa legal vigente, ya que en caso de producirse un conflicto entre la aplicación de la norma legal y la omisión de la misma para preservar la imagen fiel, se deberá realizar un estado complementario indicando tal situación o informarlo mediante nota al pie. Para ser consecuente con ello, el marco conceptual debe prevalecer sobre todas las normas contables específicas.

La Reforma del Estado uruguayo, según el informe presentado por el Comité Ejecutivo para la Reforma del Estado (en adelante CEPRE, ubicado en la Oficina de Planeamiento y Presupuesto OPP, es la unidad ejecutora responsable de llevar adelante la reforma del Estado en todos los ámbitos involucrados), en el período 1995 - 2001 tuvo como objetivo fundamental contribuir a mejorar la competitividad de la economía a través de la elevación de la productividad de la Administración Pública, la profesionalización de los recursos humanos para aumentar la calidad y los procesos de atención al ciudadano, y las transformaciones institucionales en las formas de prestación de los cometidos públicos que redunden en una mayor eficiencia y eficacia en dichos cometidos.



La reformulación de las estructuras organizativas adecuando la organización y las estructuras públicas para el cumplimiento de los cometidos del Estado en congruencia con sus objetivos estratégicos, ha sido la primera meta establecida. La reducción de un número importante de cargos y funciones contratadas excedentes y la supresión de cargos vacantes, así como la reasignación de las economías producidas por la Reforma, utilizando criterios que privilegian la mayor especialización y responsabilidad, ha sido la segunda prioridad.

Por otra parte, se ha planteado la contratación con terceros de cometidos públicos sin aumentar los créditos fiscales, a partir de una evaluación de costo.

Por último, y no por eso menos importante, se ha planteado la modernización de la gestión pública tradicional hacia una gestión por resultados medibles y evaluables, desarrollando las capacidades gerenciales del sector público y la utilización de la formulación y evaluación del Presupuesto estratégico.

Cabe destacar que este programa pretende contribuir al desarrollo de la gestión y la contabilidad financiera del sector público, y en esta dirección se está llevando a cabo una serie de estudios tendientes a elaborar un marco conceptual de actualización para la contabilidad pública. El mismo está siendo desarrollado en conjunto con una Comisión creada a tales efectos avalados por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores de Uruguay.

Más específicamente, el Artículo 21 de la Ordenanza 81 establece un orden de prelación en la aplicación de normas contables para la preparación y presentación de estados contables ante el Tribunal, de fuerza obligatoria para toda unidad contable definida en el Artículo 1º, a saber:

- “Las establecidas por la presente Ordenanza del Tribunal de Cuentas y las que se dicten en el futuro.
- El Decreto 103/991 de 27 de febrero de 1991.
- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), de acuerdo a la unidad contable de que se trate.”

Quiere decir que para presentar estados contables ante el Tribunal, en primer lugar se debe tener en cuenta lo establecido en la Ordenanza 81 y siguientes ordenanzas; luego, se debe considerar lo establecido en el Decreto 103/991.

Posteriormente, siguiendo el orden de prioridad de normas establecido en el artículo referido, si la unidad contable es una entidad del sector público que no se trate de una empresa pública, debe aplicar las NICSP.

Si bien se reconoce en la administración pública una gestión económica, en el decir de J.B. Alberdi<sup>15</sup> al referirse a la gestión "el mejor invertir de los fondos del común", no se puede prever que por un problema de costos se utilice un procedimiento alternativo que el mejor para brindar una información que represente acabadamente la imagen fiel de la administración gubernamental.

Dado que en la administración pública los bienes de posesión estática, están esencialmente al servicio de la producción de "bienes" que satisfagan las necesidades de los ciudadanos, se debe contemplar expresamente en la definición de activo.

Se consideró conveniente explicitar el concepto de recurso, dado que en la administración pública los ingresos fundamentales no se correlacionan directamente con los bienes que le dan origen.

Si bien en la nueva concepción de la administración pública el concepto de "bien" es mucho más amplio, no limitándose solamente a los bienes físicos, además de estar reconocida la producción de la misma en la formulación de las cuentas nacionales, se consideró más prolijo explicitarlo formalmente, en el sentido que el bien en la administración pública tiene valor cuando con el pueden satisfacerse necesidades públicas.

Surge una consecuencia de la inclusión del párrafo anterior y de la concepción de que los bienes fundamentales del activo de la administración pública están al servicio de la producción de otros "bienes". Dado que este concepto de "bienes" no está totalmente generalizado fuera del ámbito de la administración pública y la resolución es de una aplicación más amplia se agrega el término "servicios". Recepcionada en las Nicsp

En la administración pública existe siempre un resultado presupuestario, independientemente de la variación del patrimonio neto, ambos son importantes y deben surgir de un sistema contable integral, razón por la cual la norma los debe recepcionar, y plasmarlo en sus disposiciones.

En la administración pública existen dos tipos de ingresos, los derivados del presupuesto que son los recursos financieros y los extrapresupuestarios que al efecto de la norma se conceptúan como diversos. Existiendo la misma correlación con los egresos.

---

<sup>15</sup> **Juan Bautista Alberdi** (San Miguel de Tucumán, 29 de agosto de 1810 - Neuilly-sur-Seine, Francia, 19 de junio de 1884) fue un jurista, economista, político, escritor y músico argentino, autor intelectual de la Constitución Argentina de 1853.

El presupuesto utilizado en la administración pública es únicamente financiero, pero en la variación patrimonial está implícito el resultado económico que es más amplio y abarcativo del primero.

La razón de ser del Estado es la de prestar servicios a la comunidad, lo cual se debe tener siempre presente y los estados contables además de permitir evaluar a los usuarios las capacidades necesarias, es fundamental que reflejen la posibilidad de seguir prestando los servicios públicos comprometidos.

# Capítulo **4**

## 4. Análisis de la Normativa existente, su aplicación en el Uruguay y la región

### 4.1) Ordenanza 81

Dada la necesidad de establecer los criterios, normas y procedimientos para la formulación de los Estados Contables para el Sector Público, se busco confeccionar por parte del TCR de nuestro país un marco teórico aplicable para todo el sector.

Consecuentemente, se elaboró la Ordenanza 81, la cual define y marca ciertos criterios de uso y aplicabilidad para el Sector Publico de los EECC.

Dicha Ordenanza, es un punto de partida de un MCC para el SP, con el fin de dar cumplimiento a las disposiciones constitucionales, legales o reglamentarias.

La Constitución de la Republica, da la potestad al TCR de *“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”*

Para uniformizar la información contable, administrativa y financiera del Estado se constituyo un sistema de uso frecuente para todos los organismos, el TOCAF (Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera). El mismo fue aprobado por el Poder Ejecutivo según Decreto N° 95 del 26.II.91, art.6to. puesto en vigencia a partir de abril de 1991.

El Artículo 94 Numeral 3) del Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera (TOCAF) establece que corresponde al Tribunal de Cuentas: “Dictaminar e Informar sobre los Balances de Ejecución Presupuestal y Rendiciones de Cuentas que deben formular el Poder Ejecutivo y los Gobiernos Departamentales, así como los Estados de Situación, de Resultados y de Ejecución Presupuestal que formulen los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados”.

A continuación se comenta el texto de la Ordenanza 81, acordada por el TCR el 17 de Diciembre del 2002, para los Estados Contables cerrados a partir del 1ero.de enero de 2003, y un breve análisis al respecto:

### **Ámbito de Aplicación**

1º. Se define como Unidades Contables del sector público, obligadas a elaborar Estados Contables y presentarlos ante el Tribunal de Cuentas, a todas las organizaciones estatales 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. 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 e Iname.

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.

3. Gobiernos Departamentales: A los efectos de esta Ordenanza, se consideran unidades contables a los Organismos, Servicios o Entidades no estatales que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado, incluidos en el Artículo 589 de la Ley N° 15.903 de 10/11/987 (Artículo 138 del TOCAF) y Organismos privados definidos en el Artículo 199 de la Ley N° 16.736 de 5 de enero de 1996, (Artículo 160 del TOCAF).

Se recoge de lo expuesto en este artículo un concepto nuevo en el derecho positivo uruguayo, la "Unidad Contable". Se define como toda organización estatal que cumpla con las dos condiciones que siguen a continuación:

- Competencia para asumir derechos y contraer obligaciones. Se relaciona con la personería jurídica pública.
- Medios para cumplir sus objetivos. Esto se relaciona con el concepto de Patrimonio (bienes, derechos y obligaciones).

Al mismo tiempo en la definición de unidad contable se imponen dos obligaciones:

- Elaborar los estados contables y;
- Presentación ante el TCR

2º. Las normas y criterios establecidos en esta Ordenanza serán de aplicación obligatoria para los Estados Contables que se deban presentar ante el Tribunal de Cuentas. Ante solicitud formal de la Unidad Contable, el Tribunal de Cuentas podrá autorizar en forma excepcional y para cada Ejercicio, la no aplicación de las disposiciones de esta Ordenanza. Las instituciones

*que se regulan por las normas emitidas por el Banco Central del Uruguay, se regirán por las disposiciones de esta Ordenanza en la medida que sean aplicables.*

Como principio general, las unidades comprendidas en el artículo 1º, que deban presentar sus estados contables ante el TCR, deberán aplicar preceptivamente, las normas y criterios que se establecen en esta Ordenanza nº 81.

Existen dos excepciones a este principio general mencionado en los comentarios al art. 1º. Las Instituciones de Intermediación Financieras comprendidas en el Decreto-Ley N° 15322 rigiéndose por las normas emitidas por el BCU.

### **Marco Conceptual**

*3º. Se consideran Estados Contables (o financieros), los documentos que exponen la información emanada del sistema contable de un ente y que refiere a su patrimonio en lo que respecta a su composición total o parcial en determinado momento y su evolución en el tiempo, destinados fundamentalmente a presentar a terceros la situación patrimonial, económica y financiera de una unidad contable.*

*4º. Se entiende por normas contables todos aquellos criterios técnicos utilizados como guía de las acciones que fundamentan la presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de una unidad contable.*

*5º. Los Estados Contables (o financieros) deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado. Según este criterio, las transacciones y demás sucesos se reconocerán cuando ocurran de acuerdo a normas legales o prácticas comerciales, con independencia de cuando se reciba o se pague dinero u otro equivalente al efectivo. El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la presentación de Estados Contables (o financieros) preparados aplicando el criterio de lo percibido o de caja cuando exista una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.*

Se hace referencia al criterio de reconocimiento de ingresos y gastos, optando por el criterio de lo devengado. Este concepto en la actualidad es difícil de llevar a cabo ya que no se presentan EECC sino que se manejan en base a Presupuesto y Rendición de cuentas, llevándose por el criterio en base caja.

El objetivo es contar con un sistema integrado de información, cuyo soporte sea la partida doble.

**6º.** *Los Estados Contables (o financieros) deben prepararse sobre la base de que la unidad contable que los emite está en funcionamiento, y continuará sus actividades de operaciones dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se asume que no tiene intención ni necesidad de liquidar o discontinuar de forma significativa la escala de sus operaciones. Si tal intención o necesidad existiera, se revelará mediante una Nota a los Estados Contables (o financieros) informando respecto a la base utilizada en la preparación de los mismos.*

Se hace mención en éste artículo al Estado como “empresa en marcha”, es decir se presume que continuará con sus funciones en un futuro próximo.

**7º.** *Todo acto, operación o hecho que tenga cualquier efecto económico para la unidad contable que emite el Estado Contable (o financiero) y que tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad, debe ser incorporado a dichos Estados. La falta de reconocimiento de las mismas, no se puede sustituir mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.*

En lo artículos precedentes, se establece la incorporación a los EECC de partidas que cumplan con las definiciones de Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos o Egresos. Estas partidas deben tener un efecto económico y un costo o valor medible libre de error material. En caso de no haber sido tenidas en cuenta, se deberán realizar las provisiones correspondientes con el fin de reconocer dichas partidas. No es válido hacer referencia a las mismas en Notas.

**8º.** *La unidad contable deberá definir el concepto de capital a mantener (operativo o financiero) a efectos de determinar los resultados. Adoptada una definición no se podrá modificar sin la autorización expresa de este Tribunal.*

La Ordenanza reconoce dos conceptos de capital a mantener, y se permite a la unidad contable definir cuál va a adoptar, una vez elegido el criterio, no podrá ser modificado, salvo por una autorización expresa del TCR.

**9º.** *Los Estados Contables (o financieros) deberán presentarse en moneda de poder adquisitivo de cierre de Ejercicio para lo cual se seguirán las pautas establecidas en el Artículo 14).*

En éste artículo surge el concepto de re expresar los EECC a moneda de poder adquisitivo de cierre, como antecedente al mismo tenemos el Pronunciamiento N° 14 del CCEAU (Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay) “Estados Contables ajustados por la variación en el poder adquisitivo de la moneda” aprobado el 22 de diciembre de 1999.

La reexpresión de estados contables es una herramienta que sirve para reflejar tanto los efectos de la inflación como su ausencia. Las consecuencias de la falta de consideración de los efectos de la inflación dependen de la estructura patrimonial de cada empresa y puede llevar a

una determinación incorrecta de los resultados y a decisiones erróneas en cuanto a la distribución de utilidades, entre otras.

A fin de evaluar tales efectos debe tenerse presente el concepto de "relevancia", definido como una de las características cualitativas de la información contable dentro del MCC para la preparación y presentación de los EECC.

*10º. La unidad contable deberá definir el criterio de valuación a utilizar (costo de adquisición o valores corrientes). Adoptada una definición, no se podrá modificar sin la autorización expresa de este Tribunal.*

*11º. Los Estados Contables (o financieros), deberán ser confeccionados de acuerdo a normas contables apropiadas a cada caso, aplicando lo dispuesto en los Artículos 21 y 22, de modo que expongan con claridad y razonabilidad, la situación financiera, patrimonial y los resultados del Ejercicio.*

*12º. En la elaboración de los Estados Contables (o financieros) correspondientes a cada Ejercicio, se seguirán los mismos criterios contables y los mismos métodos de valuación utilizados en los Ejercicios precedentes. Toda variación en tal sentido, deberá ser razonablemente fundada y aprobada expresamente por las autoridades competentes del organismo y expresadas en notas a los Estados Contables (o financieros). En caso de cambio de criterio, deberá exponerse la incidencia que hayan tenido en el patrimonio y los resultados.*

En los artículos anteriores establece que para mantener la uniformidad y comparabilidad (características cualitativas de los EECC ya mencionados en anteriores capítulos), se deberán mantener los mismos criterios contables y métodos de valuación de un ejercicio a otro, todo cambio de criterio deberá ser informado.

A estos efectos los cambios mencionados deberán cumplir con ciertas formalidades;

- Tener un fundamento razonable,
- ser aprobados expresamente por el organismo,
- informar en las notas a los estados contables,
- exponer la incidencia en el patrimonio y los resultados.

Así podemos definir el concepto de modelo contable para la Administración Pública, compuesto por los cuatro elementos mencionados anteriormente;

- Unidad de medida, moneda de poder adquisitivo de cierre
- Valuación de Activos y Pasivos, costo de adquisición o valores corrientes
- Capital a mantener, capital operativo (o físico) o financiero (o monetario)
- Realización de la ganancia, la Ordenanza no habla explícitamente de ella pero se asocia a la existencia de una transacción, debemos incluir en los resultados del



ejercicio la variación patrimonial provenientes de valuación de activos y pasivos (teniendo en cuenta el capital a mantener definido)

### **Presentación de Estados Contables**

**13º.** *Los Estados Contables (o financieros) e información complementaria que se deberán presentar al Tribunal de Cuentas son los siguientes:*

- *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 el caso de las entidades comprendidas en los Artículos 589 de la Ley N° 15.903 y 199 de la Ley N° 16.736 (Artículos 138 y 160 del TOCAF). Los Estados Contables (o financieros) deberán ser presentados acompañados por las correspondientes Notas.*

**14º.** *Los Estados Contables (o financieros) deberán ser formulados en moneda nacional expresados en moneda de poder adquisitivo de cierre de Ejercicio, aplicando a tales efectos la metodología establecida en la Norma Internacional de Contabilidad N° 29. El índice de ajuste a utilizar será el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas). Los ajustes practicados para la reexpresión de las partidas incluidas en los Estados Contables (o financieros), deberán necesariamente registrarse en la contabilidad. El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la presentación de Estados Contables (o financieros) a valores históricos. También podrá autorizar el uso de otros índices de ajuste representativos de la variación del poder adquisitivo de la moneda. En todos los casos deberá existir una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.*

En Uruguay se presentan diversos Índices de Precios para medir la variación en la moneda, la Ordenanza adopta el Índice de Precios al Productor de Productos nacionales (IPPN).

Se deberá aplicar la metodología especificada en la NIC 29 “Información financiera en economías hiperinflacionarias” y la NIC 10 “Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria”, ambas refieren a lo mismo.

El TCR podrá autorizar con carácter excepcional, la utilización de valores históricos, o índices específicos de ajustes. Para hacer uso de esta excepción, deberá solicitar formalmente dicha unidad, basándose en razones debidamente fundadas.

**15º.** Las autoridades de las unidades contables deberán presentar una memoria explicativa de los Estados Contables (o financieros), informando sobre todos los puntos que se estimen de interés. Especialmente se establecerá:

- a) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y del pasivo.
- b) Una adecuada explicación de las pérdidas y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y pérdidas de Ejercicios anteriores, cuando sean significativos.
- c) Las razones por las cuales se establezca la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente.
- d) Explicación u orientación sobre la perspectiva de las futuras operaciones.
- e) Las relaciones con las entidades vinculadas, controladas o controlantes y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas. Este Artículo no será de aplicación obligatoria en el caso de las entidades comprendidas en el Literal B) del Artículo 589 de la Ley N° 15.903 de 10/11/987 (Artículo 138 del TOCAF).

**16º.** El Estado de Situación Patrimonial deberá exponer la situación financiera de la unidad contable a la fecha de cierre del Ejercicio y presentará las cuentas del activo, las del pasivo y las de patrimonio, con un grado de detalle que sea suficiente para permitir formarse un juicio sobre la composición del patrimonio a dicha fecha y sobre el valor de los elementos que integren dicho Estado.

**17º.** El Estado de Resultados del Ejercicio deberá indicar, por separado, los resultados originados en la actividad ordinaria de la unidad contable y los provenientes de operaciones extraordinarias verificadas durante el Ejercicio, discriminando los saldos positivos y negativos de los rubros en la medida necesaria para permitir formarse un juicio claro sobre su monto y concepto.

**18º.** Para la preparación del Estado de Origen y Aplicación de Fondos, deberá utilizarse el concepto de fondos igual a efectivo y equivalentes de efectivo. El Tribunal de Cuentas podrá autorizar, en forma excepcional, la preparación del Estado de Origen y Aplicación de Fondos utilizando el concepto de fondos igual a capital de trabajo, cuando exista una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas.

**19º.** Los Estados de Situación Patrimonial, de Resultados y de Origen y Aplicación de Fondos del Ejercicio, deberán presentarse en forma comparativa con los del anterior, expresados ambos en moneda de cierre del Ejercicio que se presenta.

**20º.** *Las Cajas Paraestatales de Seguridad Social, deberán incluir en las notas que acompañan a los Estados Contables, un estudio de la situación actuarial y financiera de la Institución así como las bases de su elaboración, la cual no deberá tener una antigüedad mayor a cinco años.*

En el legajo se deben presentar los informes mencionados en el artículo 13 de ésta Ordenanza, se deben acompañar de los estados del ejercicio anterior y los mismos se deben presentar con las cifras ajustadas a valores de cierre del ejercicio que se está presentando, mediante la aplicación del Índice de Precios correspondiente al período en cuestión.

Los EECC presentados, deben estar acompañados por Notas a los mismos (Decreto 103/91 y Ley Nº 17.040, así como también las mencionadas en la NICSP 1)

#### **Normas de contabilidad**

**21º.** *Las normas contables que deberán aplicarse para la formulación y presentación de los Estados Contables (o financieros) serán por orden de prioridad las siguientes:*

- *Las establecidas por la presente Ordenanza del Tribunal de Cuentas y las que se dicten en el futuro.*
- *El Decreto 103/91 de 27 de febrero de 1991.*
- *Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), de acuerdo a la unidad contable de que se trate.*

**22º.** *En aquellas situaciones controvertidas o no contempladas en las normas incluidas en el Artículo 21), se tendrá como referencia por orden:*

- *Los pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, emitidos con el asesoramiento de sus comisiones especializadas y aprobadas por el Consejo Directivo.*
- *La doctrina más recibida, especialmente cuando se ha desarrollado a través de textos y tratados reconocidos y coincidentes sobre los puntos en cuestión.*
- *Las Resoluciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad y los pronunciamientos de la Asociación Interamericana de Contabilidad.*
- *Las Resoluciones de las Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur y su antecesora, las Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas.*
- *Los pronunciamientos de Organismos profesionales de otros países.*

En el art. 21 establece ordenamiento de aplicación entre Ordenanza, Dec. 103/91 y NICSP, en el cual en primer lugar encontramos la Ordenanza, y todas aquellas que la precedan. En segundo lugar el Dec.103/91, y en tercer lugar las NICSP.

En caso de encontrarnos en situaciones no contempladas por el ordenamiento anterior, el art. 22 dispone un segundo ordenamiento basado en pronunciamientos (Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay), doctrinas, resoluciones y pronunciamientos de otros países.

*23º. En el caso de existir diversos criterios dentro de un mismo grupo de los mencionados precedentemente, aplicables con el mismo fin, será necesario seleccionar y utilizar aquellos que sean de uso más generalizado en nuestro medio y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.*

*24º. Las contribuciones que las unidades contables realicen a Rentas Generales, deberán ser tratadas contablemente como una disminución del patrimonio salvo disposiciones legales en contrario. Los subsidios que reciban las unidades contables (operativos, de inversión, de servicios de deuda), subvenciones o aportes de capital, tanto sea de Rentas Generales como de cualquier organismo público, deberán ser tratados contablemente como aumentos del patrimonio. Igual tratamiento se dará en los casos de condonaciones o remisiones de deudas. Los aumentos y disminuciones patrimoniales derivados de lo anteriormente mencionado, deberán reconocerse en el momento en que se haga efectiva la transferencia.*

Previo a la Ordenanza, muchos organismos llevaban dichas contribuciones a Rentas Generales, subsidios recibidos, subvenciones y aportes de capital, a Resultados, no cumpliendo con los requisitos de información antes mencionados.

En los casos de organismos deficitarios el problema aun sería mayor, ya que no se mostraba la pérdida real.

Por esa razón lo que propone la Ordenanza es contabilizar las transferencias como variaciones al Patrimonio.

### **Aspectos Formales**

*25º. Los Estados Contables o financieros deberán basarse en registros contables confiables. Constituyen registros contables aquellos documentos o soportes en los cuales se escritura, archiva o expone información contable, cualquiera sea el medio de registración utilizado.*

*26º. Se entiende que los registros contables son formalmente confiables cuando existen elementos objetivos suficientes que, a juicio del Tribunal de Cuentas, permitan concluir que la*

*documentación que sustenta las operaciones está adecuadamente registrada, archivada, compilada, resumida y expuesta.*

**27º.** *Todos los Estados Contables (o financieros) deben remitirse en tres vías, debidamente firmadas por el Jerarca máximo de la entidad, el Secretario General, si lo hubiera, y el Contador General del mismo, acompañados de una Nota dirigida al Presidente del Tribunal de Cuentas.*

**28º.** *Asimismo deberá adjuntarse copia autenticada del Acta del Órgano de dirección en la que se aprobaron los referidos Estados Contables (o financieros) y la correspondiente carta de representaciones de la administración. Se deberá dejar constancia en la mencionada Acta del Resultado del Ejercicio que se aprueba.*

**29º.** *El Informe de compilación dispuesto por el Decreto 103/91 de 27 de febrero de 1991, no será exigido al presentar los Estados Contables (o financieros) por parte de las unidades contables comprendidas en esta Ordenanza.*

**30º.** *Los Estados Contables (o financieros) que corresponda publicar en aplicación de lo dispuesto por el Artículo 191 de la Constitución de la República y por la Ley N° 17.040 de fecha 20 de noviembre de 1998, así como por las respectivas Leyes Orgánicas de las unidades contables obligadas, deberán ser los remitidos al Tribunal de Cuentas para su Dictamen.*

**31º.** *Los Organismos mencionados en el Artículo 199 de la Ley N° 16.736 de 5/1/996 (Artículo 160 del TOCAF), además de los Estados mencionados en el Artículo 13 de esta Ordenanza, deberán remitir a este Tribunal los Estados resumidos a los efectos de su visación y publicación.*

**32º.** *Las unidades contables comprendidas en la presente Ordenanza, deberán presentar los Estados Contables (o financieros) e Informes complementarios dentro de los noventa días siguientes al cierre del Ejercicio ante el Tribunal de Cuentas, salvo que por disposición legal se establezca otro plazo.*

**33º.** *Esta Ordenanza comenzará a aplicarse para los Ejercicios que comienzan a partir del primero de enero de 2003.*

Con esta Ordenanza, el estado a través del TCR, buscó elaborar un marco legal obligatorio aplicable a todas las unidades contables con el fin de unificar los criterios y forma de exponer la información financiera.

En resumen, la Ordenanza marca el camino de un MCC para el sector Público, generando la obligación para las unidades contables de aplicar la misma, siendo al momento el llevarla a la práctica la principal dificultad.

A nuestro parecer las dificultades encontradas estarían relacionadas con:

- Toda decisión de esta índole debe de ser primeramente concebida, e internalizada por los mandos gerenciales para así ser transmitidas e impuestas.
- Una vez en uso, debe de existir un buen sistema de control interno, como para poder mantener en funcionamiento y de esa forma obtener información financiera confiable.
- Se deberá contar con un plan de cuenta apropiado y acorde al caso.
- La búsqueda de un criterio como punto de partida para la infamación de ejercicios anteriores.

## **4.2) Normativa en la región**

Actualmente el incremento de la actividad económica internacional, los vertiginosos avances en las telecomunicaciones y la informática, así como la labor de profesionales y académicos han contribuido a fomentar éste interés, si bien hoy por hoy, se manifiesta mucho más en el ámbito académico y formal, con la proliferación de estudios teóricos y normas, que en el plano real entre los propios usuarios de la información contable pública.

Sin embargo la existencia de un espacio en común, como el que representa el MERCOSUR, las necesidades de informativas de algunos organismos supranacionales, para la toma de decisiones en éste ámbito, o las presiones de los propios profesionales contables, cada vez más involucrados en la auditoria de las cuentas públicas, son algunos de los factores que invitan a pensar que la necesidad de analizar las cuentas de los entes públicos a nivel internacional es cada vez mas evidente, y que el interés y las presiones por el logro de una mayor comparabilidad de la información contable pública irán progresivamente en aumento, de hecho el primer paso ya se ha llevado a cabo con la publicación de las normas internacionales de contabilidad pública (IPSABS), impulsadas fundamentalmente por la profesión contable.

Así hemos asistido al avance progresivo, desde los tradicionales sistemas puramente presupuestarios, orientados al control de legalidad y rendición de cuentas, hasta los más innovadores sistemas de presupuesto y contabilidad integrados en una base común de devengo. Este desarrollo se halla muy ligado al marco de modernización general de la gestión y las instituciones públicas que han llevado los distintos países tanto Latinoamericanos como europeos, durante la última década. En el caso de Europa, entre otras razones, a instancias de los requerimientos de la construcción de una Europa común y de la implantación de una moneda única.

Latinoamérica, y en el caso que estamos estudiando los países de la región van un poco retrasados en el tema respecto a los países del primer mundo, pero se está trabajando en la modernización de la gestión pública.

Así pues, la evolución de la contabilidad pública se define en función de su doble dimensión: nacional e internacional. En su dimensión Nacional se hace referencia a la modernización de los sistemas contables públicos (revisión de objetivos, prácticas contables, estados financieros, el TCR.), en definitiva al acercamiento a la contabilidad de lo devengado, que se ha venido produciendo al interior de cada país, gracias a la labor de los gobiernos o de los organismos profesionales propios. Su dimensión internacional es en sí una muestra más de la propia evolución y comprende el desarrollo de la investigación comparativa entre países diferentes y la labor realizada por los organismos internacionales como la IFAC, en pro de una mejora de la comparabilidad de la información contable pública.

En ese contexto el presupuesto tradicional abocado a la verificación de la corrección contable, legalidad y disponibilidad financiera de los gastos comenzó a convertirse en un instrumento limitado para satisfacer las exigencias de las nuevas realidades administrativas y económicas.

En los países desarrollados se había iniciado ya una profunda revisión de las técnicas presupuestarias y se recomendaba la presentación del presupuesto con base en funciones, actividades, proyectos y el cálculo del trabajo concreto a realizar.

Una expresión particular de esta forma de concebir al presupuesto se expresaba en la administración estadounidense a partir de la década del sesenta con la aplicación del PPBS (Planning, Programming, Budgeting System) que comenzó a expandirse rápidamente.

Las administraciones latinoamericanas se inspiraron en esta técnica para elaborar el presupuesto por programas como un instrumento de programación y concreción de metas y objetivos del proceso de planificación nacional, extendiendo su influencia más allá del sector público.

Este hecho generador y el tiempo de su emergencia, así como su contexto, debe ser considerado en la trayectoria analítica si se quiere tener una perspectiva adecuada para realizar las transformaciones que las nuevas exigencias van demandando a lo largo del tiempo.

En las décadas subsiguientes la economía mundial enfrentaría una gran crisis. Los países desarrollados ven caer sus índices de crecimiento y elevarse las tasas de desempleo.

A su vez en nuestra región, siempre diferida en sus cambios, la crisis se desencadenó con intensidad en los ochenta.

Nuestros países se vieron obligados a reestablecer el crecimiento económico y al mismo tiempo apoyar la estabilidad financiera interna y externa.

Para cumplir con esos objetivos fue necesario mejorar la balanza exterior y el balance fiscal nacional. Los programas de ajuste, por lo tanto, incluyeron una combinación de políticas

fiscales, monetarias y fiscales para reducir el total de la demanda y modificar los incentivos relativos entre los bienes comercializables y no comercializables.

Se procuró mejorar la eficiencia en el uso de los recursos procurando enfrentar la distorsión de los precios, promoviendo una mayor competencia, mientras que se desarticulaban los controles administrativos fomentando la desregulación.

Hacia finales de la década del 80 la región comienza a enfrentar los retos institucionales y políticos que se planteaban a escala universal y asume la tarea de la modernización del Estado.

Estos procesos no disponían de referentes conocidos en nuestro continente y el advenimiento de la denominada nueva gestión pública elaborada en los países desarrollados originaba una fuerte atracción con miras a ser adoptada y aplicada en aquellos ámbitos que se consideraban pasibles de ser gestionados en los términos del flamante enfoque.

La nueva gestión pública disponía de una serie de técnicas e instrumentos que procuraban poner en práctica variados y renovados criterios que potencialmente permitían cambiar el ordenamiento vigente.

Esas acciones promovían acometer, entre otras medidas, procesos de descentralización, la externalización de las actividades y la privatización de los servicios públicos, los cuales combinados con la aplicación de sistemas de calidad y de la gerencia por rendimientos auspiciaban resultados tangibles en materia de transformaciones.

Adicionalmente, se planteaba el papel de las instituciones como configuradoras y condicionantes del resultado de los programas de cambio y modernización.

Existía en esta visión una fuerte influencia de la concepción neoinstitucionalista desarrollada en el ámbito de la ciencia política y de la teoría de la organización.

Se reelaboraba el concepto de institución a la cual se la veía como el conjunto de valores, creencias, reglas, rutinas, procesos (tanto formales como informales) que se desarrollaban en un determinado entorno organizativo.

En ese marco se aceptaba que el cambio del rol de los Estados repercutía en las funciones, en el tipo de bienes y servicios que ofrecían, así como en las estrategias que se debían delinear. Se dio de esta manera una nueva situación en que el esfuerzo por adecuar las estructuras administrativas públicas a este proceso de transformación, en conjunto con las crisis políticas y



económicas que se manifestaban en forma contemporánea eran los factores desencadenantes de los procesos de modernización y reforma de los aparatos públicos.

De allí que la necesidad de transformar dichos aparatos era un tema que aparecía con asiduidad en la agenda de todos los países.

Esa modernización procuró dos objetivos señalados: hacer a los Estados más eficientes y fortalecer su capacidad para dar respuesta a las demandas sociales, económicas y políticas de la ciudadanía y del nuevo orden económico global.

Se trataba de desarrollar medidas e instrumentos que permitieran concretar y dar vida a las decisiones tomadas a nivel político de manera tal que el accionar estatal estuviera centrada en el usuario – ciudadano entendido como actor relevante del ámbito público.

En este contexto las instituciones presupuestales debían procurar cumplir con el objetivo de disciplinar el comportamiento de los diversos actores.

El BID en un estudio realizado sobre las reformas en la región en 1997 señalaba la necesidad de atender a tres tipos de reglas referidas al manejo presupuestal:

- Las que referían a las restricciones numéricas sobre el monto del gasto público, el déficit y su trayectoria, los recursos ahorrados y el endeudamiento
- Las reglas de procedimiento que se ocupaban del claro y equilibrado juego de responsabilidades entre el Ejecutivo y los Parlamentos para evitar el aumento del déficit presupuestal o del gasto total y que cometían al Ministerio de Finanzas las decisiones del control final del gasto.
- Finalmente, las regulaciones que permitían la transparencia informando a la ciudadanía para ejercer la vigilancia de los organismos estatales estimulando el control centralizado del presupuesto.

Frente a estos requerimientos ¿cuál era la realidad de nuestros países en materia presupuestal?

En 2007 convocados por ASIP en Lima, dentro del programa de Eurosocial los representantes de diversos países analizaban la evolución histórica de las técnicas presupuestarias aplicadas en sus países y las posibles mejoras tecnológicas de las mismas hacia el futuro y declaraban que:

*Se reconocía por parte de los países reunidos la validez y vigencia de los conceptos que conlleva la técnica del Presupuesto por Programas, como método de asignar recursos, porque*

*se considera que tiene la lógica y la estructura necesaria y suficiente para expresar objetivos institucionales, sectoriales o de áreas de acción y estratégicos.*

*Se puso énfasis en señalar que la Técnica del Presupuesto por Programas, ha sido una técnica de muy diferente aplicación y desarrollo según los países, como consecuencia de las dificultades de tipo políticas, económicas, culturales, sociales e institucionales por los que atravesaron los mismos.*

*Cabe mencionar entre otras:*

*a) Problema del Contexto de los países:*

- Inestabilidad Política*
- Inseguridad Jurídica*
- Inflación*
- Reglas de juego cambiantes*
- Manipuleo de los sistemas de justicia*
- Falta de precisión en la formulación de la estructura de la técnica*
- Formación insuficiente de los Recursos Humanos para sostener el sistema, etc. Y*

*b) Problemas propios de la Organización y su funcionamiento tales como:*

- Estructuras administrativas mal diseñadas sin capacidad de respuestas a los requerimientos solicitados*
- Deficiente de organización de competencias y del financiamiento*
- Delegación y descentralización de facultades y localización de responsabilidades inadecuadas*
- Imposibilidad de medir correctamente los bienes y servicios que el Estado producía y de apreciar la eficiencia, eficacia y relevancia en el uso de los recursos asignados.*
- Exceso de burocracia, falta de responsables, etc.*

*Las distorsiones provenientes del sistema político difícilmente puedan ser superadas por el proceso y la voluntad técnica y viceversa la resistencia al cambio de los sectores técnicos dificulta la tarea de innovador político.*

*Se reconoció por parte de los países reunidos la validez y vigencia de los conceptos que conlleva la técnica del Presupuesto por Programas, como método de asignar recursos, porque se considera que tiene la lógica y la estructura necesaria y suficiente para expresar objetivos institucionales, sectoriales o de áreas de acción y estratégicos.*

*Además, que puede expresar la producción que ofrecerá el Estado a través de la operación de su organización. En otras palabras, en que tiempos y con que medios se logrará la producción, bienes y servicios, que atiendan a la satisfacción de las necesidades de la sociedad.*

*Que es importante repotenciar y adecuar la técnica de Presupuesto por Programas para tener una idea precisa de la oferta de bienes y servicios que el Estado le puede ofrecer a la sociedad.*

*Fue opinión de los presentes que lo que importa es tener la mejor asignación de recursos posibles y con ella la mayor cantidad de productos posibles.*

*Este proceso de producción de bienes y servicios y su impacto sobre los objetivos deseados produce los Resultados.*

*Un Presupuesto Público siempre produce resultados. Lo racional es que de él se obtengan productos útiles en tiempo y forma y en la cantidad y calidad necesaria.*

*Se señaló la debilidad que ha existido históricamente en los sistemas de Planificación. Se consideró importante fortalecer estos sistemas a través de un trabajo conjunto de y entre las agencias gubernamentales.*

*Otro aspecto fundamental que se planteó estuvo referido a la necesidad de vincular en forma sistemática el Plan con el Presupuesto.*

*Que los sistemas presupuestarios vigentes deben desarrollar un nuevo esfuerzo buscando la posibilidad de facilitar el éxito de los Planes Estratégicos Institucionales, si los hubiere.*

*La COORDINACION entre ambos procesos, Plan y Presupuesto, otrora un problema difícil de resolver, tiene que ser un factor fundamental que propicie la CONVERGENCIA de ambos instrumentos.*

*Las posibilidades que plantean los instrumentos comentados, atienden a una mejor y más efectiva asignación de los recursos públicos.*

*Que la exposición de los Resultados de una gestión quedan en evidencia cuando se contraponen los productos, bienes y servicios, producidos en un período presupuestario con los consignados y deseados incluidos en los planes de mediano y largo plazo.*

*Los representantes convinieron en manifestar que la mayoría de los países están en un proceso de cambio de sus metodologías para asignar recursos.*

*Que debe observarse especial atención en la utilización de conceptos o denominaciones que puedan despertar expectativas que no se correspondan con el grado de organización de sus administraciones públicas.*

*Se manifestó que la llamada Gestión por Resultados va más allá e involucra otros procesos que el denominado Presupuesto por Resultados.*

*Una Gestión por Resultados implica desarrollar procesos técnicos- administrativos en el seno de las organizaciones públicas que posibiliten la obtención de productos, su tipificación y la conveniencia de su producción para la sociedad, lo cual conlleva incorporar nuevos aspectos modificando aspectos legales, tecnológicos y operativos de las organizaciones.*

*En tanto que la técnica, denominada Presupuesto por Resultados, enunciada en estos términos, es una expresión limitada y limitante de la actividad pública.*

*Una Gestión por Resultados, se señaló, es representativa de un modelo de gestión que trata de conseguir determinados resultados agregados. De allí que siendo rigurosos en el empleo del lenguaje técnico lo ideal sería designar con el nombre de Presupuesto por Programas con un Enfoque hacia Resultados las técnicas que representarían la mejor exposición de la labor de las Administraciones Públicas.*

*Se acordó dar importancia fundamental al trabajo técnico- administrativo y los compromisos de los gestores de los organismos públicos, estableciendo en PROTOCOLOS las actividades a realizar y objetivos que se deben desarrollar y alcanzar.*

*Sabido es que las necesidades son siempre mayores que los recursos disponibles, de allí que se insistió en señalar que la autoridad política debe contar con los elementos necesarios para establecer PRIORIDADES en la asignación de los recursos públicos.*

*Se señaló que parte del cambio que se debe realizar consiste en potenciar la Gerencia Pública. Ello se logrará con la disponibilidad de los recursos asignados en el tiempo y lugar oportuno para el ejercicio pleno de la responsabilidad encomendada a los gerentes públicos.*

*Se expresó que existe en los países un desarrollo desigual e incompleto de Indicadores que sean representativos de la producción pública y de los impactos que los mismos producen para medir la eficiencia, eficacia y relevancia de los procesos involucrados.*

*Se consideró la necesidad de realizar esfuerzos de los organismos estatales para que, (entendiendo el problema de medir su producción e impacto), puedan desarrollar los indicadores mencionados.*

*En reiteradas opiniones se puso de manifiesto lo embrionario que aún está en la mayoría de los países de América Latina, los sistemas de Evaluación de los Programas y Presupuestos Públicos.*

*Se consideró importante desarrollar un esquema de Presupuesto Plurianual cuyo contenido abarque el total de los gastos del Estado y no solo la parte referida a Inversión Pública.*

*Se puso énfasis en señalar la importancia de dirigir esfuerzos para lograr mejorar la CALIDAD del gasto público.*

*Que los países participantes en la Conferencia Internacional han hecho un esfuerzo muy importante en el desarrollo de sus sistemas de Administración Financiera lo que les ha permitido contar con mejores sistemas de Información Financiera, necesarios y básicos para la mejor toma de decisiones y una buena gerencia pública y a su vez también producir una mejora sustancial en la aplicación de las técnicas presupuestarias.*

*La Conferencia Internacional estimó que la Administración de Recursos Públicos exige gran cantidad de información y un diálogo entre los sistemas que la contienen para que los mismos puedan desarrollar toda su potencialidad.*

*Se señaló la importancia de efectuar una evaluación y el relevamiento de las condiciones operativas de las organizaciones públicas antes de implantar una técnica presupuestaria, y que cada país en función de su realidad y sus posibilidades pueda desarrollar lo que mejor satisfaga a sus expectativas y objetivos.*

De estas constataciones y afirmaciones puede intentar hacerse un ejercicio de síntesis que procure destacar los problemas y las posibles soluciones, con miras a mejorar el desempeño del Presupuesto, que proponían los administradores públicos latinoamericanos.

Los principales puntos que se enfatizaban eran los siguientes:

- La repotenciación del presupuesto por programas
- La revitalización de la planificación
- Analizar la aplicabilidad de los instrumentos y técnicas para el fortalecimiento de las decisiones presupuestarias
- Encarar un enfoque gerencial de la administración

Las realidades constatadas por los administradores públicos latinoamericanos tienen que ver tanto con la administración pública y su coherencia interna como con la ciencia política, la economía, la contabilidad y los sistemas de información.

En este marco el economista americano James Buchanan<sup>16</sup> desarrollará el concepto denominado de public choice (elección pública) que le permite analizar sistemáticamente las variadas formas como se adoptan las decisiones públicas, tema cuyo tratamiento - entre otros trabajos - le permitirá ser reconocido con el premio Nóbel de Economía en 1986.

En general, afirma Buchanan, todo el mundo encuentra lógico que los consumidores y los empresarios adopten sus decisiones en función de su propio interés, sin embargo se tiende a considerar que los políticos deciden en función del bien común. Eso no ocurre en la realidad.

En el mundo real los políticos adoptan sus decisiones en función de sus propios intereses, como todo el mundo.

Esto no es una alusión a los políticos corruptos que utilizan su poder para enriquecerse de forma deshonesto; un político absolutamente honrado en un país democrático se esforzará en ser reelegido y que su partido obtenga más votos.

---

<sup>16</sup> Nacido en Tennessee el 3 de Octubre de 1919, es un economista estadounidense, considerado el máximo representante de la "Teoría de la elección Pública" (Public Choice), que trata de ligar la economía con la política a través del Estado, entendido como la suma de voluntades.

Lo que ocurre es que en los países democráticos donde hay libertad de prensa y medios de difusión, los intereses de los políticos suelen coincidir con los intereses de la mayoría de la población.

En nuestro continente el advenimiento del presupuesto por programas proporcionó una estructura conceptual de racionalidad para la selección de alternativas que competían entre sí. Cotejando la opinión de los administradores públicos latinoamericanos ya expresadas con los aportes conceptuales de ambos académicos es posible reconocer ciertas características señaladas en el manejo del presupuesto público en nuestra región como ser:

- El predominio de la visión economicista
- La escasa consideración al proceso de negociación política como gestor específico de la naturaleza singular de los bienes públicos seleccionados en cada país
- La influencia de cierto ritualismo procesalista evidenciado por la preocupación de cumplir formalmente con las exigencias que demanda la técnica sin ponderar el sentido final de la misma.
- Un énfasis en el cumplimiento jurídico de las normas como salvaguardia de la responsabilidad
- La estrecha concepción sobre la planificación que sólo se limita a considerar su versión normativa prescindiendo de su vigencia operativa y la renuencia a realizar nuevos intentos de conciliación con el presupuesto en una óptica de programación estratégica y operativa.
- El reconocimiento de la contribución que las nuevas técnicas pueden aportar al tratamiento presupuestal en especial la administración financiera integrada.
- La apertura a la consideración de otros instrumentos como podrían ser la metodología de marco lógico en un contexto de gestión orientada a resultados, aun cuando las mismas son concebidas como un aporte adicional con exigua integración a la estructura programática vigente.
- La ausencia de inquietudes respecto a lo que deberían ser las buenas prácticas presupuestarias ampliamente utilizadas en los países desarrollados.
- El poco reconocimiento a las etapas de seguimiento y evaluación en el proceso de gestión presupuestaria
- La escasa importancia atribuida al desarrollo de los estándares internacionales de transparencia de extendida y creciente utilización a nivel de los países más desarrollados.

Una posible repotenciación del presupuesto por programas (P.P.P) debiera atender a estas carencias desarrollando soluciones específicas para cada una de las insuficiencias planteadas.

Así por ejemplo el visualizar al presupuesto como producto de una compleja negociación política podría tratar de aplicarse algunas de las recomendaciones del Manual de Transparencia Fiscal del F.M.I.<sup>17</sup> que recoge a su vez el conjunto de directrices sobre experiencias acerca de las mejoras prácticas que emplean los países miembros de la OCDE<sup>18</sup>. Ciertas directrices podrían servir como una significativa contribución al objetivo de la repotenciación del P.P.P., a saber:

- En la documentación presupuestaria deberán especificarse los objetivos de la política fiscal, el marco macroeconómico, las políticas en que se fundamenta el presupuesto y los principales riesgos fiscales detectables
- Deberán presentarse una declaración de objetivos de la política fiscal y una evaluación de la viabilidad fiscal, que sirvan de marco para el presupuesto anual
- El presupuesto anual deberá prepararse y presentarse en un marco macroeconómico cuantitativo integral y coherente; asimismo deberán incluirse los supuestos principales en que se basa el presupuesto
- Deberá distinguirse entre las presentaciones basadas en proyecciones a mediano plazo de los agregados fiscales de aquellas basadas en estimaciones integradas y coherentes a mediano plazo, desglosadas en los diferentes organismos de gasto.
- Se entenderá por un marco presupuestario de mediano plazo a aquel que contenga:
  - Una declaración de objetivos de política fiscal
  - Pronósticos macroeconómicos y fiscales integrados a mediano plazo
  - Estimaciones de gastos e ingresos de los ministerios y organismos para dos a cuatro años más allá del año del presupuesto
  - Estimaciones formales para el año subsiguiente; de tal forma la primera estimación de gastos se convierta en la base de las negociaciones presupuestarias para el año siguiente.
  - Las autorizaciones presupuestarias de los ministerios y organismos han de ser consideradas como limitaciones presupuestarias estrictas
- Deberán especificarse claramente las normas fiscales que se hayan adoptado (por ejemplo, el requisito de un presupuesto equilibrado o límites al endeudamiento de los niveles subnacionales de gobierno)

---

<sup>17</sup> Fondo Monetario Internacional (en inglés: *International Monetary Fund, IMF*) como idea fue planteado el 22 de julio de 1944 durante una convención de la ONU en Bretton Woods, New Hampshire, Estados Unidos; y su creación como tal fue en 1945. Sus estatutos declaran como objetivos principales la promoción de políticas cambiarias sostenibles a nivel internacional, facilitar el comercio internacional y reducir la pobreza.

<sup>18</sup> **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)**, es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en el Château de la Muette, en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coayudar a su desarrollo y al de los países no miembros.

- Deberá describirse claramente toda política nueva que se introduzca en el presupuesto anual
- Toda vez que sea posible, deberán identificarse y cuantificarse los principales riesgos fiscales que podrían afectar al presupuesto anual, tales como las variaciones de los supuestos económicos y la falta de certeza con respecto al costo de ciertos compromisos de gastos.
- La información presupuestaria deberá presentarse de manera que facilite el análisis de las políticas y que estimule la rendición de cuentas.

El cumplimiento de estas directrices permitiría ir estableciendo los fundamentos para establecer una gestión orientada a resultados que contara con la arquitectura del presupuesto por programas y adicionalmente creara los espacios políticos de negociación entre los Poderes Ejecutivo y Legislativo lo cual posibilitaría una acción mas fluida de transacciones entre los diversos actores e instituciones presupuestarias.

En las últimas décadas se han desarrollado estrategias modernizadoras de la denominada Nueva Gestión Pública originadas en países como Nueva Zelanda, Australia, Gran Bretaña, Canadá, etc. prototipos del modelo anglosajón de administración pública.

Las mismas partían de la constatación de que los gobiernos de la era industrial, con sus extensas burocracias centralizadas y sus procesos estandarizados proporcionaban servicios de la misma magnitud para todas las cosas, los cuales no estaban a la altura de los retos que presentaba una sociedad económica que jerarquizaba el conocimiento como nueva forma de acumulación para generar el desarrollo.

Se pretende por parte de quienes sustentan este enfoque promover una dinámica distinta para desenvolver las capacidades gubernamentales hacia el futuro y reconfigurar al sector público con el propósito de generar gobiernos que sustenten su actuación en términos de resultados obtenidos y de impactos reales alcanzados.

A partir de la década del 80 del siglo pasado los países promotores de estos cambios aprobaron disposiciones que establecían normas jurídicas para la transparencia de la política fiscal (a la que se concede enorme importancia) la declaración de información sobre las finanzas públicas y la responsabilización formal del gobierno ante la ciudadanía por su desempeño fiscal.

Todas estas disposiciones buscaron promover reformas que enfatizaban la creación de incentivos para alcanzar lo que se esperaba de los administradores públicos.

Entre las expectativas planteadas se encontraban:



- Dar mayor responsabilidad a los jefes de departamentos asociados con mayores recompensas y castigos en términos contractuales
- Poner énfasis en la especificación de las producciones de los bienes y servicios públicos que se esperaba alcanzar y que se definían previamente
- Reducir el control de los insumos
- Introducir sistemas de información para medir resultados.

A esos efectos se constituía una red interna de contratos entre los distintos agentes intervinientes de una entidad que se caracterizaba por los siguientes rasgos:

- Las unidades ejecutoras y sus administradores serían evaluados en función de las metas por ellos aceptadas
- Se utilizaban medidas financieras y de evaluación de actividades realizadas para medir y recompensar los logros o penalizar las fallas
- Los éxitos o fracasos son atribuidos enteramente a las decisiones gerenciales o al desempeño de los funcionarios.
- Fragmentación de la administración en unidades mas pequeñas con creciente autonomía respecto a la gestión económica – patrimonial para que éstas se especializaran en la producción de una gama determinada de servicios y en algunos casos poder ser externalizadas, procurando ajustarlas a las necesidades de los clientes – ciudadanos.

Algunos de nuestros países implementaron una serie de herramientas provistas por la nueva gerencia pública con distinto grado aceptación- rechazo pero lo que debe quedar reflejado en la respuesta a las demandas realizadas por los administradores públicos en su reunión del 2007 es que la utilidad de un nuevo instrumento está en función del grado de apertura a nuevas experiencias y conocimientos que sirvan para enfrentar los problemas específicos, lo cual exige un alto grado de creatividad.

De esta manera se estaría en condiciones de valerse de todas las herramientas adecuadas a las necesidades de transformación de nuestras rígidas y desactualizadas estructuras institucionales.

En resumen, nuestras administraciones públicas presupuestales se encuentran en un punto de inflexión dado que las demandas por reformas que permitan adecuar el aparato presupuestal a los nuevos requerimientos de la actual configuración económica – social – política - cultural son cada vez mas crecientes y requieren de menor tiempo para verlas convertidas en resultados tangibles, por lo cual será preciso integrar la vasta gama de instrumentos que se han ido adicionando y perfeccionando en las últimas décadas con el propósito de conservar la funcionalidad del instrumento presupuestal.

### 4.2.1) MCC en Colombia

La Contabilidad Pública como una aplicación especializada de la contabilidad, es ante todo, un sistema de información, que procesa datos económicos, sociales, ambientales y financieros de los entes públicos, con el fin de revelar a través de estados contables e informes, la naturaleza y características de sus movimientos o flujos resultantes de cambios en los montos acumulados de obligaciones y derechos que poseen y administran los entes públicos durante un horizonte temporal determinado.

Las necesidades de la economía mundial, y la participación de Colombia en convenios con otros países, hacen cada vez más urgente la implementación de estándares internacionales de contabilidad.

Se necesitan sistemas contables comparables (lenguaje de los negocios, plan de cuentas, normas o procedimientos, informes o Estados Contables)

La metodología optada en la presente normativa para abordar el diseño del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), es deductiva, con lo cual se parte de analizar el entorno en el que opera el sistema para deducir, a partir de sus rasgos fundamentales, los supuestos básicos, principios y reglas que orientan el proceder contable.

En consecuencia, bajo este itinerario lógico deductivo es fundamental comenzar por el análisis del sector público colombiano, toda vez que el sistema de información opera en ese ambiente.

El ente contable público, se define en función de la unidad básica, entendiendo por ésta la mínima instancia establecida por el sistema, para efectos del proceso de consolidación contable. De esta forma, los entes contables públicos, pueden admitir el criterio de consolidados o consolidadores; el primero, corresponde al ente individualmente considerado y el segundo, al que consolida información contable de otras unidades. En ambos casos la información reportada a la Contaduría General de la Nación (CGN), es objeto del proceso de consolidación.

Bajo esta concepción, no todo ente sujeto al PGCP (Plan General de Contabilidad Pública) es ente contable, pero todo ente contable está sujeto a dicha normativa.

Las operaciones financieras, económicas y sociales de los entes públicos, están determinadas por el entorno, el cual exige su comparabilidad, lo que implica que el sistema debe adoptar una escala de medición apropiada a los fines que persigue; cuando los datos de entrada hacen referencia a medidas cuantitativas, por lo general el entorno los cuantifica en términos monetarios; sin embargo, el sistema podrá estipular de acuerdo con sus principios y normas

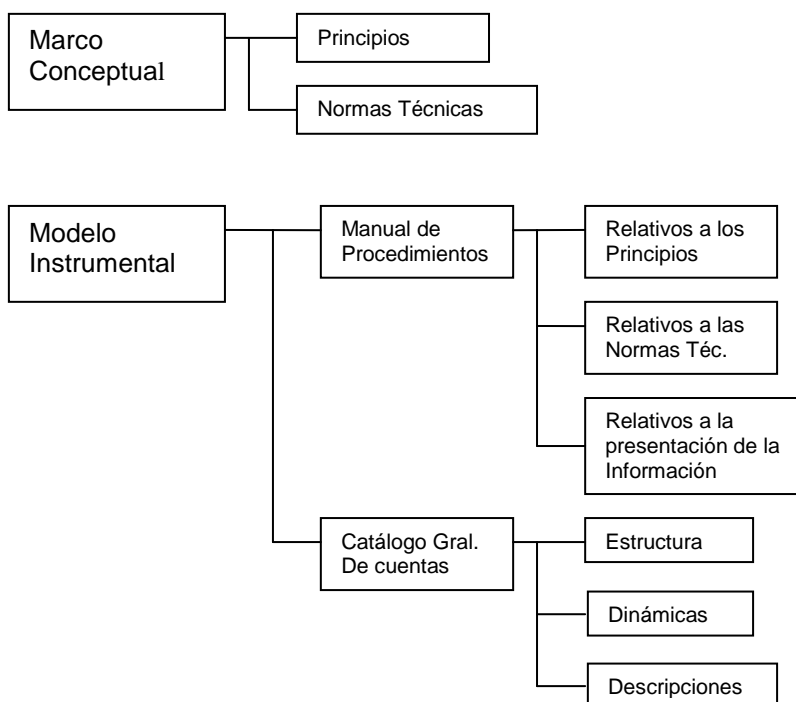
técnicas contables otros criterios de medida para dar cuenta de hechos cualitativos o que no son susceptibles de ser expresados en términos de unidades monetarias.

El contexto también determina la periodicidad de la elaboración de la información; es así que las disposiciones legales le fijan a los entes el término en el cual deben rendir cuenta a las diferentes autoridades competentes; períodos que por lo general cubren un año; sin embargo, normas específicas podrán estipular fechas diferentes de corte.

En consecuencia, el ámbito en el que opera el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), determina algunos elementos fundamentales en su conformación, como el ente contable público, las operaciones o hechos, la escala de medición o unidad con la cual se cuantifican los mismos y el período en que debe reportar. Elementos mínimos que bajo unas pautas legales determinadas, permiten que el sistema logre información confiable y útil.

Se estipula la construcción de reglas específicas constituidas por normas y procedimientos que son propios del proceso contable y que se elaboran con el objetivo de instrumentalizar la estrategia teórica del sistema. Este proceso incluye las fases de identificación, clasificación, valuación y registro, las cuales atendiendo a normas técnicas, reconocen, revelan e incorporan al sistema de información los hechos económicos de un ente público.

Las normas técnicas de contabilidad pública comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable; estos criterios están orientados a reflejar exhaustivamente la creación, transformación, intercambio, transferencia, extinción y, en general, cualquier cambio producido por los hechos económicos, financieros y sociales en un ente público.



**Este recuadro<sup>19</sup> muestra qué es lo que se pretende modificar del PGCP.** Pasaremos a hacer una breve descripción:

Principales modificaciones:

A los Principios de Contabilidad

- Se incorpora el Principio de “Materialidad”
- Se modifica el Principio de “Unidad de medida” para incorporar la variable cualitativa

A las Normas Técnicas:

- Se señala el costo histórico, como un valor razonable
- Se señala el costo histórico actualizado, como un valor razonable
- Se precisa que las inversiones en moneda extranjera, se afectan con diferencia de cambio
- Se modifica el concepto de Propiedad, Planta y Equipo para subclasificar a los inmuebles mantenidos como inversión
- Se reglamenta el sistema de las Provisiones para el caso de las desvalorizaciones
- Se modifican los conceptos de ordinario y extraordinario, y lo ordinario se clasifica en operativo y no operativo. En esencia lo ordinario está dado por la regularidad del hecho y no porque corresponda al objeto social
- Se desarrolla una Norma Técnica para el principio de “hechos posteriores al cierre”

Procedimientos relativos a los principios:

- Se desarrolla el concepto relativo al Tipo de Cambio
- Se señala la capitalización de los costos de endeudamiento; los rendimientos financieros como menor valor de los activos financiados

Procedimientos relativos a las Normas Técnicas:

- Se incorporan los conceptos de control, influencia importante, entidad controladora, controlada, extranjera
- Se incorpora el concepto de valor residual

Procedimientos relativos a la presentación de información:

- Se precisa que es el método directo el utilizado para revelar las actividades operativas en el Estado de Flujo de Efectivo
- Se señala que las actividades extraordinarias, se clasifican como actividades de inversión o financiación
- Se excluyen las actividades de renta fija de las actividades de inversión

---

<sup>19</sup> Ajuste a Estándares Internacionales de Contabilidad Pública, la experiencia de la CGN, Jairo Alberto Cano Pabón

- Se amplían las notas a los EECC

Catálogo General de Cuentas:

- Se incorpora en el grupo 16, Propiedad, Planta y Equipo, la cuenta de inmuebles mantenidos como inversión
- Se eliminan las cuentas de gastos por descuento amortizado en bonos e ingreso por prima amortizada en bonos
- Se crean cuentas específicas para revelar los gastos por descuento amortizado en bonos e ingreso por prima amortizada en bonos
- Se modifican las descripciones y dinámicas de las cuentas que sufren cambios

#### **4.2.1.1) Régimen de Contabilidad Pública, un instrumento de calidad**

En virtud de la función constitucional que tiene el Contador General de la Nación de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley, todas las acciones que este desarrolla, en términos de la Regulación Contable y de su divulgación, pretenden mejorar la calidad de la información contable de cada una de las entidades sujetas a estas disposiciones y, por tanto, de la información consolidada.

Este planteamiento tiene su fundamento en lo que el nuevo Régimen de Contabilidad Pública, adoptado por medio de la Resolución 222 de 2006, denomina propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y objetivos de la información contable, los cuales se logran si, y sólo si, dicha información cumple con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Este propósito se ha venido concretando, y como prueba de ello se tienen las conclusiones a las cuales ha llegado la Contraloría General de la República, en el informe del dictamen del Balance General de la Nación, correspondiente a los periodos contables de los años 2003, 2004 y 2005, en el sentido de expresar que la información consolidada es razonable con salvedades.

Especialmente en el último informe de auditoría, el organismo de control señala expresamente el avance tan importante, en términos de la calidad de la información contable, evidenciado ello la sostenibilidad de un dictamen que, si bien denota debilidades, indica que los datos se ajustan significativamente a la verdad.

La calidad de la información contable también depende de la calidad de la regulación. Por esta razón el Contador General de la Nación, en virtud de sus competencias constitucionales y legales, ratificadas en varias oportunidades por la Corte Constitucional, adopta el nuevo Régimen de Contabilidad Pública como un instrumento de normalización y regulación, el cual

sistematiza los desarrollos técnicos de la contabilidad del sector público, y tiene en cuenta, al mismo tiempo, criterios contables que han sido retomados de los estándares internacionales de contabilidad, expedidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través de su junta emisora de normas contables para el sector público IPSASB.

De acuerdo con lo señalado en la referida Resolución, dicho Régimen está estructurado de la siguiente forma: 1. Plan General de Contabilidad Pública. Conformado por el marco conceptual y la estructura y descripciones de las clases.

2. Manual de Procedimientos. Conformado por el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables; y 3. Doctrina Contable Pública. Conformada por los conceptos de carácter vinculante que son emitidos por la Contaduría General de la Nación.

Dado lo anterior, la Contaduría General de la Nación (CGN) adopta también la nueva estructura del Catálogo General de Cuentas, mediante la Resolución 555 de 2006, la cual permite materializar, junto con las normas técnicas de contabilidad contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales realizados por las entidades contables públicas, interpretando así sus diferentes realidades.

#### **4.2.1.2) Consideraciones generales del análisis comparado de las NICSP con las Normas de Contabilidad Pública:**

Las NICSP no hacen explícita la sistematización de los elementos que conforman o deben conformar un MCC como fundamento de la regulación contable que condiciona a los sistemas de información. IFAC establece que las políticas contables están constituidas por principios, métodos, convencionalismos, reglas y prácticas de carácter específico.

La normatividad contable pública de Colombia ha definido bajo la lógica deductiva la construcción de su MCC, el cual atendiendo a ésta misma lógica contiene los siguientes elementos; postulados, objetivos, usuarios, características y requisitos de la información, principios y normas técnicas.

Las NICSP brindan definiciones de estándares globales mínimos orientados a satisfacer necesidades de información financiera.

La regulación del SP Colombiano se realiza considerando sus particularidades y necesidades de información financiera, económica y social.

Las Normas Internacionales de Contabilidad, no desarrollan los aspectos generales que caracterizan al SP, en tanto que la norma contable colombiana desarrolla temas, como por

ejemplo, los relativos al Plan de Desarrollo y su ejecución, al Presupuesto de ingresos y gastos y su ejecución, a la inversión social, mecanismos de financiación, las transferencias e ingresos fiscales, el crédito público, los recursos naturales y del ambiente.

Temas que pueden ser considerados como fortalezas frente a los estándares internacionales.

En general, podemos decir que el Sistema Nacional de Contabilidad Pública Colombiana se ajusta en alto porcentaje a la normativa contable pública internacional.

En algunos temas la normativa contable pública colombiana presenta mayores desarrollos frente a las NICSP. Estos temas serán propuestos a IFAC como una contribución de la CGN a su proceso armonizador.

Como conclusiones derivadas del proyecto, se puede decir que hay ciertos temas que las NICSP no desarrollan; Inversión social, Crédito Público, Recursos Naturales y del ambiente, Bienes de beneficio y uso público, Marco Conceptual de la contabilidad pública.

Por lo tanto la CGN como organismo regulador continúa modernizando sus normas de contabilidad con el fin de lograr una adecuada representación contable de las entidades individualmente consideradas, de la Nación y, por supuesto, de todo el sector público en su conjunto.

Por ello, en la actualidad la CGN se encuentra revisando los procedimientos que orientarán específicamente el procesamiento de la información, los cuales serán publicados en tiempo oportuno para que les sea útil a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de regulación de esta entidad.

El Régimen de Contabilidad Pública es un instrumento normativo valioso que se enmarca en el propósito misional de la Contaduría General de la Nación, en aras de continuar promoviendo el mejoramiento de la calidad de la información contable y consolidando una cultura contable que privilegie el manejo eficiente y transparente de los recursos públicos, porque, en definitiva, mientras se lleven cuentas claras tendremos un Estado transparente.

### 4.2.2) MCC en Argentina

En Marzo de 2008, se aprueba en Argentina por el Gobierno la Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 – MCC para la Administración Pública.

Consideraciones generales;

- la profesión contable argentina estima necesario elaborar un marco de conceptos contables para la Administración Pública, teniendo en cuenta las experiencias internacionales en la propuesta de normas para el sector público por parte de la

Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la realidad de la Administración Pública de la República Argentina;

- no existe un marco conceptual contable de aplicación específica para la Administración Pública aprobado por esta Federación;
- para la profesión contable argentina resulta ventajoso lograr una información contable consistente, homogénea y comparable entre los gobiernos nacional, provincial y municipal, correspondiendo formular y recomendar un marco conceptual contable específico para la Administración Pública;
- este MCC contribuirá a acrecentar la calidad y la confiabilidad de la información contable presentada por la Administración Pública nacional, provincial y municipal;
- en la reunión de la Comisión Especial de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) del 10 de noviembre de 2003 se inició el tratamiento de la propuesta de modificación del marco conceptual de las normas contables profesionales aprobado por la Resolución Técnica 16 (RT 16), originada en la búsqueda de una adecuación a los objetivos, características y usuarios de la Administración Pública realizada por el área Sector público del CECyT (Centro de Estudios Científicos y Técnicos);
- es aconsejable mantener al marco conceptual de las normas contables profesionales aprobado por la RT 16 como norma genérica y, respetando su estructura, proyectar un marco específico para la Administración Pública;
- se llegó a tal conclusión luego de analizar que aspectos tales como: objetivos de los estados contables, usuarios, requisitos de la información y elementos de los estados contables, son de aplicación plena a todos los entes, mientras que otros aspectos son de aplicación modificada o exclusiva para el sector privado o público;
- uno de los objetivos primarios de la Comisión del Sector Público de la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), integrada por representantes de los Consejos Profesionales del país y otros profesionales, la mayoría con amplia trayectoria en la Administración Pública, ha sido el tratamiento de este proyecto;
- desde inicios del año 2004 se analizó el mismo, con la participación de la Comisión del Sector Público de la FACPCE, el área de investigación del sector público del CECyT, la CENCyA, representantes de la Asociación Argentina de Contadores Generales y de diversos sectores de la Administración Pública Nacional y de diferentes provincias;
- han sido utilizados como antecedentes, entre otros, los siguientes:

(i) Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público N° 1 (NICSP 1) Presentación de estados financieros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) de la IFAC;

(ii) trabajos de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría (AECA) de España;

(iii) Marco conceptual de la Contaduría General de la República de Colombia;



- (iv) Marco conceptual de la Contabilidad Financiera en España;
- (v) Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y su reglamentación;
- (vi) Principios de contabilidad generalmente aceptados para el Sector Público Nacional. Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Administración del Ministerio de Economía de la Nación;
- (vii) Marco conceptual de las normas contables para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Disp. N° A 31/DGC/2003);
- (viii) Estados contables de la Administración Central emitidos por la Contaduría General de la Nación a partir de 1998;
- (ix) Regímenes normativos vinculados a la administración financiera, en general, y a la contabilidad gubernamental en particular, presentados por los representantes de los distintos Consejos profesionales de ciencias económicas del país que conformaron la Comisión del Sector Público correspondientes a sus respectivas jurisdicciones. Entre ellos se consideraron los de la Nación, Provincia de Buenos Aires, Mendoza, Salta, Santa Fe y Ciudad Autónoma de Buenos Aires;
- (x) Sistema de Información Contable (SIDICO) de la Provincia de Mendoza;
- (xi) Normalización Contable trabajo presentado en el XVIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, Bahía Blanca, 2003;
- (xii) Informe sobre Presupuesto Research Report, May 2004 Budget Reporting del Comité del Sector Público de la IFAC;
- (xiii) Manual de estadísticas de finanzas públicas 2001 (MEFP 2001) elaborado por el Departamento de Estadística del Fondo Monetario Internacional (FMI);
- (xiv) Manual de pronunciamientos contables internacionales para el Sector Público, IFAC, 2005;
- (xv) Papeles de trabajo del Subcomité de Marco Conceptual del IPSASB;
  - se ha considerado la RT 16 Marco conceptual de las normas contables profesionales de esta Federación, y el Informe N° 2 Anteproyecto de normas contables profesionales de aplicación a la contabilidad de la Administración Pública;
  - si bien la IFAC no cuenta aún con un marco conceptual contable para el Sector Público, el IPSASB está trabajando en la elaboración del marco; por tal motivo la Comisión del Sector Público de esta Federación, ha tomado como base la NICSP N° 1 Presentación de estados financieros, dando así lugar al cuadro comparativo de la misma con esta recomendación;
  - en el proceso de elaboración de este proyecto se respetó un itinerario basado en etapas consistentes entre sí: necesidades de los usuarios, objetivos de la información, hipótesis básicas, características cualitativas, definición de los elementos, criterios de reconocimiento, de valoración, de mantenimiento del capital y de análisis de la circulación económica;

- el proceso de establecer normas contables para la Administración Pública desde organismos profesionales argentinos comienza desde lo conceptual a lo específico, por lo que se requiere ser más explícitos en el desarrollo de determinados aspectos: modelo contable que incluye el reconocimiento de las transacciones y otros hechos, forma de analizar la circulación económica del ente, etc.;
- por tratarse de un marco conceptual contable, el proyecto no incursiona en el sistema presupuestario público, requiriéndose la exposición en estados específicos del producto del procesamiento de las transacciones de origen presupuestario;
- en la definición de activo se siguió el criterio integralista sobre todos los derechos y bienes del dominio público o privado de posesión estática o dinámica, receptado en la RT 16, incorporándole la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa;
- este proyecto permitió instalar firmemente la discusión sobre la necesidad de un marco conceptual, así como de sus características principales;
- se ha modificado el Reglamento del CECyT incorporando el estudio y la emisión de recomendaciones técnicas del sector público, con el objeto de constituir un aporte profesional para enriquecer la información contable y la gestión gubernamental;
- este proyecto ha sido puesto a consideración de la profesión contable argentina, de los órganos rectores en materia contable del sector público nacional, provincial y municipal, de la Asociación Argentina de Contadores Generales, de órganos de control, de las agrupaciones de profesores de contabilidad pública y de las universidades de todo el país por un extenso período, bajo la denominación de Proyecto de Resolución Técnica 12 y luego se extendió el plazo de consulta hasta el 28 de febrero de 2008 como Proyecto de Recomendación Técnica del Sector Público 1;
- se han recibido y considerado numerosos aportes, los que se consignan en el sitio de Internet de esta Federación;
- que los aportes recibidos han sido de gran valor profesional, enriqueciendo el proyecto original propuesto y, sobre todo, generando un intercambio de opiniones que favorecen a la profesión y a todo el sector público;
- esta versión final del proyecto ha sido aprobado por la CENCyA en su reunión del 13 de marzo de 2008; y
- se han cumplido los pasos reglamentarios establecidos en el Reglamento del CECyT.

Por todo esto, es que la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencia Económicas, resuelve:

Aprobar la RT del Sector Público N° 1 <sup>20</sup> MCC para la Administración Pública

Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

---

<sup>20</sup> Artículo 1° a 5to. -RTSP1 – Ciudad de Paraná (Entre Ríos), 28 de Marzo de 2008.

- a) la adopción de esta RT del Sector Público N° 1 en su jurisdicción;
  
- b) la implantación de los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos por el Acta Acuerdo Complementaria firmada en San Fernando del Valle de Catamarca el 27 de septiembre de 2002;
  
- c) la realización de los esfuerzos necesarios para que los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública, apliquen esta RT del Sector Público N° 1, en aquellas situaciones que no estuvieran expresamente contempladas por las normas legales que regulan la materia contable y la utilicen como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública.

Invitar a los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública nacional, provincial y municipal, a adherir y adoptar esta RT del Sector Público N° 1 para la resolución de situaciones que no estuvieran contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia y a utilizarla como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública. Dicha instrumentación podrá ser gradual conforme a las características específicas de las distintas jurisdicciones.

Solicitar al CECIM la participación que se considere necesaria en lo establecido anteriormente- Registrar esta RT del Sector Público N° 1 en el libro de Recomendaciones Técnicas del Sector Público, publicarla en la página de Internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

En resumen, éste MCC posibilitará la uniformidad y homogeneidad de los criterios prevaleciendo en la materia y coadyuvará al logro de una mayor transparencia de la gestión pública.

### 4.2.3) Comparativo del MCC en la región con NICSP

Tema	MCC		NICSP Nº 1
	Argentina	Colombia	
Nombre	Estados contables (EECC).	Estados financieros (EEFF).	Estados financieros (EEFF).
Objetivo	<p>Considera que los EECC deben servir,</p> <p>para la rendición de cuentas y para:</p> <p>(i) proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera durante el período que se informa para facilitar la gestión en la toma de decisiones financieras y económicas (ii) posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado, y (iii) servir la rendición de cuentas,</p> <p>No incorpora la “comparabilidad” como objetivo.</p>	<p>Considera que los EEFF deben proveer información acerca de; posición financiera, para la toma de decisiones económicas s/Dec.2649/93 Titulo I MCC Cap.IV art.20</p> <p>"Clases principales de EEFF" atendiendo</p> <p>a características de usuarios:</p> <p>De propósito general</p> <p>De propósito especial</p> <p>No incorpora la “comparabilidad” como objetivo.</p>	<p>Considera que los EEFF deben “asegurar la comparabilidad” y suministrar información que permita tomar decisiones y realizar la rendición de cuentas por parte de las entidades.</p> <p>No incorpora el concepto (ii) “posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado”.</p>
Contenido de información a brindar en los EECC	<p>Evolución integral de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las actividades presupuestarias y no presupuestarias que hubieren tenido lugar.</p>	<p>Sistemas de cuentas originadas en leyes y normas legales que integran los respectivos planes de desarrollo y presupuestos para armonizar, integrar y conciliar la actividad y desarrollo del presupuesto.</p>	<p>Para las NICSPs todos los conceptos son contables, no contemplándose los “no presupuestarios”.</p>
Políticas contables	<p>Menciona pero no define las “Políticas Contables”. No obstante, parte de las mismas están desarrolladas en “Requisitos de la Información contenida en los EECC”</p>	<p>Menciona pero no define las “Políticas Contables”. No obstante, parte de las mismas están desarrolladas en “Requisitos de la Información contenida en los EEFF”</p>	<p>La norma exige el desarrollo de políticas contables que aseguren que la información suministrada en los EEFF reúna determinadas características</p>

			cualitativas.
Uniformidad	No contempla la "Uniformidad."	Las normas técnicas de actividad financiera, económica y social están orientadas a definir criterios uniformes para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los ingresos, gastos y costos del ente público. Dec.2649/93 art.4	La presentación y clasificación de las partidas en los EEFF deben ser mantenidas de un periodo a otro
Importancia relativa y agrupación de datos	No contempla la "Importancia relativa y agrupación de datos".	No contempla la "Importancia relativa y agrupación de datos".	Los conceptos importantes en virtud de su naturaleza, deberán presentarse por separado en los EEFF. Los conceptos materiales en virtud de su magnitud, pero que sean de la misma naturaleza, podrán agruparse. Las partidas de importes no significativos deberán aparecer agrupadas con otras de similar naturaleza o función.
Verificabilidad	Verificabilidad: que la información contable sea confiable.	La confiabilidad de la información se encuentra en función de la razonabilidad y la neutralidad asociadas.	No contempla la "Verificabilidad", incluida en fiabilidad. 24/25 RTSP1 Aprobado por J Gobierno mar 08
Disponibilidad y accesibilidad	Disponibilidad y accesibilidad: debe estar disponible para todos los usuarios definidos y ser de fácil acceso.	Disponibilidad y accesibilidad: debe estar disponible para todos los usuarios definidos y ser de fácil acceso.	No contempla la "Disponibilidad y accesibilidad".
Sistematicidad	Sistematicidad: debe estar ordenada orgánicamente y basada en las reglas.	No encontramos evidencia sobre este concepto	No contempla la "Sistematicidad".

Comparabilidad	Es considerada un requisito de la información.	Es considerada un requisito de la información.	Es considerada un requisito de la información y un Objetivo de los EEFF.
Estado de situación del Tesoro	Es considerado como un estado principal.	Es considerado como un estado basico.	No es considerado como estado principal ni complementario, ya que la información está contemplada dentro de los estados principales.
Estado de evolución del pasivo.	Es considerado como un estado principal.	No es considerado como estado principal ni complementario, ya que la información está contemplada dentro de los estados principales.	No es considerado como estado principal ni complementario, ya que la información está contemplada dentro de los estados principales.
Patrimonio a mantener.	El patrimonio a mantener es el financiero.	Dec. 2649/93, Art. 14. señala los criterios de mantenimiento del capital y la obtención de utilidad por parte de un ente económico, señalando el capital financiero o (aportado) y el patrimonio físico (operativo).	Concepto no contemplado en la norma.
Partida doble	Concepto explícito para aplicar a todas las transacciones realizadas en la Administración Pública.	Concepto implícito no desarrollado en la norma.	Concepto implícito no desarrollado en la norma.

## 5. Estudio sobre la aplicabilidad del MCC en el SP en el Uruguay

### 5.1) Conclusiones

La necesidad de contar con un MCC en el Sector Público ocupa un lugar importante entre quienes tienen interés y/o responsabilidad en la emisión de estados contables confiables y su divulgación.

El impacto proporcionado por las falsas aseveraciones en los estados contables ha tenido como consecuencia que inversionistas, accionistas y demás involucrados demanden igualdad, transparencia y seguridad, por lo que estos temas se encuentran en un constante proceso de actualización y revisión.

Lo aquí expuesto, que a su vez se deriva del desarrollo de los capítulos anteriores, pone de manifiesto la importancia de que el Uruguay cuente con MCC para el Sector Público y que el mismo se aplique.

Al analizar el sector público vemos necesaria la concientización de los Entes Públicos en el cumplimiento de las formalidades que el mismo presentará. Es por eso que nos enfocamos a la necesidad de partir de la base de identificar lo siguiente:

- Unidad de medida, expresada a moneda de poder adquisitivo definido.
- Elementos que deben contener los EECC
- Concepto de capital a mantener, el Capital Financiero sería el más apropiado, dado que varias operaciones del Estado no pasan por la gestión operativa.
- Concepto de realización de la ganancia

### 5.1.1) Viabilidad de un MCC para el SP

Con la creación de la ordenanza 81 por parte del TCR se busco abarcar (competencia que se le asigna de acuerdo al Art.211 de la Constitución de la República) en líneas generales e incluso más detalladamente, los objetivos y contenidos de un MCC.

Al momento de elaborar la Ordenanza creemos que se realizó de forma ambiciosa por parte del TCR, abarcando tanto el contenido del MCC como las formalidades y su control.

Por lo tanto se podría decir que en la situación actual del SP Uruguayo, el MCC sería un paso previo a la Ordenanza 81.

Al estudiar la aplicabilidad de la Ordenanza 81, surgen ciertos impedimentos relacionados con la ausencia de:

- La decisión gerencial de cumplir con la norma
- Un sistema de control interno adecuado, haciendo alusión a uno de los principios básicos que es el de contar con información financiera confiable
- Un plan de cuentas apropiado
- Registros contables confiables
- El Inventario de bienes, derechos y obligaciones valorizado que respalde el asiento de apertura de la contabilidad patrimonial

Creemos que cuando se trabaja en el diseño de una nueva estructura con distintos participantes, el logro de resultados se suele dilatar por la dificultad que existe de armonizar las diversas opiniones.

Frente a ésta disyuntiva, podemos establecer claramente las funciones de los Organismos intervinientes. Por un lado la CGN (mediante Decreto) debería contar con las potestades para la emisión del MCC, ya que dicho organismo cuenta con profesionales de vasta experiencia. Más allá de lo expuesto, y los problemas de aplicabilidad futuros, se debería formar un equipo de trabajo con representantes de todos los entes y organismos involucrados (Entes Autónomos, Organismos descentralizados, Intendencias Municipales, docentes Universitarios del área contable y el Colegio de Contadores).



## 5.1.2) Funcionamiento del SP Uruguayo bajo un MCC

Por lo expuesto anteriormente, una vez cumplidos los objetivos del equipo de trabajo, y llegando a un MCC consensuado, la CGN emitiría el MCCSP, delimitando sus propias responsabilidades y las del TCR quien sería el organismo contralor de las mismas.

Con la existencia del MCCSP, analizaremos las consecuencias tanto a nivel local como internacional.

Analizaremos también que sucedería una vez que la IFAC emita su MCC, suponiendo que Uruguay ya dispone del mismo. ¿Como actuaría nuestro país frente a esta situación?, lo adaptaría, modificaría o descartaría.

A nivel internacional, los organismos de financiación, evaluadores de riesgo país, verían con mayor confianza a nuestro país, ya que se estarían presentando EEFF en base a normas previamente determinadas y en concordancia con las normas internacionales.

A nivel local, la administración central contaría con EEFF consolidados, lo que permitiría salvar las dificultades que encontramos hoy en día como ser por ejemplo la determinación del patrimonio de cada uno de los organismos. Facilitaría la toma de decisiones, la asignación de recursos pudiendo obtener así un resultado de gestión tanto de cada organismo como de la administración central consolidada.

Como analizamos anteriormente, la IFAC, esta en proceso de elaboración de un MCC para el SP, por lo que una vez emitido el mismo, nuestro País debería adaptar las generalidades expuestas en él teniendo en cuenta la realidad y funcionamiento del SP Uruguayo.

De lo precedentemente expuesto, podemos concluir que más allá de la existencia de lo ya realizado en el SP (Ordenanza 81), es necesaria y viable la concepción de un MCC adaptado a la realidad y estructura de nuestro SP. Sin dejar de lado que sería de vital importancia contemplar las NICSP's, así como los trabajos realizados por la IFAC al respecto hoy en día. De esa forma, como hicimos mención en el párrafo anterior su adaptación sería más fácil.

## Bibliografía

### Bibliografía de Sector Público

- ❖ Constitución de la Republica
- ❖ Dec.2649/93 (Colombia)
- ❖ Ley N° 17040
- ❖ Ley N° 15903
- ❖ Ley N° 16736
- ❖ **Lynnette M.Asselin**, De la Política a la práctica: Reformas a los sistemas de Administración Financiera del Sector Público.
- ❖ **NICSP** – Normas Internacionales de Contabilidad Sector Público – emitidos por IPSASB
- ❖ **NICs** – Normas Internacionales de Contabilidad
- ❖ Ordenanza 81
- ❖ Pronunciamientos – Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay
- ❖ Plan General de Contabilidad Nacional, Costa Rica
- ❖ Resolución N° 222/2006 Colombia
- ❖ Resolución 555/2006 Colombia
- ❖ TOCAF
- ❖ 2007 IFAC, Manual de pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

### Artículos de prensa

- ❖ **Publicación portafolio.com.co** Sección Información comercial Fecha 1 de marzo de 2007 - “Régimen de Contabilidad Pública, un instrumento de calidad”

### Documentos de trabajo

- ❖ **Argentina** – Ronda de Trabajo N° 1 y N° 16 (Marco Conceptual para la República Argentina)
- ❖ **Colombia** – Contaduría General de la Nación Plan General de Contabilidad Pública Marco Conceptual

- ❖ **Cr.Ec. Umansky Isaac**, 22º Seminario de Política Fiscal Ilpes-Cepal La Administración Presupuestal Latinoamericana en un punto de inflexión
- ❖ **Cr.Ec. Umansky Isaac**, Presupuesto orientado a resultados, pero ¿de cuales resultados?
- ❖ **Cr.Ec. Umansky Isaac**, Planificar y presupuestar en Uruguay. Los avatares de un presupuesto quinquenal
- ❖ **Cr.Mario Diaz**, Formulación y Presentación de los Estados Contables en el Estado
- ❖ **Cuadernos de Contabilidad 4**, Desarrollo Conceptual y Normativo de la Contabilidad Pública.
- ❖ **Internacional Federation of Accountants (IFAC)** – Febrero 2007
- ❖ **Jairo Cano Pabón** – “Ajuste a Estándares Internacionales de Contabilidad Pública” – La experiencia de la Contaduría General de la Nación, Colombia.
- ❖ **Jairo Cano Pabón** – “La Contabilidad en un entorno globalizado”
- ❖ **Pontet Ubal, Norma** – “Modernización de la Gestión y Administración Pública”
- ❖ **Texto completo de la Resolución Técnica Nº 16** – Marco Conceptual de las Normas Contables profesionales (Argentina)

## **Páginas Web**

- ❖ [www.contabilidad4.com.ar](http://www.contabilidad4.com.ar)
- ❖ [www.aeca.es](http://www.aeca.es)
- ❖ [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co)
- ❖ [www.mecon.gov.ar](http://www.mecon.gov.ar)
- ❖ <http://www.ifac.org>
- ❖ <http://www.contaduria.gob.co>
- ❖ <http://es.wikipedia.org>

## Anexos

### Anexo 1: Cuestionario

Se detallan a continuación preguntas realizadas y sus respuestas a distintos expertos en la materia.

Dichas personas fueron seleccionadas dada sus experiencias en cargos públicos, así como también su participación en distintos estudios y trabajos sobre la reforma del estado y vinculación con organismos de la región.

#### 1. *Organismos Estatales Uruguayos e Internacionales así como los cargos y tareas en donde participo (el entrevistado).*

- Gabriel Etchelet (**GE**), trabaja en el Tribunal de Cuentas de la Republica, en la Secretaria Técnica de la División de Auditoria. Además, forma parte de I.D.I (Iniciativa de desarrollo de la INTOSAI), como especialista en la capacitación de adultos.
- Claudina Conde (**CC**), a nivel nacional trabajó en AFE (1975-1979), Ministerio de Relaciones Exteriores (1979-1988), Delegación Uruguaya ante la Comisión Técnica Mixta de Salto Grande (1980-1982), Contaduría General de la Nación (1988 a la actualidad).

A nivel internacional, trabajó como tutor de investigación de Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera dictada por Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Fundación CEDDET y la Universidad a Distancia de maestría IEF, Coordinadora Temática por América Latina de la Red CEDDET de Antiguos Alumnos de la Maestría Financiera.

- Selva Alonzo (**SA**), actualmente se desempeña en el cargo de Contador Central de la CGN, así como también en los siguientes organismos y sus cargos:
  - **Ministerio de Trabajo**- Directora de Planeamiento y Presupuesto.
  - **URSEC** – Interventora
  - **BID**: Coordinadora de Finanzas del Proyecto PRIS y FAS.
  - **Banco Mundial**: Coordinadora General Proyecto MECAEP.
  - **AIC**: Presidenta de la Comisión del Sector Público.
  - **CCEAU**: Tesorera y Secretaria del Consejo Directivo.

- Presidenta de la Comisión de Administración Pública.
- Miembro de la Comisión Fiscal

**2. Dada su participación en el Tribunal de Cuentas, saber su opinión respecto a si sería este el Organismo Estatal que transmitiese un Marco Conceptual para el Sector Público. (Es decir lo estudia el CEPRE y lo informa el TCR?)**

- **GE:** El Art. 211 literal F) de la Constitución establece la competencia del Tribunal de Cuentas de “Dictar las ordenanzas de contabilidad, que tendrán fuerza obligatoria para todos los órganos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza.” Atendiendo a esta atribución fue dictada la Ordenanza 81 para formulación y presentación de estados financieros ante el Tribunal, norma que clasifica sus artículos en Ámbito de Aplicación, Marco Conceptual, Presentación de Estados Financieros, Normas de Contabilidad y Aspectos Formales.

Por otra parte, el Art. 213 de la Constitución obliga al Tribunal a presentar ante el Poder Ejecutivo el proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, que es la que conocemos como el Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera. Dicha ley debe comprender, entre otros aspectos, “...normas reguladoras de la administración financiera y económica y especialmente la organización de los servicios de contabilidad y recaudación;...”.

En conclusión, es el Tribunal de Cuentas quien debe establecer el Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados contables del sector público.

- **SA:** El diseño, implementación y seguimiento de los sistemas contables de todo el sector público debe estar a cargo de la CGN, no solo porque así corresponde por definición sino porque así lo establecen el TOCAF en sus Art. 81 a 91 y el Dec. 88/2000. A posteriori recabará la conformidad del TCR.

Obviamente deberá integrarse un equipo de trabajo con representantes de los Entes Autónomos, Organismos Descentralizados, Intendencias Municipales, docentes universitarios del área contable y el Colegio de Contadores por su relacionamiento con los Organismos Internacionales.

Aunque no soy proclive a grupos tan grandes considero que en una primera instancia la CGN debería recabar la opinión de todas las áreas citadas para después asumir la responsabilidad a título institucional.

**3. Tenemos entendido que existe un programa de Reforma del Estado Uruguayo. En tal sentido se ha creado un Comité Ejecutivo para la Reforma del Estado (CEPRE). ¿Uno de los objetivos es trabajar en un MCC para el SP. Se han logrado avances?**

- **GE:** No tengo conocimiento de los avances alcanzados por el CEPRE.
  
- **CC:** Existe un comité de reforma del Estado en el ámbito de la Presidencia de la República, desconozco en grado de avance logrado.
  
- **SA:** Deberían consultar por este punto a la OPP y/o a la ONSC. Desde la CAP (Comisión de Administración Pública del CCEAU) hemos tratado de interiorizarnos del Proceso de Reforma del Estado, pero no hemos tenido respuesta. Entiendo, incluso, que la sigla CEPRE no es la que se está utilizando ya que esta fue usada en un periodo anterior de Gobierno.

**4. ¿Es el CEPRE quién debe desarrollar la gestión y contabilidad financiera del SP?**

- **GE:** No caben dudas que no es el CEPRE quien debe desarrollar la gestión y contabilidad del Sector Público, sino cada unidad contable de dicho sector.
  
- **CC:** El MEF a través de la CGN ha sido hasta el presente el responsable del mantenimiento del Sistema de Información Financiera (SIIF). En este momento se está trabajando en el análisis del marco conceptual para la reingeniería del SIIF. El objetivo es que el SIIF en su segunda versión sea una arquitectura de integración entre los diferentes sistemas transversales y verticales, apoyándose en la Plataforma de Gobierno Electrónico definida por Presidencia de la República.
  
- **SA:** En cuanto a la pregunta final de este literal, me remito a la respuesta del punto 2.

**5. ¿Qué tipo de intervención tiene el IPSASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público) en el modelo que se está trabajando en el Uruguay?**

- **GE:** Reitero desconocer lo desarrollado por el CEPRE.

Pero debo expresar que el Artículo 21 de la Ordenanza 81 establece un orden de prelación en la aplicación de normas contables para la preparación y presentación de estados contables ante el Tribunal, de fuerza obligatoria para toda unidad contable definida en el Artículo 1º, a saber:

- “Las establecidas por la presente Ordenanza del Tribunal de Cuentas y las que se dicten en el futuro.
- El Decreto 103/991 de 27 de febrero de 1991.
- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), de acuerdo a la unidad contable de que se trate.”

Quiere decir que para presentar estados contables ante el Tribunal, en primer lugar se debe tener en cuenta lo establecido en la Ordenanza 81 y siguientes ordenanzas; luego, se debe considerar lo establecido en el Decreto 103/991.

Posteriormente, siguiendo el orden de prioridad de normas establecido en el artículo referido, si la unidad contable es una entidad del sector público que no se trate de una empresa pública, debe aplicar las NICSP.

- **CC:** El IPSASB es sólo un referente, en la medida que la Ordenanza 81 del TCR, adopta sin restricciones las NICSP y lo pone en 3er lugar después de las ordenanzas del TCR y del Decreto 103/91.

Cabe señalar que la legislación actual da la competencia del dictado de normas, principios contables, plan de cuentas, etc., a la CGN, previa conformidad del TCR.

Se ha invitado en reiteradas ocasiones al TCR a formar el grupo de trabajo del proyecto de contabilidad gubernamental, pero no ha participado, ni evacuado las consultas que se le han formulado.

Al no contar con un sistema de contabilidad integrado y automatizado, se carece de la base para aplicar las NICSP.

Existe un comité de normas de contabilidad para el Sector Privado, que está analizando la modificación del Decreto 103/91. El TCR se excusó en participar y la CGN no es invitada.

- **SA:** Por lo expuesto anteriormente, lo desconozco, pero el MC que ha redactado el IPSASB debería ser un referente a tener en cuenta.  
Lo tenemos traducido “extraoficialmente” pero es una guía.

**6. En caso de la creación de un MCC en el SP, ¿que obstáculos e impedimentos se encontrarían tanto para su armado como para la implementación del mismo?**

- **GE:** Se puede hacer referencia a los impedimentos que han tenido los organismos que deben cumplir con la Ordenanza 81 y no la han implementado hasta la fecha.

Dichos impedimentos están relacionados con la ausencia de:

- La decisión gerencial de cumplir con la norma.
  - Un sistema de control interno adecuado, principalmente en lo que tiene que ver con uno de sus objetivos, es decir, el de contar con información financiera confiable.
  - Un plan de cuentas apropiado.
  - Registros contables confiables.
  - El inventario de bienes, derechos y obligaciones valorizado que respalde el asiento de apertura de la contabilidad patrimonial.
- **CC:** La participación activa del TCR, quien de acuerdo a la normativa vigente debe aprobar lo que proyecte la CGN.
  - **SA:** Siempre que se trabaja en el diseño de una nueva estructura con participación multitudinaria se dilata el logro de resultados por la dificultad de armonizar posiciones diversas

En el caso que nos ocupa deberían dársele por Decreto potestades expresas a la CGN, (si es que existe la voluntad política de hacerlo) que le permitan tomar decisiones, ya que es el Organismo que cuenta con profesionales de reconocida experiencia.



**7. Quienes y que Organismos a su juicio considera deberían participar en el armado del MC SP.**

- **GE:** El Tribunal de Cuentas, los restantes organismos de control estatales, el CCEA, y todas las unidades contables obligadas a presentar estados financieros.
  
- **CC:** El MCC debería tener dos tiempos:
  - Información de Gobierno Central – con participación de los Organismos de Contralor (AIN, TCR, Parlamento), de los usuarios privilegiados (OPP, MEF, AGESIC, BCU, TGN, etc.), del Colegio de Contadores y de la Cátedra de Contabilidad Pública de la FCCEE. Cuanta mayor participación exista, el proyecto aseguraría la satisfacción de los involucrados y de los usuarios directos e indirectos de la información.
  
  - Información del Sector Público – consolidación de estados financieros – en esta deberían participar Entes Autónomos, Servicios Descentralizados, Personas de derecho público no estatal, Agencias y Gobiernos Departamentales. Con la precisión que el plan de cuentas ya debe preverse para posibilitar la consolidación con los Organismos e Instituciones mencionadas. El Plan de cuentas que se proyectó tomó como base el Decreto 103/91, para posibilitar la consolidación a nivel agregado.
  
- **SA:** Ver respuesta pregunta 2.

8. *Para la creación del MC para SP en el Uruguay, ¿se toma como ejemplo algún país de la región?*

- **GE:** Desconozco si se está tomando como punto de referencia a algún país. Pero la mayor parte de los países de la región han adoptado las NICSP, por lo tanto se trata de seleccionar el país más apropiado para nuestras necesidades.

En particular, conozco los casos de Argentina, Costa Rica, Colombia y El Salvador, y considero que cualquiera de ellos puede ser utilizado como ejemplo.

- **CC:** Todos los países latinoamericanos han tenido una base común en su sistema de información el SIMAFAL (Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera y control para América Latina) proporcionado por el Bco. Mundial, como respuesta de los organismos financieros y donantes internacionales a la estabilización política en los países latinoamericanos. Los marcos conceptuales se adaptaron a las respectivas legislaciones (estados federales, unitarios, dos o más niveles de Gobierno, etc.). Actualmente dados los requerimientos de estandarización de datos, los diferentes países están tratando de adaptar o armonizar su normativa contable, en la consecución de tal fin.

Los grados de desarrollo son disimiles.

Si bien sirve recoger las experiencias de los demás países que se encuentran en una fase superior de desarrollo, hay que tener muy presente que las normativas, la cultura organizacional y la idiosincrasia en cada país tienen características propias que ameritan un análisis individualizado de cada situación.

- **SA:** Se puede recurrir a experiencias de Argentina, Colombia, México, Costa Rica, Venezuela y creo que Chile.

9. Dada la situación actual, donde los Organismos Estatales confeccionan sus contabilidades en función a Presupuestos, con base Caja (y no en función a Lo Devengado), ¿como sería factible en la práctica llevar a que los mismos usen un mismo MC, sin tener que llevar dos contabilidades en forma paralela (problemas prácticos en la implementación)?

- **GE:** La solución al problema planteado es contar con un sistema de registro único, para capturar los efectos patrimoniales y presupuestales de cada transacción. Esto se logra a través de la codificación de cada rubro del plan de cuentas.
  
- **CC:** El contar con un MCC uniforme indudablemente facilita el armado de las tablas relacionales de conversión de los flujos financieros (de recursos y gastos) y hace que las partidas conciliatorias entre los resultados de caja, los resultados presupuestales y los resultados patrimoniales puedan ser predefinidos. De hecho el Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera (TOCAF) es común a todo el sector público.

En tal sentido el modelo Español es un muy buen ejemplo, tanto que se está intentando trasladarlo a la actividad privada.

- **SA:** Un marco conceptual es de mayor nivel de teorización y abstracción que un modelo contable. Y debería desarrollarse de forma tal que pueda aplicarse a una variada gama de modelos contables.

El MCC debe apoyar y sustentar la labor de quienes van a emitir las normas y definir el modelo contable a aplicar.

Puede incluso, llegar a estar en contradicción con alguna norma lo que será objeto de un análisis especial para lograr la convergencia.

10. Cambiaría la situación ante Organismos Internacionales, Evaluadora de Riesgo País u otros organismos, con el uso de un MC SP, habiendo sido reconocido por dichos organismos. Que beneficios o tipo de beneficios encontraríamos con dicho MC?

- **GE:** Naturalmente que cambiaría.

El presentar estados financieros del Sector Público, tanto correspondientes al Estado Persona Jurídica Mayor, o el Consolidado del Sector Público, con las características previstas en la Ordenanza 81 y en las NICSP está relacionado con la disponibilidad de

la información financiera para el usuario, que es uno de los pilares fundamentales de la transparencia fiscal.

- **CC:** El uso de un MCC en el SP, uniformiza la gestión pública, la dota de mayor objetividad y transparencia y contribuye a aumentar la confianza de organismos crediticios y de los potenciales inversores.
  
- **SA:** Sin lugar a dudas, la elaboración de Estados Financieros en base a pautas predeterminadas que estén en concordancia con lo que se está desarrollando a nivel internacional trasmite mayor confianza y transparencia hacia todos los usuarios de la información contable. Podrán de esa manera manejar parámetros de comparación para optimizar los análisis.

#### **11.¿Cuál es la situación de la Ordenanza 81 frente a su aplicación en los Organismos Públicos?**

- **GE:** Las empresas públicas del dominio comercial e industrial del Estado y las paraestatales están aplicando la Ordenanza 81 desde el ejercicio 2003. El Estado Persona Jurídica Mayor definido en el Artículo 1º de la Ordenanza, y los Gobiernos Departamentales no cumplen hasta la fecha con la citada norma.
- **CC:** Las Empresas Públicas ya aplicaban las NIIF, previo a la aprobación de la Ordenanza 81 y las siguen aplicando.

Los Organismos de la Enseñanza y la Salud (ANEP, UDELAR, INAU y ASSE), al tener personería jurídica y patrimonio propio, deben presentar sus estados financieros de acuerdo a la Ordenanza 81. El TCR es quien debe expedirse si los están presentando en tiempo y forma.

Los incisos del Gobierno Central (Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial y los Órganos de Control del Estado –TCR, Corte Electoral y Tribunal de lo Contencioso Administrativo) integran la persona pública mayor y constituyen un solo ente contable de acuerdo a la Ordenanza 81. Hasta que no se cuente con un sistema integrado de información, cuyo soporte sea la partida doble, no se está en condiciones de generar las salidas de los estados financieros previstos en la NICSP N° 1. Anualmente se deja constancia de esta situación en la Rendición de Cuentas y Bce. De Ejecución presupuestal que anualmente se presenta al Parlamento.

Se deja constancia que uno de los cuadros que se incluyen en el TOMO I del referido Bce., incluye un estado de situación de Tesoro, que se realiza manualmente y apunta a la exposición de las situaciones activas y pasivas que tiene el Gobierno Central. No se incluyen ni bienes de uso, ni bienes de cambio.

- **SA:** Los efectos y resultados de la aplicación de la Ord. 81 en profundidad deberían recabarla del propio TCR.

**12. ¿Actualmente es aplicada la Ordenanza 81?, ¿cuales fueron y son sus efectos al aplicarse?**

- **GE:** Los organismos que aplican la Ordenanza 81, obtienen estados financieros que suministran información sobre la situación financiera, el desempeño y los cambios en la posición financiera. Dichos estados son de utilidad para los usuarios ya que son comprensibles, relevantes, fiables y comparables.
- **SA:** Mi opinión es que si bien es una norma perfectible tiene la virtud de haber iniciado un camino que tiende a lograr la tecnificación y profesionalidad de la información contable.

Creo que por ser el origen de un proceso se ha permitido un espectro de situaciones tanto en los criterios como en los plazos que planteados al TCR se fueron concediendo. Situación que con el correr del tiempo debería corregirse.

**13. Cuando se define el concepto de capital a mantener (operativo o financiero). Para su opinión, ¿se podría decir que hay uno que sería más apropiado que otro? (supuesto de que se está aplicando la Ordenanza 81) Si la respuesta es afirmativa, ¿cual sería?**

- **CC:** Dado el estado actual de la contabilidad gubernamental el tema no ha sido analizado en profundidad, pero en forma primaria parecería que el capital financiero sería es más apropiado, dado que varias operaciones de Gobierno no pasan por la gestión meramente operativa.

Asimismo hay que tener presente que el Estado (en particular el Gobierno Central) no es una empresa cualquiera, debe seguir funcionando así sus resultados sean deficitarios. El tener resultados superavitarios o deficitarios por sí mismos no son barómetros de una gestión eficiente o ineficiente.

**14. Dada la estructura de nuestro país, donde existe La Administración Central (entiéndase Estado conformado por Poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, incluidos los Ministerios), los Órganos Constitucionales de Control (Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral) y la Administración descentralizada (servicios descentralizados y entes autónomos) y Gobiernos Departamentales, existe una autonomía en el Marco Legal para la presentación de Información Contable y Financiera? ¿Hoy en día es uniforme entre los distintos Organismos Estatales?**

- **GE:** El Artículo 81 del TOCAF define al sistema de contabilidad gubernamental, y el Artículo 82 indica que dicho sistema “debe suministrar información que permita conocer la gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial, así como los resultados de la gestión del sector público en su conjunto. La Ordenanza 81 fue dictada dada la necesidad de contar con estados financieros presentados al Tribunal y a los usuarios de dichos estados teniendo en cuenta criterios, normas y procedimientos uniformes.
- **SA:** Evidentemente no lo es y no lo va a poder ser ya que en principio los Entes Industriales y Comerciales se rigen por las NICs y NIIFs.  
Ni hablar de que aun en la actualidad la Administración Central carece de un Sistema de Contabilidad Patrimonial, siendo éste el objetivo prioritario que debería tener cualquier grupo de trabajo.

Art. 88 del TOCAF “ La CGN, previa conformidad del TCR, definirá los principios, normas, procedimientos, plan de cuentas, así como los registros auxiliares que sean necesarios y las formas de registro que regirán con carácter obligatorio para todos los organismos públicos”

El Art. citado evidencia que el mayor desafío de la CGN estará dado por el modelo de consolidación de los estados de todos los organismos públicos.

**15. De acuerdo a su experiencia, se podría decir que se cumplen los aspectos formales de la Ordenanza 81? (tales como los Estados Contables presentados en 3 vías, firmadas, etc.)**

- **CC:** Como se dijo con anterioridad la Ordenanza no se cumple.

Como reflexión: Ya el viejo Decreto 104/68, anterior al TOCAF establecía la presentación de estados financieros, que no diferían mucho de lo que prevé la

NICSP N° 1. Antes de sacar una ley o una ordenanza, primeramente hay que analizar el contexto, interrelacionarse con quienes deberán cumplirla y aportar para viabilizar su cumplimiento. Extremos que no se cumplieron ni previos al dictado de la Ordenanza, ni tampoco a posteriori.