

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR
PÚBLICO



ALCANCE Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO
REFERENTES A RESULTADOS EN EL ESTADO PERSONA PÚBLICA
MAYOR DE URUGUAY

por

ANDREÍNA MARÍA MALVASIO DEL VALLE
MARÍA ALEJANDRA URRUTIA ALVEZ
MARÍA ELISA URUZULA ALVEZ

TUTOR: Laura Cayón
COORDINADOR: Marta Abilleira

Montevideo
URUGUAY
2012

AGRADECIMIENTOS

A los Organismos y profesionales que colaboraron proporcionándonos la información necesaria para la realización de esta investigación monográfica.

A los compañeros, amigos y docentes por el intercambio de conocimientos y apoyo brindado.

A todas las personas que nos han acompañado a lo largo de nuestra formación universitaria.

RESUMEN

En este trabajo de investigación se analiza la posibilidad de implementar en Uruguay las Normas Internacionales de Contabilidad Sector Público referentes a resultados en el Estado Persona Pública Mayor. Para ello en primera instancia se analizan dichas normas internacionales, luego la normativa del país, además de la situación en que se encuentra el Estado Uruguayo con respecto a la Contabilidad Presupuestal, a la Contabilidad Patrimonial y a los Sistemas de Información. Concluyendo con recomendaciones para su implementación.

DESCRIPTORES

Uruguay. Normas Internacionales de Contabilidad Sector Público. Estado Persona Pública Mayor. Estados Financieros. Contabilidad Pública. Contabilidad Patrimonial. Contabilidad Presupuestal. Sistema de Información. Sistema Integrado De Información Financiera. Estado de Resultados. Resultado Contable.

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|----|
| ABREVIATURAS..... | 9 |
| INTRODUCCION | 11 |
| CAPITULO I: INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y A LAS NICSP..... | 14 |
| 1.1 CONTABILIDAD PATRIMONIAL | 14 |
| 1.2 ORGANISMO EMISOR DE LAS NICSP. | 16 |
| 1.3 ALCANCE DE LAS NICSP..... | 19 |
| 1.4 ANÁLISIS DE LAS NICSP OBJETO DE ESTUDIO DE ESTE TRABAJO..... | 20 |
| 1.1.1. NICSP 3 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. | 20 |
| 1.1.2. NICSP 4 – Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera..... | 26 |
| 1.1.3. NICSP 5 – Costos por préstamos | 28 |
| 1.1.4. NICSP 9 – Ingresos de transacciones con contraprestación. | 33 |
| 1.1.5. NICSP 11- Contratos de construcción | 39 |
| 1.1.6. NICSP 21- Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo..... | 49 |
| 1.1.7. NICSP 23 - Ingresos de transacciones sin contraprestación (Impuestos y transferencias). | 58 |
| 1.1.8. NICSP 24 - Presentación de información del presupuesto en los EEFF..... | 65 |
| CAPITULO II: CONCEPTOS Y DEFINICIONES ESENCIALES PARA LA APLICACIÓN DE LAS NICSP | 69 |
| 2.1. ENTE CONTABLE Y UNIDAD CONTABLE | 69 |
| 2.1.1. Normativa y trabajos relacionados..... | 69 |
| 2.1.2. Experiencia en otros países | 76 |
| 2.2. CRITERIO DE LO DEVENGADO..... | 78 |
| 2.3 REGISTROS CONTABLES..... | 81 |
| 2.4. SISTEMA DE INFORMACIÓN | 87 |
| CAPITULO III: NORMAS VIGENTES EN EL URUGUAY | 91 |
| 3.1. MARCO NORMATIVO VIGENTE..... | 91 |

| | |
|--|-----|
| 3.2. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA VIGENTE VINCULADAS CON LAS NICSP DESARROLLADAS..... | 93 |
| 3.2.1. NICSP 3 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores..... | 93 |
| 3.2.2. NICSP 4 – Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera..... | 97 |
| 3.2.3. NICSP 5 – Costos por prestamos..... | 99 |
| 3.2.4. NICSP 9 – Ingresos de transacciones con contraprestación | 100 |
| 3.2.5. NICSP 11- Contratos de construcción | 102 |
| 3.2.6. NICSP 21- Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo..... | 103 |
| 3.2.7. NICSP 23 - Ingresos de transacciones sin contraprestación (Impuestos y transferencias)..... | 104 |
| 3.2.8. NICSP 24 - Presentación de información del presupuesto en los EEFF..... | 107 |
| CAPITULO IV: ANALISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN URUGUAY..... | 109 |
| 4.3. NICSP 5: COSTOS POR PRESTAMOS..... | 113 |
| 4.4. NICSP 9: INGRESOS DE TRANSACCIONES POR CONTRAPRESTACIÓN..... | 116 |
| 4.5. NICSP 11: CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN | 118 |
| 4.6. NICSP 21: DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO..... | 121 |
| 4.7. NICSP 23: INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN..... | 121 |
| 4.8. NICSP 24: PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS..... | 123 |
| CAPITULO V: ANALISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE ESTAS NORMAS EN OTROS PAÍSES..... | 124 |
| 5.1. COSTA RICA | 124 |
| 5.2 COLOMBIA..... | 128 |
| 5.2. ARGENTINA..... | 135 |
| CAPITULO VI: RECOMENDACIONES Y APRECIACIONES | 138 |
| BIBLIOGRAFIA | 148 |
| ANEXO 1 - LISTA DE ENTREVISTADOS | 150 |

ANEXO 2 -PREGUNTAS FORMULADAS A LOS DIVERSOS
PROFESIONALES ENTREVISTADOS. 151

INDICE DE ILUSTRACIONES

| | |
|--|-----|
| Ilustración 1: Diagrama de Ente Contable | 75 |
| Ilustración 2: Resumen de los componentes del SIF con sus respectivos módulos | 90 |
| Ilustración 3: Competencias de la Contaduría General de la Nación..... | 136 |

INDICE DE CUADROS

| | |
|--|-----|
| Cuadro 1: Principales conceptos de las NICSP 3..... | 26 |
| Cuadro 2: Principales conceptos de la NICSP 4 | 28 |
| Cuadro 3: Principales conceptos de la NICSP 5 | 32 |
| Cuadro 4: Principales Conceptos de la NICSP 9 | 39 |
| Cuadro 5: Principales conceptos de la NICSP 11 | 48 |
| Cuadro 6: Principales conceptos de la NICSP 21 | 57 |
| Cuadro 7: Principales conceptos de la NICSP 23(Parte I)..... | 63 |
| Cuadro 8: Principales conceptos de la NICSP 23(Parte II)..... | 64 |
| Cuadro 9: Principales conceptos de la NICSP 24 | 68 |
| Cuadro 10 : Cuadro comparativo de las distintos Estados exigidos por las distintas normas | 86 |
| Cuadro 11: Criterio de revelación, clasificación y tratamiento contable de Políticas Contables-NICSP 3 | 96 |
| Cuadro 12: Criterio de Revelación, clasificación y tratamiento contable de Estimaciones Contables-NICSP 3..... | 96 |
| Cuadro 13: Criterio de Revelación, clasificación y tratamiento contable de Errores Contables-NICSP 3 | 96 |
| Cuadro 14: Reconocimiento de las transacciones en M/E-NICSP 4 | 99 |
| Cuadro 15: Tipo de cambio a utilizar en los EEEF-NICSP 4 | 99 |
| Cuadro 16: Tratamiento de la diferencia de cambio-NICSP 4 | 99 |
| Cuadro 17: tratamiento Contable-NICSP 5..... | 100 |
| Cuadro 18: Reconocimiento de los ingresos-NICSP 9 | 101 |
| Cuadro 19: Valuación-NICSP 9..... | 101 |
| Cuadro 20: Definición y clasificación de un contrato de construcción-NICSP 11 | 102 |
| Cuadro 21: Valuación y reconocimiento de los costos de contrato-NICSP 11... .. | 103 |
| Cuadro 22: Definición de un activo no generador de efectivo-NICSP 21 | 104 |
| Cuadro 23: Deterioro de un activo no generador de efectivo-NICSP 21..... | 104 |
| Cuadro 24: Reconocimiento del deterioro-NISCP 21..... | 104 |
| Cuadro 25: Reconocimiento de los ingresos-NICSP 23 | 106 |
| Cuadro 26: Valuación-NICSP 23..... | 107 |
| Cuadro 27: Comparación de la información contable presupuestal y patrimonial-NICSP 24 | 108 |
| Cuadro 28: Diferencias entre la información presupuestal y patrimonial-NICSP 24 | 108 |

ABREVIATURAS.

A no G de Efectivo. Activo No Generador de Efectivo

AG de efectivo Activo Generador de Efectivo

Art. Artículo

BASeD Banco Asiático de Desarrollo

BCU Banco Central del Uruguay

BHU Banco Hipotecario del Uruguay

CCEAU Colegio de Contadores, Economistas y administrados del Uruguay

CGN Contaduría General de la Nación

CUN Cuenta Única Nacional

DNA Dirección Nacional de Arquitectura

EECC Estados Contables, EEFF

FMI Fondo Monetario Internacional

IAASB Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

IAESB Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías

IASB Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

IASCeF Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad

IESBA Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores

IFAC Federación Internacional de Contadores Asociados

IPSASB Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector
Público

MEF Ministerio de Economía y Finanzas

MTOP Ministerio de Transporte y Obras Públicas

NIC Norma Internacional de Contabilidad

NICSP Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

NIIF Norma Internacional de Información Financiera

OPP Oficina de Planeamiento y Presupuesto

OTC Ordenanza del Tribunal de Cuentas

PAC Procedimiento de Programa Anual de Caja

PNUD Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo

PSC Comité del Sector Público

RRGG Rentas Generales

SEG Subsistema de Ejecución de Gastos

SEV Sistema de Evaluación Presupuestaria

SIC Sistema de Información de Contabilidad

SIDIF Sistema Integrado de Información Financiera

SIGO Sistema Integrado de Gestión de Obra

SIIF Sistema Integrado de Información Financiera

SIP Sistema de información de programación Presupuestaria

SIR Subsistema de Información de Recursos

SIT Sistema de información de Tesorería

SNCP Sistema Nacional de Contabilidad Pública

TC Tribunal de Cuentas

TOCAF Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera

TOI Texto Ordenado de Inversiones

TRM Tasa Representativa de Mercado

INTRODUCCION

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) tienen cada vez mayor difusión y su aplicación es creciente en los países. Surgen como necesidad de uniformizar criterios, normas y procedimientos, con el fin de brindar información confiable y comparable en la formulación de Estados Financieros (EEFF), a fin de utilizarlos como una herramienta para la toma de decisiones y brindar transparencia a los ciudadanos.

Siguiendo la tendencia mundial, el Estado Uruguayo en su normativa establece la obligación de aplicarlas, no obstante hasta el presente no las ha implementado, por lo cual entendemos de interés realizar un estudio del tema.

Actualmente en nuestro país se cuenta únicamente con contabilidad presupuestal, que no brinda toda la información contable necesaria por la propia naturaleza de las operaciones que comprende, de ahí la necesidad de que el Estado Uruguayo Persona Pública Mayor implemente también una contabilidad patrimonial, a fin de brindar una visión integral de la situación económica financiera. Su sustento en las NICSP permitiría contar con una base técnica que asegure la calidad de la información.

El objetivo del presente trabajo es analizar las NICSP que se entienden relevantes a fin de determinar las necesidades de adaptación o cambios en la normativa vigente en materia de Administración Financiera o en los sistemas de información, y realizar un aporte a una futura implementación del Sistema

Integrado de Contabilidad(SIC). Con esa finalidad y dada la cantidad de NICSP emitidas, él mismo se centrará exclusivamente en las relacionadas con los resultados, que se entiende necesario se apliquen de forma inmediata en las operaciones que hoy se registran.

Las normas objeto de análisis son:

- NICSP 3 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores,
- NICSP 4 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera,
- NICSP 5 Costos por préstamos,
- NICSP 9 Ingresos de transacciones con contraprestación,
- NICSP 11 Contratos de construcción,
- NICSP 21 Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo.
- NICSP 23 Ingresos de transacciones sin contraprestación (Impuestos y transferencias)
- NICSP 24 Presentación de Información del Presupuesto en los EEFF. Se refiere a la presentación y revelación general de la información que afecta gastos o ingresos.

La NICSP 22 Revelación de Información Financiera Sobre el Sector Gobierno General no se desarrollará en este trabajo, ya que se analizará sólo el tratamiento de las operaciones incluidas en los EEEF.

Se analizarán los conceptos fundamentales que surgen de cada norma, y una vez investigado el marco teórico y la normativa existente en nuestro país, se realizará el análisis de la situación actual a partir de ejemplos que permitan ver la aplicación de dicho marco teórico. Al mismo tiempo se investigará la implementación de estas normas en otros países que partieron de la misma situación de Uruguay.

El trabajo finalizará con apreciaciones y recomendaciones, que a nuestro entender contribuirían a la adopción de estas normas en nuestro país.

La entidad contable a la que estará restringido el presente trabajo será el Estado en sentido estricto, es decir, la denominada Persona Pública Mayor que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo (todas las unidades, incluida la Dirección General de Casinos) y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y A LAS NICSP.

1.1 CONTABILIDAD PATRIMONIAL

La Contabilidad según la define Enrique Fowler Newton, es una técnica de procesamiento de datos que tiene como finalidad dar a conocer la composición y evolución del patrimonio del ente, los bienes de terceros en poder del mismo y ciertas contingencias (Fowler Newton, 2007). Por su parte Mario Biondi, la define como una disciplina o rama del conocimiento que sirve para controlar las operaciones del ente y emitir informes con datos que sean útiles para usuarios interesados (Biondi, 1999).

Ambos autores son reconocidos en el ámbito privado, pero debe cuestionarse si los conceptos son aplicables en el ámbito público. Si esto es así: ¿Quiénes son los interesados en la información?, ¿Es la misma información la relevante?, ¿Se utiliza para los mismos fines?

Claramente puede aseverarse que la contabilidad tiene como objetivo brindar información del ente, y que eso es necesario también en el ámbito público, pero existen particularidades en la contabilidad pública que la diferencia en ciertos aspectos de la contabilidad privada.

El principal elemento diferenciador lo constituyen los usuarios que por sus características determinan que la información debe ser de fácil acceso, universal y de clara comprensión. El destinatario más importante es el ciudadano, es de buena

administración ser transparente al momento de presentar las cuentas del Estado (Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública, 2008). Contribuyendo así a una mejora en la calidad y oportunidad de la información, siendo una mejora sustantiva de su utilidad como instrumento para la gestión.

Por otra parte, debido a la globalización y a la diversidad de prácticas contables del sector público para la presentación de su información financiera, es de gran utilidad contar con normas comunes que aseguren tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera.

Se debe tener en cuenta que el Principio de Legalidad que rige la Hacienda Pública, hace referencia al ordenamiento jurídico que ésta posee con respecto a su constitución y función, adicionando restricciones al accionar del Estado en general, prohibiendo así todo ejercicio arbitrario de autoridad (I. Umansky, entrevista personal, 2011).

Este principio pretende que los organismos y servicios públicos funcionen con eficacia, cuidando los recursos estatales y velando por la transparencia en cada uno de los hechos económicos. En el sector público a diferencia del privado, generalmente se indica que hacer y cómo, para velar así por la protección del patrimonio del Estado.

No obstante esto, la contabilidad pública no debería diferir en forma importante en cuanto a los principios básicos de la contabilidad en general.

Contar con contabilidad patrimonial a nivel público fortalece la gestión ya que:

- Permite relevar, clasificar, registrar, resumir, presentar, analizar, interpretar y comunicar información a los usuarios interesados;
- brinda transparencia y es un apoyo en la toma de decisiones del Gobierno;
- posibilita conocer la composición de activo y pasivo con que se cuenta;
- exige llevar un registro actualizado de todos los bienes del Estado, no obstante la discusión de cuales deben o no reconocerse y los problemas de medición que esto conlleva;
- y por último, ofrece transparencia y comparabilidad de información con respecto a la de otros países.

1.2 ORGANISMO EMISOR DE LAS NICSP.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) fue fundada el 7 de octubre de 1977 en Múnich, Alemania, en el XI Congreso Mundial de Contadores. Tiene como misión "servir al interés público, contribuyendo al desarrollo de economías fuertes mediante la adopción y puesta en práctica de normas internacionales de alta calidad y dirección, para así fomentar la convergencia internacional de dichas normas".

Opera a través de sus cuatro consejos independientes emisores de normas internacionales. Dada la necesidad de los Gobiernos de contar con información

contable y financiera transparente, intercambiable y comparable, es que IFAC por medio de su Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB,) emite las NICSP que son referentes a la hora de confeccionar informes financieros en el Sector Público.

Los Consejos, encargados de emitir normas son los que a continuación se detallan:

1- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA).

Emite normas y guías éticas. Alienta a los organismos miembros a adoptar elevados estándares de ética y fomenta las buenas prácticas éticas a nivel global.

2- Consejo de Normas Internacionales de Formación de Contadurías (IAESB).

Desarrolla las Normas Internacionales de Educación. El 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.

3- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

Sirve al interés público al establecer, de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados; y facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales.

4- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB).

El 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 (BM), el Banco Asiático de Desarrollo (BAsD), el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la IFAC, lo que nos demuestra el interés de los organismos internacionales en la aplicación de estas normas.

El IPSASB reemplazó al PSC en noviembre de 2004, luego de la decisión del Directorio de la IFAC como consecuencia de las recomendaciones de un panel revisor con presidencia externa, con la finalidad principal de la emisión de NICSPs según su propia autoridad o sea como órgano independiente emisor de normas.

En la actualidad el IPSASB cuenta con miembros procedentes de los organismos integrantes de la IFAC, y 3 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.

Si bien como se dijo existen participantes que representan a los organismos de préstamo multilaterales y determinadas organizaciones internacionales y regionales, asisten como observadores con derechos totales de permanencia en las reuniones pero sin derecho a voto, a efectos de asegurar la independencia técnica del Comité.

1.3 ALCANCE DE LAS NICSP

Las NICSPs están orientadas a estandarizar la preparación, presentación y tratamiento de la información financiera del Sector Público.

Las normas emitidas por el comité si bien son dictadas sobre la base del acumulado o devengado, se ha emitido una norma sobre base caja para aquellos países que aún no han adoptado la base devengado.

Se aplicarán a entidades del Sector Público que preparen y presenten sus EEFF por el método contable de lo devengado, excepto empresas públicas, ya que las mismas utilizarán las Normas Internacionales de Contabilidad(NIC), no obstante también se aplican en este caso en algunas jurisdicciones que así lo establecen (NICSP 1, párrafo 1).

El término Sector Público refiere a los gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatales, provinciales y territoriales) gobiernos locales (por ejemplo, municipios) los gobiernos y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, organismos, juntas, comisiones y empresas).

1.4 ANÁLISIS DE LAS NICSP OBJETO DE ESTUDIO DE ESTE TRABAJO.

Desarrollaremos las presentes normas en el orden de su emisión, lo que no implica un orden de relevancia.

1.1.1. NICSP 3 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

El objetivo de esta norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y la corrección de errores. Cualquiera de estos cambios influye directamente en los resultados razón por la cual ha sido incluida en este análisis.

Las políticas contables son principios específicos, bases, acuerdos, reglas, y procedimientos utilizados para la elaboración y presentación de EEFF. Esta norma establece que cuando exista una NICSP específica aplicable a una operación, la política o políticas contables se determinarán aplicando dicha norma; en caso contrario, a fin de suministrar información relevante y confiable para la toma de decisiones, deja a juicio de la entidad en el desarrollo y aplicación de una política la aplicación de criterios en orden descendente:

- Los requisitos e instrucciones de NICSP que traten temas similares.
- Las definiciones, criterios de reconocimiento y mediciones establecidos en otras NICS.

- Pronunciamientos de otras instituciones emisoras de normas.

No obstante esa discrecionalidad, lo que si dispone la norma es que su aplicación deberá ser uniforme para operaciones de similares condiciones y que sólo se podrán realizar cambios si lo requiere una NICSP, o si éstos generan EEFF que suministren información más fiable y relevante.

Establece también el momento en que el cambio de política debe realizarse, a partir del motivo que lo origina, ya que un cambio de una base contable o de un tratamiento contable implica uno de política contable.

Si ese cambio de política surge por la aplicación inicial de una NICSP, entonces dispone que deban aplicarse las disposiciones que ésta especifique en ese aspecto. En cambio, si se produce voluntariamente por la entidad o la norma no específica, debe aplicarse retroactivamente y de no ser posible debe ajustarse la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más antigua posible.

También establece las condiciones y aspectos a revelar, cuando el cambio en una política contable se produce retroactivamente debido a la aplicación por primera vez de una NICSP, la entidad debe revelar:

- el título de la Norma que aplica;
- cuando corresponda, debe revelar que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;
- la naturaleza del cambio en la política contable;

- cuando resulte aplicable, una descripción de la disposición transitoria;
- cuando resulte aplicable, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;
- para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los EEEF afectados;
- el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable.

Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto sobre el período corriente o alguno anterior, se corregirá en el que corresponda excepto que fuera impracticable determinar el importe del ajuste. La entidad revelará en el período corriente, pudiendo omitirse en los períodos posteriores, la siguiente información:

- la naturaleza del cambio en la política contable;
- las razones para aplicar la nueva política contable;
- para el período corriente y para cada período anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los EEEF afectados;
- el importe del ajuste relativo a períodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

- si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un período anterior en particular, o para períodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a la existencia de esa condición, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

La norma refiere también a la existencia de partidas de los EEFF que pueden ser medidas sólo a través de estimaciones contables, a causa de las incertidumbres inherentes a la prestación de servicios o realización de actividades comerciales o de otro tipo. El proceso de estimación utiliza juicios profesionales basados en información disponible reciente, por lo que si se realiza una estimación en determinado contexto y éste cambia, la misma deberá ser revisada pero dicha revisión no estará relacionada con períodos anteriores ni es la corrección de un error. No debe confundirse éstos con cambio en los criterios de medición que constituye un cambio de política contable y no de estimación.

Si un cambio en una estimación contable genera variaciones en activos o pasivos deberá ser reconocido en el período en que tiene lugar, ajustando su valor en libros. En otro caso se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del período y siguientes si el mismo los afectara.

La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros. Si la estimación del efecto en periodos futuros es impracticable, se deberá revelar.

También pueden existir errores que surjan al reconocer, medir, presentar o relevar la información de los elementos de los EEFF.

Los errores descubiertos del período corriente deberán ser corregidos antes de que los EEFF sean autorizados para su emisión, los de períodos anteriores se corregirán en forma retroactiva en los siguientes EEFF formulados después de haberlos descubierto, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada período específico o el efecto acumulado del error.

Cuando no sea posible determinar el importe de un error para todos los períodos previos, la entidad reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.

El efecto de la corrección de errores de períodos anteriores no se incluirá en el resultado del ejercicio en que se corrige pudiendo emitirse en los ejercicios posteriores. La información a revelar sobre los errores de períodos anteriores será:

- La naturaleza del error;
- el importe de la corrección para cada línea de partida del estado financiero afectado;
- el importe del ajuste al principio del período anterior más antiguo sobre el que se presente información;

- si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un período anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

Algunas veces cuando se desea obtener la comparabilidad con el período corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más períodos anteriores es impracticable. Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones. El objetivo, tanto de estimaciones que se refieren a períodos anteriores como al período corriente es reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un período anterior, exige diferenciar la información que suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido, y tendría que haber estado disponible cuando los EEFF del período previo fueron autorizados para su emisión.

Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del período previo de forma retroactiva.

| | Concepto | Tratamiento |
|-------------------------------|---|---|
| Políticas contables | Principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos utilizados para la elaboración y presentación de EEFF. | 1- Si surge por aplicación de una NISCP: lo que establece la norma. 2- Si el cambio es voluntario: se aplica retroactivamente y de no ser posible se ajusta prospectivamente. |
| Estimaciones contables | Derivan de la incertidumbre al estimar las partidas en un Estado Contable. | El cambio debe incluirse al determinar el resultado del ejercicio al que corresponde o prospectivamente si afecta ejercicios futuros. |
| Errores | En el ejercicio corriente se detectan errores de ejercicios anteriores. | Se aplica retroactivamente y de no ser posible se ajusta prospectivamente . |

Cuadro 1: Principales conceptos de las NICSP 3

1.1.2. NICSP 4 – Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

Una entidad puede realizar operaciones en moneda extranjera u operar en el extranjero.

Esta norma nos expresa que tipo de cambio utilizar para la conversión al contabilizar las transacciones en moneda extranjera y al proceder a convertir los EEFF de las operaciones que una entidad posea en el extranjero (EEFF consolidados), así como reconocer las variaciones que se generen.

Se consideran transacciones en moneda extranjera aquellas que deben expresarse o cancelarse en moneda extranjera, compra-venta de bienes, recepción-concepción de préstamos (NICSP 4, párrafo 22).

Toda operación en moneda extranjera se debe reconocer en los EEEF al tipo de cambio existente en el momento de la operación (tasa de cambio al contado o efectivo).

En este tipo de operaciones, las variaciones en la moneda pueden tener efecto en el efectivo o en el equivalente de efectivo que la entidad tiene o adeuda en moneda extranjera. Deben entonces reconocerse dos tipos de partidas:

- las monetarias, que representan derechos y obligaciones en efectivo, es decir, representan un valor monetario expresado en pesos que permanece fijo independientemente de los cambios de nivel general de precios;

- las no monetarias, cuya valoración pueden verse afectadas por el índice general de precios.

Basada en esa clasificación, la norma establece los criterios a aplicar en la valoración en moneda nacional, debiendo reconocerse en los EEEF:

- las partidas monetarias al tipo de cambio de cierre;

- las partidas no monetarias establecidas en moneda extranjera las distingue según el criterio de contabilización, estableciendo que las que contabilizan al costo, deben contabilizarse al tipo de cambio del momento de la operación, en tanto que las que se contabilizan por su valor razonable deben convertirse al tipo de cambio del momento en que este se determinó.

Para el reconocimiento de la diferencia de cambio se pueden aplicar dos tratamientos; el referencial en el que se contabilizan como ingresos o gastos del ejercicio en que se producen, y el tratamiento alternativo permitido que posibilita activar las diferencias cuando son producidas por una gran devaluación o depreciación sin cobertura y afectan pasivos que no se pueden liquidar.

| | | |
|---|--|---|
| Transacciones en moneda extranjera | Concepto | Transacciones que deben expresarse o cancelarse en moneda extranjera |
| | Momento del reconocimiento | Criterio de la devengado |
| | Tipo de cambio en la transacción | Tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción |
| Estados contables | Tipo de cambio a utilizar en los EEFF | Partidas Monetarias : tipo de cambio de cierre |
| | | Partidas No Monetarias : -las que contabilizan al costo: tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción. -las que se contabilizan al valor razonable tipo de cambio del momento en que éste se determinó. |
| Diferencia de cambio | Concepto | Surge al convertir un determinado número de unidades en otra moneda, aplicando un tiempo de cambio diferente. |
| | Tratamiento | Tratamiento referencial : se reconocen como ingresos o gastos del ejercicio que se generan. Tratamiento alternativo : en una importante devaluación donde no hay medio de cobertura, se incorporan al valor del activo . |

Cuadro 2: Principales conceptos de la NICSP 4

1.1.3. NICSP 5 – Costos por préstamos

El objetivo de esta norma es estandarizar el tratamiento contable de los costos por préstamos. Está estrechamente relacionada con la NICSP 4 ya que normalmente los préstamos que obtienen los gobiernos son en moneda extranjera.

La importancia de su análisis radica en la relevancia que las operaciones de préstamos tienen en el financiamiento del gasto público.

Los costos por préstamos incluyen los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento. A vía de ejemplo se pueden citar:

- los intereses de los préstamos a corto y largo plazo, así como los que proceden de sobregiros (descubiertos) en cuentas corrientes;
- la amortización de primas de emisión o descuentos correspondientes a los fondos que se han tomado a préstamo;
- la amortización de los gastos de la formalización de contratos de préstamos;
- las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros;
- las diferencias de cambio procedentes de préstamos en m/e, en la medida que sean considerados ajustes a costos por intereses de la operación.

Se definen 2 tratamientos para el costo por préstamos:

Tratamiento Referente, los costos por préstamos se reconocen como gastos en el periodo en que se incurren en ellos.

Tratamiento alternativo permitido, los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos

que cumplan las condiciones para su calificación como tales, deben ser capitalizados, el resto se reconoce como gastos en el período en que se incurren en ellos.

Los activos calificados a que refiere el tratamiento alternativo son aquellos que necesariamente requieren un período de tiempo sustancial antes de estar listo para el uso o venta a que estén destinados.

Los Costos por préstamos susceptibles de capitalización son aquellos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, los que podrían haberse evitado si no se hubiesen producidos desembolsos en el activo correspondiente.

Por su parte, los fondos que se han tomado prestados con el propósito de obtener un activo, se deberá determinar según los costos reales incurridos menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales, los costos por préstamos susceptibles para su capitalización.

Sólo se puede capitalizar aquellos costos referentes a los préstamos obtenidos por la entidad y no de terceros, excepto cuando exista una entidad controladora que transfiera fondos con un costo parcial a una entidad controlada. En este caso la entidad controlada puede capitalizar la porción de dichos costos por intereses en que ella misma haya incurrido y la controladora puede capitalizar el total siempre que haga la consolidación para poder disminuir los costos que la otra capitalizó.

En cambio si la entidad controladora transfiere fondos a la controlada sin costo, ninguna de las dos puede capitalizar los costos ya que ninguna cumple con la definición.¹

Se debe iniciar la capitalización cuando se han incurrido en desembolsos con relación al activo, se haya incurrido en costos por préstamos y se estén llevando las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta.

La tasa de capitalización debe ser la media ponderada de los costos por préstamos aplicables a los préstamos recibidos por la entidad, que han estado vigentes en el período.

La capitalización de los costos se suspende en los periodos en que no se realizan actividades. Excepto cuando se están realizando actividades importantes administrativas o técnicas o por casos de retrasos temporales necesarios.

Se finaliza la capitalización cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar el activo.

Se deberá revelar en los EEFF: las políticas contables adoptadas con relación a los costos por préstamos, que método se ha aplicado este deberá ser

¹NICSP 6 Entidad Controlada es aquella que está bajo el control de otra y Entidad Controlante es la que tiene una o más entidades bajo su control. Entendiendo control por el poder o facultada de dirigir las políticas financieras y de operación de ora entidad.

consistente con la actividad de la entidad, el importe de los costos por interés capitalizados durante el periodo y la tasa de capitalización utilizada.

| | | | |
|---|---|--|---|
| Costos por préstamos | Concepto | Intereses y otros gastos en que incurra la entidad en relación con operaciones de endeudamiento. | |
| | Tratamiento | 1- Referencial se reconocen como gastos en el ejercicio en que se, revelando en los EECC la política contable adoptada para los mismos. | Gastos: son flujos de salidas o consumos de activo o incremento de pasivos que producen una disminución en el patrimonio y no se relaciona con la una distribución a los propietarios |
| | | 2- Alternativo: los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos calificados deben capitalizarse, es decir incluirlo como costo del activo. Siempre que sea probable generen beneficios económicos futuros. | Costos por préstamos susceptibles de capitalización: son los costos que se podrían haber evitado si no se hacen el desembolso para el activo correspondiente. Activos calificados: Son aquellos que requieren un período de tiempo antes de estar listo para el uso o venta. |
| Determinación costos por prestamos susceptibles de capitalización | Fondos específicos para activo | Costos reales incurridos para obtener los fondos menos los rendimientos obtenidos por tales fondos antes de ser invertidos en dicho activo. | |
| | Fondos préstamos genéricos | Se debe aplicar una tasa de capitalización (<i>media ponderada de los costos de préstamos recibidos y que estuvieron vigentes en el periodo</i>) | |
| Inicio de la capitalización | Cuando se ha incurrido en los desembolsos con relación al activo y en los costos por prestamos; y además se están llevando las actividades necesarias para prepara el activo para su uso o venta. | | |
| Suspensión de la capitalización | Durante los periodos en que se interrumpen las actividades y se estos se extienden demasiado. | | |
| Fin de la capitalización | Cuando se han completado todas o prácticamente todos las actividades necesarias para preparar el activo. | | |

Cuadro 3: Principales conceptos de la NICSP 5

1.1.4. NICSP 9 – Ingresos de transacciones con contraprestación.

Esta Norma establece el tratamiento contable de los ingresos surgidos de las transacciones y eventos con contraprestación, determinando cuando y con qué criterios deben ser reconocidos.

Un ingreso es un “incremento en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio” (Estudio 14 publicado por IFAC, 2011, p.298)

Las transacciones con contraprestación son aquellas en las cuales una entidad recibe activos, servicios o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) a otra entidad. En bienes se incluye tanto los producidos por la entidad para ser vendidos, como los bienes comprados para la venta.

Un ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y puedan ser medidos con confiabilidad.

La norma aplica a toda entidad que prepare y presente EEFF bajo la base contable de devengamiento, en la contabilización de los ingresos procedentes de prestación de servicios, venta de bienes así como el uso, por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

No se consideran beneficios económicos o potencial servicio, no derivando por tanto en un incremento de activo o una disminución de pasivo, las cantidades recibidas por el ente como agente del gobierno u otra organización gubernamental o por cuenta de terceros, así como las relaciones de custodia o comisión. Ni las entradas de flujos de efectivo procedentes de operaciones de financiación, principalmente los préstamos.

La medición de los ingresos derivados de una transacción de intercambio debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir derivada de éstos, teniendo en cuenta descuentos, bonificaciones o rebajas comerciales.

La contrapartida no siempre es recibida en el momento de la operación, por lo cual se prevé que cuando la contrapartida se difiera en el tiempo, su valor razonable puede ser menor que la cantidad nominal a cobrar, por lo que debe utilizarse una tasa de interés para la actualización entre:

- la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;
- la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

En caso que se vendan bienes, o se presten servicios, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos los cuales se miden por el

valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación.

El criterio usado para el reconocimiento de ingresos en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción y en algunos casos a los componentes identificables de una única transacción para reflejar la sustancia de ésta. Se aplicará en dos o más transacciones conjuntamente, cuando las mismas estén ligadas de manera que el efecto no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los EEEF cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativas, derivados de la propiedad de los bienes (ha transferido la titularidad legal);
- la entidad no conserva ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo;
- el importe de los ingresos puede ser medido con fiabilidad;
- sea posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción;

- los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Los intereses, regalías, dividendos o equivalentes corresponden al uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:

- Intereses: cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad.

- Regalías: (derechos de propiedad) cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad.

- Dividendos o equivalentes: distribuciones de resultados positivos a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades.

Estos ingresos deben ser reconocidos siempre que sea posible que la entidad reciba los beneficios económicos o potencial de servicio asociados con la transacción y el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable. Para su reconocimiento se utilizan los siguientes tratamientos contables:

- los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;

- las regalías deben reconocerse en cuanto se acumulen (o devenguen) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan;

- los dividendos o sus equivalentes deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del propietario o de la entidad.

La prestación de servicios implica, la ejecución por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas, con una duración determinada.

El ingreso resultante de una transacción que haya sido estimada con fiabilidad y que suponga la prestación de servicios, deberá reconocerse considerando su grado de terminación a la fecha que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- pueden ser medido con fiabilidad: el importe de los ingresos, los costos ya incurridos en la prestación y que quedan por incurrir hasta completarla, y el grado de terminación de la transacción a la fecha;

- es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o potenciales de servicio derivado de la transacción.

Si surge incertidumbre acerca de los importes ya reconocidos como ingresos en cuanto a alguno de estos aspectos se reconocerán como gastos.

Una entidad será capaz de hacer estimaciones fiables después de acordar con las otras partes de la operación:

- los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;

- la contraprestación a satisfacer;
- la forma y plazos de pago;
- cuando la entidad tenga un sistema interno de información presupuestaria y financiera.

El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse por medio de varios métodos dependiendo de la naturaleza de la operación.

Cuando el resultado de una transacción (prestación de servicios), no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos deben ser reconocidos como tales, sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables. El resto de los costos incurridos se reconocerán como gasto.

Una entidad debería revelar:

- las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas con la prestación de servicios;
- la cuantía de cada categoría significativa de ingresos, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los procedentes de la prestación de servicios, venta de bienes, intereses, regalías, dividendos o sus equivalentes;
- el importe de los ingresos producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores.

| | | |
|---|--|---|
| Ingresos | Concepto | Incremento en los beneficios económicos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en el patrimonio |
| | Reconocimiento | Cuando es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio fluyan a la entidad y puedan ser medidos con confiabilidad |
| Transacciones con Contraprestación | Concepto | Son aquellas en las cuales una entidad recibe activos, servicios o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual |
| | Criterio de Medición | Valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir derivada de éstos, teniendo en cuenta descuentos, bonificaciones o rebajas comerciales |
| | Cuando la contraprestación se difiere en el tiempo | Su valor razonable puede ser menor que la cantidad nominal a cobrar, por lo que debe utilizarse una tasa de interés para la actualización |
| | Cuando el resultado de una transacción no pueda ser estimado de forma fiable | Los ingresos deben ser reconocidos como tales, sólo los gastos reconocidos que se consideren recuperables. El resto de los costos se reconocerán como gasto. |

Cuadro 4: Principales Conceptos de la NICSP 9

1.1.5. NICSP 11- Contratos de construcción

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos y de los ingresos relacionados con los contratos de construcción.

Generalmente los contratos de construcción firmados por las entidades del Sector Público no especifican una cantidad de ingresos, sino que se proporcionan fondos para financiarlos mediante una asignación, ayudas o subvenciones.

El objetivo contable fundamental en estos casos es la asignación de los costos de construcción al período correspondiente en que se ejecutan los trabajos de construcción y el reconocimiento de los desembolsos vinculados a estos costos, ya que por la naturaleza propia de la actividad los contratos empiezan y terminan en diferentes periodos.

Están comprendidos en esta norma los contratistas que elaboran y presentan EEFF sobre la base contable de acumulación (o devengo).

El contrato de construcción es aquél que es específicamente negociado para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.

Incluye por tanto:

- Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo;
- los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del ambiente que puede seguir a la demolición de algunos activos; así como,
- todos los acuerdos que vinculen a las partes, aunque no tomen forma de contrato documentado.

Esta Norma distingue también según la forma que del precio a pagar en:

- Contrato de precio es aquél en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, estando tales precios en algunos casos sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.

- Contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos aquellos costos definidos previamente en el contrato, y en el caso de un contrato de características comerciales, se agrega un porcentaje adicional de esos costos o una cantidad fija si correspondiere.

También distingue según el número de activos involucrados en el contrato. Si un contrato cubre varios activos, cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado siempre que:

- se hayan presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;
- cada activo haya estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y
- puedan ser identificados los ingresos y los costos de cada activo.

Debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- el grupo de contratos se negocia como un único paquete;

- los contratos estén tan íntimamente relacionados que sean efectivamente parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos;

y

- los contratos se ejecuten simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

La construcción de un activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando dicho activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.

Los ingresos del contrato deben comprender el importe inicial del ingreso acordado en el contrato y cualquier modificación en el trabajo contratado así como cualquier reclamación o incentivo siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. Las estimaciones necesitarán ser revisadas a medida que ocurran hechos o se resuelvan incertidumbres. En un contrato de margen sobre costo o basado en el costo, la cantidad inicial de ingresos puede no establecerse en el contrato, en ese caso puede ser necesario hacer una estimación coherente con los términos y cláusulas del contrato.

Las modificaciones en el trabajo contratado se incluye en los ingresos del contrato cuando es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos que surgen de la modificación y además ésta puede ser medida con suficiente fiabilidad.

Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el contrato, se incluirán entre los ingresos del contrato cuando es probable que el cliente acepte la reclamación ya que existe una negociación ya avanzada, y el importe pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

Los pagos por incentivos son cantidades adicionales que se le abonaran al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato, y se incluirán en los ingresos del contrato cuando el mismo esté suficientemente avanzado; cuando sea probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y el importe puede ser medido con suficiente fiabilidad.

Deben incorporarse dentro de los costos del contrato:

- los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;
- los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y pueden ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional;
- cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Los importes que cumplan la definición y criterios de reconocimiento de gastos del contrato deben ser contabilizados por el contratista del mismo modo que el resto de gastos del contrato. Los importes desembolsados por terceras partes tales como entidades financiadoras que coincidan con la definición de ingreso deberían ser contabilizados por el contratista del mismo modo que otros ingresos del contrato.

Los costos indirectos de construcción comprenden gastos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costos por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5.

Se excluirán de los costos del contrato de construcción excepto que el contrato los nombre específicamente:

- los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- los costos de venta;
- los costos de investigación y desarrollo; y
- la parte de la cuota de depreciación que corresponde a ociosidad de los activos porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como tales, teniendo en cuenta el estado de terminación de la actividad contractual a la fecha de los EEFF.

En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, cuando:

- es probable que obtenga los beneficios económicos o potenciales de servicio derivados del contrato;
- tanto los ingresos totales del contrato, los costos que faltan para la terminación del contrato, como el grado de terminación a la fecha de los EEFF, puedan ser medidos con suficiente fiabilidad; y
- los costos atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Cuando estamos ante un contrato de margen sobre el costo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del contrato; y

- los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, puedan ser claramente identificados y medidos de forma fiable.

Para reconocer los ingresos del contrato como tales, en el estado de rendimiento financiero, es necesario llevar la información de lo que se va ejecutando del contrato a la largo del período. El Método del porcentaje de terminación, es la comparación entre los ingresos y los costos incurridos para llegar a ese avance de obra. Los costos del contrato se reconocerán como gastos en el periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados

El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. De acuerdo a la naturaleza del contrato, los métodos que se pueden tener en cuenta son:

- la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;

- el examen del trabajo ejecutado;

- la proporción física del contrato ejecutado.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad: los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos; y los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

Si los costos del contrato a ser reembolsados por terceras partes probablemente no van a ser recuperados, se reconocerán inmediatamente como un gasto.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente.

La cuantía de este resultado negativo se determina con independencia de si los trabajos del contrato han comenzado o no, el estado de realización de la actividad del contrato; o el importe de resultado positivo que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquellos y éste no sean tratados como uno sólo a efectos contables.

La entidad deberá revelar:

- el importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo;
- los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso del contrato reconocido como tal en el periodo; y
- los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

Cuando los contratos están en curso en la fecha de presentación de los estados se expondrá:

- la cantidad acumulada de costos incurridos y de resultados positivos (menos los resultados negativos reconocidos) hasta la fecha;
- la cuantía de los anticipos recibidos;
- la cuantía de las retenciones en los pagos.

| | | |
|--|---|---|
| Contratos de Construcción | Concepto | Contrato específicamente negociado para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o en relación con su último destino o utilización. |
| | Momento del reconocimiento | Criterio de lo devengado |
| Tipos de Contratos. | Contrato de precio | Aquél en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto. |
| | Contrato de margen sobre el costo | O basado en el costo es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista aquellos costos predefinidos. |
| Ingresos del Contrato. | Comprende el importe inicial acordado y cualquier modificación tanto en el trabajo, cómo por una reclamación o incentivo. | |
| Costos del contrato | Se incluyen: | Los que se relacionen directamente con el contrato específico o con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados a dicho contrato de una manera sistemática y racional, y todos los que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato. |
| | Se excluyen: | Excepto que el contrato los nombre específicamente, los costos generales de administración, los costos de venta y los costos de investigación y desarrollo. |
| Reconocimiento de pérdidas | Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente | |
| Contratos en curso a cierre de ejercicio | Exponer: | Costos incurridos acumulados, resultados positivos menos negativos reconocidos, a la fecha. |
| | | la cuantía de los anticipos recibidos |
| | | la cuantía de las retenciones en los pagos |

Cuadro 5: Principales conceptos de la NICSP 11

1.1.6. NICSP 21- Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo.

El objetivo es establecer los procedimientos que una entidad debe aplicar para determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y asegurar el reconocimiento de las correspondientes pérdidas por deterioro. También se especifica cuándo una entidad debería proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro y prescribe la información a revelar.

Se excluye de su alcance el deterioro del valor de activos que se tratan en otras NICSP.²

Los Activos generadores de efectivo son aquellos que se mantienen para generar un rendimiento comercial, es decir obtener flujos de entrada de efectivo a través de ese activo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

Los activos que poseen las Empresa Publicas son activos generadores de efectivo, sin perjuicio que el resto de las entidades del sector público pueden

² Art. 2 NICSP 21: Una entidad que prepare y presente sus EEFF según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:

- (a) Inventarios (véase la NICSP 12, “Inventarios”);
- (b) Activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, “Contratos de Construcción”);
- (c) Activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 15, “Instrumentos Financieros: Presentación e Información a revelar;”
- (d) Propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, “Propiedades de Inversión”);
- (e) Propiedades, planta y equipo no generadores de efectivo que se miden por su importe revaluado (véase la NICSP 17, “Propiedades, planta y equipo”); y
- (f) Cualquier otro activo respecto al cual se hayan establecido requerimientos contables sobre el deterioro de su valor en otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.

poseer activos para generar un rendimiento comercial, normalmente no es esa su finalidad por tanto los activos que poseen son en general no generadores de efectivo.

Un aumento material en los costos operativos de un activo puede ser un indicio de que el activo no es tan eficiente como lo era inicialmente. Igualmente un aumento significativo en los costos de mantenimiento puede ser un indicio de que es necesario incurrir en mayores costos para mantener el rendimiento del activo al nivel de rendimiento especificado más recientemente.

El valor de un activo no generador de efectivo se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable. La entidad evaluará, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos si existiera deberá estimar el importe de servicio recuperable del activo. Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro del valor de un activo han de ser significativos.

El importe de servicio recuperable se define como el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y el valor en uso. Si no es posible hallarlo de este modo se podrá tomar el valor del activo en uso como su importe de servicio recuperable.

La mejor evidencia del valor razonable menos los costos necesarios para la venta la constituye la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, si no existiera pero si el activo tuviera un mercado activo de compraventa,

el valor razonable menos los costos necesarios para la venta estaría constituido por el precio del activo en el mercado menos los costos de disposición.

Si no existiera el acuerdo firme ni el mercado activo, se deberá calcular a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad puede obtener, a fecha sobre la que se informa, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición.

El valor en uso de un activo no generador de efectivo se define como el valor presente del activo manteniendo su servicio potencial. La forma de determinación de ese servicio potencial dependerá del criterio de valuación para el activo.

Mediante el enfoque del costo de reposición depreciado, el valor presente del potencial de servicio restante de un activo se determina como el costo de reposición depreciado del activo medido como el costo de reproducción o costo de reposición del activo, el menor de ambos, menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar la parte ya consumida o potencial de servicio agotado del activo.

Utilizando el enfoque del costo de rehabilitación, donde el costo de rehabilitación es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro, el valor presente del potencial de servicio restante del activo se determina restando el costo estimado de rehabilitación del activo, al costo

actual de devolver al activo el nivel de servicio potencial restante del activo antes del deterioro.

De acuerdo con el enfoque de las unidades de servicio, el valor corriente del potencial de servicio restante de un activo se determina reduciendo el costo corriente del potencial de servicio del activo anterior al deterioro para ajustarlo al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro.

La elección del enfoque más adecuado depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:

- los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efecto a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o política, así como los efectos sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de unidades de servicio;

- los deterioros de valor identificados debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado.

Al momento de reconocer el deterioro de un activo se debe considerar que el importe de un activo en libros debe ser reducido hasta que alcance su importe de servicio recuperable si, y sólo si, este importe de servicio recuperable es menor que el importe en libros. Tal reducción se designa como pérdida por deterioro.

Una pérdida recuperable deberá reconocerse inmediatamente en el resultado. Luego del reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe revisado del activo en libros, menos su eventual valor residual.

Al revertir las pérdidas de valor por deterioro la entidad evaluará, cuando informe, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores ya no existe o ha disminuido. Si existiese volverá a estimar el importe de servicio recuperable del activo en cuestión, pero si ya no existe o ha disminuido, se considerara alguna de las indicaciones siguientes:

- Resurgimiento de la demanda o de la necesidad de los servicios prestados por el activo.

- Han tenido durante el periodo, o van a tener lugar en lo inmediato, cambios significativos a largo plazo con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno tecnológico, legal o de política gubernamental en los que ésta opera.

- Han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos a largo plazo con efecto favorable sobre la entidad en el grado de utilización o la forma en la que se usa o se espera usar el activo. Estos cambios incluyen los costos incurridos durante el periodo de mejora

o aumento del rendimiento de un activo o de la reestructuración de las operaciones a las que pertenece el activo.

- Una decisión de reanudar la construcción de un activo que estaba previamente detenida antes de su finalización o puesta en condiciones de funcionamiento.

- Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

Debe procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en periodos anteriores si, y sólo si, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el importe de servicio recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la mencionada pérdida.

El nuevo importe de un activo en libros, tras la reversión de una pérdida por deterioro, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en periodos anteriores.

La pérdida por deterioro de un activo se reconocerá inmediatamente en el resultado.

La reclasificación de activos generadores de efectivo a activos no generadores de efectivo sólo se producirá cuando exista una evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada.

Una entidad debe revelar la siguiente información para cada clase de activos:

- El importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado durante el periodo, así como la partida o partidas de los EEFF en las que tales cargos están incluidos;

- el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el resultado durante el periodo, así como la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en que tales reversiones están incluidas.

La entidad revelará información sobre cada pérdida por deterioro material reconocida o revertida durante el periodo:

- los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de la reversión de la pérdida por deterioro,

- el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida,

- la naturaleza del activo,

- el segmento al que pertenece el activo, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NICSP 18,

- Si el importe de servicio recuperable del activo es su valor razonable menos los costos necesarios para la venta o su valor de uso,

- Si el importe de servicio recuperable es su valor razonable menos los costos necesarios para la venta, las bases utilizadas para determinar ese importe,

- Si el importe de servicio recuperable es su valor en uso, el enfoque utilizado para determinar ese valor.

Como disposición transitoria esta norma será aplicada de forma prospectiva a partir de la fecha de su adopción. Las pérdidas por deterioro (o las reversiones de las mismas), que se produzcan como resultado de la aplicación por primera vez serán reconocidas en el resultado.

| | | |
|---|--------------------|---|
| AG de Efectivo. | Concepto | Se mantienen para obtener un rendimiento comercial. |
| A no G de Efectivo. | Concepto | Aquellos que NO se mantienen para obtener un rendimiento comercial. |
| Depreciación | Concepto | Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a la largo de su vida. |
| Deterioro del valor | Concepto | El deterioro se produce cuando el importe en libros es > al importe de servicio recuperable. Generando una pérdida por deterioro que es el exceso del importe de un activo en libros, sobre su importe recuperable. |
| Perdida por deterioro | Concepto | Es el exceso del importe de un activo en libros, sobre su importe recuperable. |
| Importe del servicio recuperable | Es el Mayor entre: | <p>Valor Razonable menos costos necesarios para su venta: se la puede determinar considerando el precio que se obtendría en un compromiso formal en una transacción libre o el precio obtenido en un mercado activo de compraventa, ajustado por los costos atribuibles a su disposición. De lo contrario se consideraran activos similares, y;</p> <p>Valor en uso: es el VP del activo manteniendo su servicio potencial. Para determinarlo existen 3 enfoques dependiendo de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Enfoque del costo de reposición depreciado: es el costo de reposición depreciado para reflejar el uso que ha sufrido el activo. -Enfoque del costo de rehabilitación: es el costo de devolver el potencial de servicio al nivel anterior. -Enfoque de las unidades de servicio: se determina reduciendo el costo corriente del potencial de servicio del activo anterior al deterioro para ajustarla al número reducido de unidades de servicio esperadas del activo en su estado de deterioro. |
| Consideraciones para evaluar si existen indicios de deterioro del valor de un activo | | <p>Fuentes externas:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Cese o próximo cese de la demanda de los servicios del activo. -Cambios en el entorno tecnológico, legal o político que afecta el uso del bien. -Disminución del valor de mercado de forma significativa y superior al esperado por el transcurso del tiempo. <p>Fuentes internas:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Cambios significativo en el uso que se espera dar al bien. -Por la decisión de detener la construcción antes de su finalización. -Se dispone de evidencia que el rendimiento del activo va a ser menor que su importe recuperable. |

Cuadro 6: Principales conceptos de la NICSP 21

1.1.7. NICSP 23 - Ingresos de transacciones sin contraprestación
(Impuestos y transferencias).

Esta Norma establece el reconocimiento y medición de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación. En esta clase de transacciones, la entidad recibe o da valor a otra entidad sin directamente dar o recibir a cambio aproximadamente igual valor.

No obstante la entidad puede proporcionar alguna contraprestación directamente a cambio de los recursos recibidos, pero no se aproximará al valor razonable de los mismos. En estos casos se debe aplicar el juicio profesional, determinando si existe una combinación de transacciones con y sin contraprestación, reconociendo cada componente por separado. Cuando esta distinción no es posible, se trata como una transacción sin contraprestación.

Si se incurre en algún costo en relación a los ingresos obtenidos de una transacción sin contraprestación, el ingreso es la entrada bruta y cualquier salida de recursos se reconoce como un costo de la misma.

Se reconocerá un activo surgido de una transacción sin contraprestación cuando se obtenga el control de los recursos tal que cumplan la definición de activo³ y satisfaga los criterios de reconocimiento, midiéndolo inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición. En algunos casos, la obtención del

³ Párrafo 7, NICSP 1- Activos son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

control de un activo puede también conllevar obligaciones que la entidad reconocerá como un pasivo.

Las transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos al reconocimiento de activos –por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto.

La obligación que surge de una transacción de no intercambio se reconoce como un pasivo cuando sea probable la salida de recursos para su liquidación y su estimación sea confiable.

La mayor parte de los ingresos que percibe el Estado está integrada por los ingresos sin contraprestación, los más importantes son los impuestos. También son relevantes las transferencias, entre las cuales se incluyen subvenciones, condonaciones de deuda, multas, legados, regalos, donaciones de efectivo y en especie como bienes y servicios.

El gobierno recauda impuestos de personas y entidades (contribuyentes) dentro de su jurisdicción mediante la aplicación de sus poderes soberanos. Los impuestos son beneficios económicos futuros o potencial de servicios pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público, relacionado con leyes o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno.

Puede que se impongan cobros anticipados con respecto a los impuestos, antes de producirse el hecho imponible (NICSP 23, párrafo 7). En este caso se

reconocerá un pasivo por un importe igual a lo recibido, cuando el hecho imponible se produce el pasivo será dado de baja y se reconocerán los ingresos.

Una entidad reconocerá un activo por impuestos cuando ocurra el hecho imponible y se cumpla con los criterios de reconocimiento, es decir, cuando es probable que los recursos sean percibidos y su valor razonable es confiable.

Los activos que surgen de transacciones impositivas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos. Las entidades desarrollarán políticas contables para la medición, las que tendrán en cuenta la probabilidad de que los recursos fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes.

Cuando el cobro de los impuestos se produzca en un momento distinto al del hecho imponible, las entidades pueden medir de forma fiable los activos obtenidos de transacciones impositivas utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación de cada impuesto concreto. Las revisiones de las estimaciones que se obtengan aplicando modelos estadísticos se hacen de acuerdo a la NICSP 3.

Los ingresos por impuestos deberán determinarse en términos brutos, sin deducirse los gastos pagados a través del sistema impositivo. Los gobiernos utilizan el sistema impositivo como instrumento para fomentar ciertos comportamientos financieros y desincentivar otros, por ejemplo, promocionando desgravaciones ante cierto comportamiento, denominados desembolsos por impuestos. Estos desembolsos por impuestos son ingresos a los cuales se ha renunciado, no gastos, y no dan lugar a entradas o salidas de recursos.

Como se menciona anteriormente otro tipo de ingresos obtenidos en transacciones sin contraprestación son las transferencias; entradas de recursos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio de transacciones sin contraprestación.

Los recursos transferidos se reconocerán como un activo cuando cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para ser reconocidos como tal, las mismas incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones y bienes y servicios en especie. Las transferencias satisfacen la definición de “transacciones sin contraprestación” porque el cedente proporciona recursos a la entidad receptora, sin que dicha entidad proporcione un valor aproximadamente igual directamente a cambio.

Se obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad o ésta tiene un derecho exigible por ley contra el cedente. Midiéndose a su valor razonable a la fecha de adquisición.

Las multas surgen como consecuencia de infringir leyes o regulaciones, y se requerirá que la entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno, sin que se genere por esto un pasivo. Se reconocen como ingresos cuando cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento. Las mismas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad, pero no se reconocen como ingresos.

Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes y servicios que una entidad realiza a otra.

Los bienes en especie se reconocerán como activos cuando se reciban o cuando exista un acuerdo vinculante para recibirlos. Se miden a su valor razonable en la fecha de adquisición.

Se deberá revelar en los EEFF o en las notas:

- El importe de ingresos por impuestos y transferencias reconocidos durante el periodo;
- el importe de cuentas por cobrar generado por ingresos sin contraprestación;
- el importe de pasivos generado por activos transferidos sujetos a condiciones;
- el importe de los activos sujetos a restricciones y su naturaleza;
- la existencia e importes de cobros anticipados;
- el importe de cualquier pasivo condonado.

Además se informará sobre las políticas contables adoptadas, la base según la cual se ha determinado el valor razonable de los recursos entrantes, la

naturaleza del impuesto cuyos ingresos no se han medido fiablemente, y la naturaleza y tipo de: legados, regalos y donaciones.

| | | |
|---|--|---|
| Transacción sin contraprestación | Concepto | Cuando una entidad recibe valor de otra, sin dar a cambio aproximadamente igual valor, o da valor a otra entidad sin recibir a cambio aproximadamente igual valor |
| | Si en una transacción no fuera posible distinguir componentes con contraprestación y sin contraprestación por separado, se trata como una transacción sin contraprestación. | |
| Ingresos que recibe el Estado | Impuestos | Beneficios económicos futuros o potencial de servicios pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público, relacionado con leyes o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno |
| | Transferencias | Entradas de recursos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio de transacciones sin contraprestación, distintas de impuestos |
| | Multas | Surgen como consecuencia de infringir leyes o regulaciones, y se requerirá que la entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno, sin que se genere por esto un pasivo. |
| | Regalos y Donaciones | Transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra. |
| Costos | Si se incurre en costos en relación a los ingresos obtenidos de una transacción sin contraprestación, el ingreso será la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio, y cualquier salida de recursos se reconocerá como un costo de la misma. | |
| Activos transferidos | Se obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad o ésta tiene un derecho exigible por ley contra el cedente. | |

Cuadro 7: Principales conceptos de la NICSP 23(Parte I)

| | | |
|-----------------------|--|--|
| Reconocimiento | Impuestos | Si existen cobros anticipados, antes de producirse el hecho imponible, se reconocerá un pasivo por un importe igual a lo recibido. Se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad. |
| | Activos Transferidos. | Cuando se obtenga el control de recursos que cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento, midiéndolo inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición. |
| | | Las transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar al reconocimiento de activos (ej, la intención de recaudar un impuesto). |
| | Bienes en Especie | Cuando se reciban o cuando exista un acuerdo vinculante para recibirlos. Si se reciben sin condiciones vinculadas, se reconocerán de forma inmediata, si se establecen condiciones, se reconoce un pasivo, que se reducirá a medida de que se satisfagan las condiciones, reconociéndose los respectivos ingresos. |
| | Multas | Cuando cumple la definición de activo. |
| | Servicios en Especie | Como un ingreso o como un activo. |
| Medición | Activos que surgen de Transacciones impositivas. | Las entidades desarrollarán políticas contables para la medición, que tendrán en cuenta la probabilidad de que los recursos que surgen fluyan al gobierno. |
| | Cobro de Impuestos anticipados. | Cobro de los impuestos se produzca en un momento distinto al del hecho imponible, las entidades pueden medir de forma fiable los activos obtenidos de transacciones impositivas utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación de cada impuesto concreto. |
| | Activos Transferidos | A su valor razonable a fecha de adquisición. |
| | Multas, Regalos y Donaciones | A su valor razonable a fecha de adquisición. |
| | Bienes en Especie | A su valor razonable a fecha de adquisición. |

Cuadro 8: Principales conceptos de la NICSP 23(Parte II)

1.1.8. NICSP 24 - Presentación de información del presupuesto en los EEFF.

Las NICSP reconocen la importancia que tiene el presupuesto en la gestión pública como instrumento, así como la necesidad de tener dos enfoques de los mismos eventos económicos-financieros

El objetivo de esta norma es mostrar en los EEFF una comparación de los importes presupuestados con los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto, pero sobre las bases de elaboración establecidas para los EEFF.

Todas las entidades del Sector Pública deberán aplicar esta norma para la confección de sus EEFF, cuando los mismos sean puestos a disposición pública.

Es importante tener en cuenta que los presupuestos aprobados son los ingresos y gastos que se proyectan para un periodo en determinadas condiciones económicas.

Al momento de la presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados se debe mostrar:

- importes iniciales y finales del presupuesto;
- importes reales según una base comparable;
- nota con la explicación de las diferencias, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos.

Dentro de la información revelada se presentara una comparación de lo presupuestado con lo real. Si se trabaja con la misma base comparable (la misma base contable para la misma entidad y período sobre el que se informa, y adopta la misma estructura de clasificación) se podrá exponer en columnas adicionales a los EEFF, de la contrario se presentara por separado un estado de Comparación de las Importes Presupuestados y Realizados.

Al producirse cambios del presupuesto inicial se debe explicar si los mismos son consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores, debiendo el presupuesto final incluir todos los cambios aprobados.

La NICSP 1 establece la necesidad de informar en notas las bases de presentación y las políticas utilizadas en los EEFF. Es importante por lo tanto, que se revele el período y las entidades incluidas en los presupuestos aprobados, así como las diferencias que puedan existir por diferencias en la base contable (efectivo, acumulación o devengado, así como otras modificaciones de éstas) utilizada para la preparación y presentación del presupuesto y de los EEFF.

Cuando no se utilice la misma base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales identificando toda diferencia en las bases, tiempo y entidad:

- si se adopta la base de acumulación (devengado) para el presupuesto, los ingresos totales, gastos totales y flujos de efectivo netos de las actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación; o

- si se adopta una base distinta a la de acumulación (o devengado) para el presupuesto, los flujos de efectivo netos de las actividades de operación, inversión y financiamiento.

Clasificación de las diferencias:

- Diferencias en las bases, que tienen lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara con una base distinta a la contable.

- Diferencias temporales, que tienen lugar cuando el periodo del presupuesto difiere del periodo de presentación reflejado en los EEFF.

- Diferencias de las entidades, cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los EEFF.

| | | |
|--|---|--|
| Objetivo | Comparación de los importes presupuestados con los reales, y explicación de diferencias. | |
| Presupuestos Aprobados. | Ingresos y gastos que se proyectan para un periodo en determinadas condiciones económicas. | |
| Base Contable | Pueden existir diferencias entre la utilizada para el presupuesto y en los EEFF. | |
| Base Comparable | Base contable para cierta entidad y período sobre el que se informa, con igual estructura de clasificación. | |
| Comparación de importes Presupuestados y Realizados | Se debe mostrar al momento de su presentación: | Importes iniciales y finales del presupuesto. |
| | | Importes reales según una base comparable. |
| | | Nota con la explicación de las diferencias. |
| | Misma Base Comparable | Se expondrá en columnas adicionales. |
| | Diferente Base Comparable | Se presentara por separado un estado de Comparación de las Importes Presupuestados y Realizados. |
| De producirse cambios del presupuesto inicial se debe explicar si los mismos son consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto o de otros factores, este debe incluir todos los cambios aprobados. | | |
| Diferencias | En la Base | Tienen lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara con una base distinta a la base contable. |
| | Temporales | Tienen lugar cuando el periodo del presupuesto difiere del periodo de presentación reflejado en los EEFF. |
| | De las entidades | Cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los EEFF. |

Cuadro 9: Principales conceptos de la NICSP 24

CAPITULO II: CONCEPTOS Y DEFINICIONES ESENCIALES

PARA LA APLICACIÓN DE LAS NICSP

En este capítulo se exponen una serie de conceptos que son necesarios e importantes a la hora de introducirnos en la aplicación de las NICSP en Uruguay. Se ha observado que el estado uruguayo ha tenido dificultades a la hora de precisarlos, por ende este trabajo los definirá para así lograr un sólido punto de partida.

2.1. ENTE CONTABLE Y UNIDAD CONTABLE

El ente contable se encuentra identificado y delimitado por los principios básicos generalmente aceptados de contabilidad, siendo además, base de las normas que regulan la confección de los EEFF. Debiendo referirse estos, a una unidad económica compuesta por operaciones cuantificables, surgiendo así la necesidad de lograr una definición de la misma.

En esta sección se desarrollan diversos conceptos sobre ente contable, así como la normativa existente y aplicable en Uruguay, y la experiencia de otros países.

2.1.1. Normativa y trabajos relacionados

La OTC 81 en su Art.1 se refiere a Unidad Contable como aquella que está obligada a elaborar EEFF y presentarlos ante el Tribunal de Cuentas(TC), que además puede asumir derechos y contraer obligaciones, y disponer de los medios

necesarios para cumplir con sus objetivos. Dicha ordenanza reconoce las siguientes unidades contables:

- Estado, persona pública mayor, que comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.

- 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.

- 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)

En tanto el TOCAF no define el ente contable explícitamente, aunque en su Art.2 determina el ámbito de aplicación de las normas contenidas en él, delimitando así el marco en que se encuentra. Se debe tener en cuenta que

dicho Texto Ordenado es un compendio de las normas a la fecha de su confección y que debe ser actualizado, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 18.834. Rigiendo así la contabilidad gubernamental al día de hoy.

El proyecto de marco conceptual del IPSASB, por su parte, proporciona pautas para identificar los organismos que integran el Ente Contable, estos deben ser especificados por el marco legal o regulatorio de cada país (cómo se vio en Uruguay el TOCAF).

La característica clave de un Ente Contable es la existencia de usuarios que dependan de la información contenida en los EEEF del Ente para la toma de decisiones (políticas, sociales y de asignación de recursos) y rendición de cuentas.

IFAC ha desarrollado el Study 8 The government Financial Reporting Entity, en el cual analiza la definición de entidades, de reportes financieros de los gobiernos y diferentes técnicas para la construcción de reportes de los gobiernos.

Se entiende por entidad cualquier arreglo legal administrativo o fiduciario u otra estructura orgánica o parte de ella que tenga la capacidad de desplegar recursos para el cumplimiento de los objetivos.

Se define a las entidades que deben realizar informes financieros como aquellas en las cuales existen usuarios dependientes de dichos reportes para la toma de decisiones.

Este estudio define al ente de acuerdo a dos criterios:

- que la rendición de cuentas y la información contable sean preparados con el fin de demostrar el cumplimiento de las asignaciones presupuestales de fondos o de los mandatos de gasto, por ejemplo, demostrar el cumplimiento de los gastos autorizados que se hará de "los ingresos consolidados" o del público "fondos "; y

- el criterio de control o propiedad también llamado alternativo, donde la rendición de cuentas y la información contable son preparados con el fin de demostrar el uso de todos los recursos para los cuales el gobierno es responsable. Esto implica que la entidad gubernamental incluye todas las entidades y transacciones que el gobierno controla o posee.

Quienes defienden el uso del control como criterio para determinar los límites de la entidad financiera argumentan que es más consistente con el objetivo de la información financiera, dado que los gobiernos deben rendir cuentas de las entidades y los recursos que controlan y no son responsables de las que no controlan. Bajo este criterio la entidad gubernamental se extendería más allá del presupuesto del sector.

Existen algunos factores que pueden indicar que un gobierno ejerce la dirección sobre una entidad, como por ejemplo: que el gobierno tenga la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la entidad, que pueda disolverla, es responsable por obligaciones residuales de la entidad, en caso de disolución recibe la mayoría de los activos netos de la entidad, el mandato de esta se limita por la legislación, debe cumplir con las obligaciones de información establecidas en esta.

El objetivo final si se adopta el criterio de control, es producir un informe financiero para el gobierno y todas sus entidades controladas, con el fin de proporcionar una visión global de los activos controlados y pasivos incurridos por el gobierno y los ingresos y gastos derivados de los mismos. Sin embargo, en el corto / medio plazo, las dificultades prácticas (por ejemplo, la eliminación de las transacciones entre las entidades al preparar los EEFF consolidados) pueden inhibir este objetivo.

Existe una amplia combinación de enfoques para consolidar la información, incluyendo entre otros la combinación simple, el método de la participación y la consolidación completa (línea a línea).

Los profesores Orme y Smith en 1985 abogaron por la preparación de los EEFF consolidados para el gobierno de los EE.UU, señalando que los extranjeros tienen problemas para comprender la información financiera actual federal, basada como estaba en una serie de fondos. También señalaron que la preparación de un informe financiero consolidado se ampliaría la información de manera que los contribuyentes, los bancos y otros usuarios de los EEFF vean el estado general de la salud fiscal del gobierno" (Estudio 8 publicado por IFAC, 2011).

Para determinar si consolidar los EEFF, estos deben:

- ser un medio más eficaz de comunicación de información financiera para una amplia gama de usuarios; y

- superar los problemas que tienen los usuarios de los fondos basados en los informes.

En tanto el Cr. Horacio Guinea en su artículo llamado “El Ente Contable”, analiza conceptualmente este tema. Plantea que el ente define los límites de actuación de los sistemas contables dentro de la organización, en función de sus intereses y necesidades, pudiendo reconocer más de un área de actuación contable independiente. Al establecer los límites del sistema contable, si existe más de un sistema que mide resultados diferentes, habrá que reconocer más de un ente.

El ente se define como la acción de él mismo separada de sus propietarios. Eldon Hendriksen define ente como “la unidad económica que tiene control sobre los recursos, acepta las responsabilidades de contraer y cumplir compromisos y realiza una actividad económica”.

Un ente contable público está determinado por el conjunto de resultados que deber ser producidos por un responsable con capacidad u obligación de administrar un patrimonio público, que se expresa a través de sus EEEFF emitidos por un sistema de información contable (Cr. H. Guinea, El ente contable, p.23).

Expone que contaríamos con entes centrales de primer orden que estarían integrados por los sistemas productores de resultados, bajo la responsabilidad de los poderes del estado y organismos del Art. 220 de la Constitución de la República.

Estos mismos reconocerían sub entes por los resultados obtenidos por cada una de las organizaciones dependientes como por ejemplo ministerios. A su vez estos sub entes actuarán por los resultados obtenidos por sus unidades dependientes llamados entes de segundo orden. Así se seguirá hasta cualquier nivel organizativo con obligación de resultado y capacidad de producción.

Si resultara interesante se podrán consolidar los resultados de los entes de primer orden en un supra ente. Esto podrá incluir desde el Estado, persona pública mayor o menor o cualquier combinación posible.

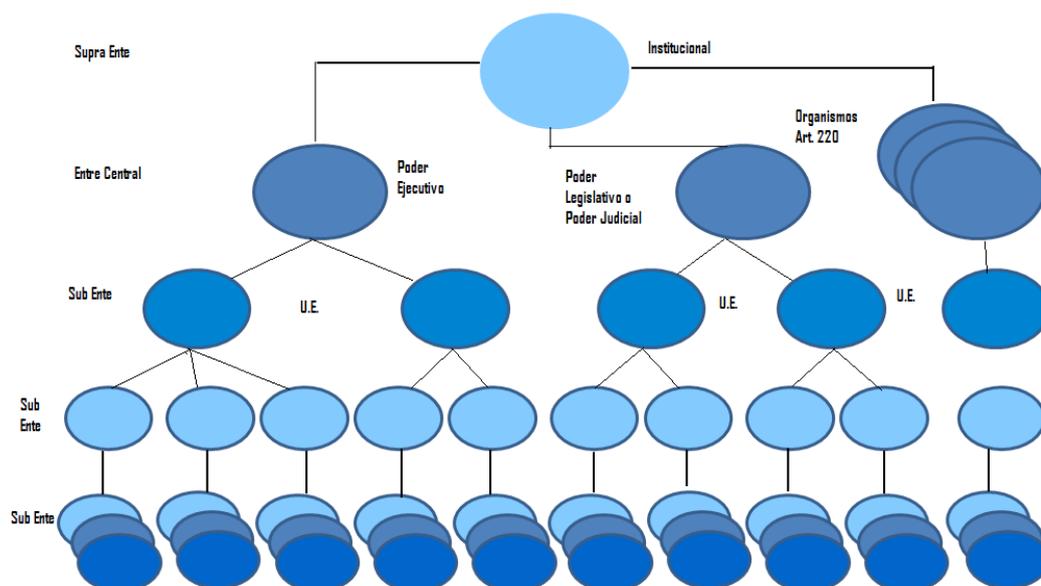


Ilustración 1: Diagrama de Ente Contable

Por último se expondrá la posición que en la actualidad ha tomado C.G.N. frente a este tema. La misma está asociada a la independencia financiera de la entidad organizativa.

Por lo cual, deben reconocerse como unidades contables aquellas con competencia para asumir derecho, contraer obligaciones y con independencia financiera para cumplir sus objetivos. Estas unidades desarrollan funciones intrínsecas al gobierno.

De esta manera el ente Gobierno Central se compone de los organismos que no poseen independencia financiera, el que a su vez coincide con el ámbito del Presupuesto Nacional.

Deberían reconocerse como tales:

- El conjunto formado por los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Corte Electoral, ANEP, UDELAR, INAU y ASSE.

- Los servicios descentralizados del dominio industrial y comercial: ANTEL, ANP, ANC Y OSE.

- Los entes autónomos del dominio industrial, comercial y financiero: BCU, BROU, BSE, BHU, INC, BPS, ANCAP, UTE, ADE y PLUNA.

- Gobiernos Departamentales individualmente.

2.1.2. Experiencia en otros países

Se expondrán ejemplos de algunos países de la región, extraídos de los documentos citados en este capítulo.

Nicaragua considera que el ente contable debe tener patrimonio propio, personería jurídica y autonomía administrativa, así como derechos, atribuciones y deberes propios.

Chile define a unidad contable como un organismo o servicio que administra recursos y obligaciones del estado con derechos, atribuciones y deberes propios. En conjunto conforman el ente contable Nación.

Panamá establece que las actividades económicas pueden ser identificadas con una entidad o unidad de contabilización. Podría ser considerado una entidad separada todo individuo, programa, proyecto, departamento, división, empresa comercial, toda industria o todo sector del Gobierno Central o del sector público.

Argentina por su parte, entiende por Ente a toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio. Los EEFF se relacionan a una unidad económica que debe cumplir metas y objetivos conforme a la ley dispone.

Paraguay, considera cada servicio u organismo público que administre recursos del Estado como una unidad contable independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, los que en conjunto conforman el ente contable Sector Público.

Costa Rica, define al ente contable como aquellos órganos y entes que administran o custodian fondos públicos.

2.2. CRITERIO DE LO DEVENGADO.

Las NICSP establecen la aplicación del criterio de lo devengado (base de acumulación o devengo) por lo cual en esta sección se hace un análisis exhaustivo del tema.

La base contable de acumulación (o devengo) es el método por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los EEFF de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto, ingresos y gastos (NICSP 1, párrafo 7).

Este criterio implica asignar las ganancias y las pérdidas al período económico en que suceden, sin importar si se han pagado o cobrado (percibido). Se hace referencia básicamente al derecho o reconocimiento del efecto de una transacción sin importar el movimiento de efectivo. Se relaciona con el principio de prudencia, que contempla el hecho de reconocer los gastos e ingresos ni bien se conozcan.

Utilizar el criterio de lo devengado es beneficioso tanto para la responsabilidad como para la toma de decisiones (Estudio 14 publicado por IFAC, 2011). Preparar los EEFF de acuerdo a este criterio permite evaluar la

responsabilidad e implementación de los recursos que controla la entidad, así como la situación, el rendimiento financiero y los flujos efectivos de esta.

Una contabilidad preparada en base a este criterio provee una información más completa en cuanto a que un hecho se registra desde el momento en que se genera el derecho u obligación hasta que se extingue, pero a su vez es muy compleja y de costosa implementación, debiendo evaluarse la relación costo-beneficio.

La información contenida en los EEFF preparados en base al criterio de lo devengado es válida tanto para la toma de decisiones como para rendir cuentas, permitiendo a los usuarios:

- fiscalizar los recursos que una entidad controla y su destino;
- determinar para cierto período, la situación patrimonial de una entidad y sus flujos de caja; y
- decidir la necesidad de nuevos recursos para una entidad.

Devengado va en contraposición del criterio de lo percibido o base caja, pues este reconoce las transacciones y otros eventos en el momento en el cual el dinero o equivalente, producto de la transacción o evento ha sido recibido o pagado.

En algunos países se optó por implementar el criterio de lo devengado modificado, dado que es más flexible permitiendo no reconocer ciertas partidas

según lo devengado. Diversas son las modificaciones pero la más usual consiste en reconocer los gastos en el momento de su devengamiento y los ingresos (especialmente los impuestos) en base al criterio de lo percibido así como reconocer el pasivo al efectuar la operación de bienes o servicios, pero no se reconocen los activos fijos ya que generalmente no se tiene la información precisa sobre cuántos bienes públicos y privados son propiedad del gobierno, y además su incorporación implica grandes costos. Por esto, todos los activos no financieros se considerarán como gastos al momento de su compra (Revista del Instituto Superior de Auditoria y Fiscalización, Mario Arvizu Real).

Considerando el Art.5 de la OTC 81 el criterio que se debe aplicar en nuestro país es el devengado, la norma es clara en este sentido, las transacciones y demás sucesos se reconocerán en el momento que ocurren, con independencia de cuando se reciba o pague el efectivo o equivalente.

Por otro lado el TOCAF en su Art. 12° establece que se computarán como recursos del ejercicio, los efectivamente depositados en cuentas del Tesoro Nacional o ingresados en los organismos u oficinas hasta el día 31 de diciembre, también el Art. 83 obliga en materia presupuestal a la aplicación del criterio de lo percibido para los ingresos. Para los gastos según el mismo Art. 83 se debe indicar el monto autorizado, lo comprometido y lo obligado, y en el Art.20 nos dice que los créditos presupuestales se considerarán ejecutados cuando se devenguen los gastos para los cuales han sido destinados, entendiendo por devengado cuando

surge la obligación de pago por el cumplimiento de un servicio o de una prestación.

Se ve claramente que el TOCAF no coincide con lo que establecen las NICSP y la propia ordenanza 81 con respecto a los ingresos, y en cuanto a los gastos se aplicaría criterio de lo devengado. Se podría considerar como un criterio del devengado modificado si se aplicara lo que nos indica el TOCAF.

El criterio de lo percibido o base caja ha sido el más utilizado por los gobiernos tradicionalmente, esto se debe a que los presupuestos generalmente son caja y por lo tanto se utiliza la misma base.

2.3 REGISTROS CONTABLES

El sistema de contabilidad gubernamental comprende el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos y financieros que puedan tener efectos en la Hacienda Pública (TOCAF, Art.81).

Dada la definición anterior el TOCAF continúa reglamentando, y en los Art. 81 y 82 dice que el referido sistema deberá proporcionar información que permita conocer la gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial, además de los resultados de la gestión del sector público en su conjunto.

Por otra parte, en los organismos del Art. 221 de la Constitución de la República, el sistema contable deberá contemplar los siguientes aspectos:

- Un Registro Patrimonial, aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En cuanto a los activos (TOCAF, Art.85), se deben registrar al menos las existencias, diferenciando si integran el patrimonio por ejecución del presupuesto o por otros conceptos; y en cuanto a los pasivos (TOCAF, Art.86), se deberán registrar todas las obligaciones que contraiga el estado, principalmente la deuda pública originada en cualquier fuente de financiamiento.

- Un Registro Presupuestal ajustado a las normas de ejecución presupuestal aprobadas por el Poder Ejecutivo conjuntamente con el Presupuesto anual de los Entes, para el logro de uniformidad con el resto de la Administración Pública.

Este registro deberá contener, con respecto a los recursos: los montos estimados (en el presupuesto) y sus modificaciones, además de lo efectivamente recaudado. Y sobre los gastos: los créditos presupuestales aprobados, sus modificaciones y sus respectivas etapas del gasto: afectación, compromiso y obligaciones contraídas.

- Un Registro de Costos, cuyas características se ajustarán a la naturaleza de cada Ente.

- En lo financiero el sistema registrará, al menos, las entradas y salidas, clasificadas por financiación y destino, correspondan o no a la ejecución del Presupuesto (TOCAF, Art.84).

En los registros de presupuesto, como ya se ha visto, se registran todos los momentos del gasto hasta que surge una obligación de pagar, pero no los movimientos de dinero, cosa que se realiza aquí.

- Los Registros de las Responsabilidades; en los Art. 82 y 87 del TOCAF dice que se deben mostrar al menos los movimientos de fondos y valores por los que se deba rendir cuentas, los bienes en servicio, guarda o custodia, y los funcionarios a su cargo. También se incluyen los sistemas auxiliares indispensables, particularmente el referido a cargos y descargos.

En cuanto al Patrimonio, se observa que, la NICSP 1 lo define como la medida residual resultante en el estado de situación financiera (activo menos pasivo), es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

El Art. 68 del TOCAF establece que el patrimonio del Estado está integrado por el derecho de dominio público y todos los derechos reales sobre los bienes inmuebles, muebles y semovientes, así como los derechos personales que son propiedad del Estado.

Otra norma que refiere al tema es el Decreto 103/991, que indica la exposición de todas las cuentas del rubro Patrimonio, éstas deben separarse y agruparse en función a su naturaleza, ordenados de acuerdo al grado decreciente de limitaciones legales o contractuales para su distribución.

El Art. 110 del TOCAF, establece que la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal comprenderán los siguientes estados:

- Grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando los previstos y alcanzados y su costo resultante.
- Estados o Balances de Ejecución del Presupuesto, en cuanto a recursos y a créditos o gastos, indicando el resultado presupuestal del ejercicio por comparación entre unos y otros.
- Estados de carácter financiero (Fuentes y usos de fondos), que revelen saldo inicial, los movimientos habidos de tesorería y bancos y los saldos finales.
- Estados de Situación Patrimonial y Estados de Resultados Económicos, que incluyan Estados de Responsabilidades en materia de fondos y bienes manejados por los funcionarios.

En cuanto a las formalidades y los plazos, de acuerdo al Art. 214 de la Constitución de la República, el Poder Ejecutivo debe presentar al Poder Legislativo, dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal.

En el Estado Uruguayo los organismos involucrados en la confección, emisión y control de los EEFF son: CGN, OPP a través de lo dispuesto en el Art. 112 del TOCAF, y TC según el Art.94 del TOCAF y Art. 211 de la Constitución de la República (Vidal, M. 2009, p.70-71).

Según el Art. 143 Lit. f. del TOCAF la OPP debe confeccionar el Estado del Grado de Cumplimiento de los Objetivos y Metas Programadas.

La NICSP 1 define a los EEFF como: una representación estructurada de la situación financiera y rendimientos financieros de una entidad. El objetivo de estos es suministrar información que sea útil para poder tomar y evaluar decisiones.

Según el párrafo 21 de esta norma, los EEFF que se deben confeccionar son: un Estado de Situación Financiera; un Estado de Rendimiento Financiero; cambios en los activos netos/patrimonio neto; y un Estado de Flujos de Efectivo.

Debiendo exponerse públicamente los presupuestos aprobados con una comparación de los presupuestos y los importes reales, ya sea como EEFF adicionales separados o como una columna dentro de los presupuestos en los EEFF y notas.

La OTC 81 al igual que la NICSP define los mismos estados en su Art. 13, pero no desarrolla el concepto de patrimonio, ni el objetivo de la emisión de estos EEFF.

| | NICSP 1 | OTC81 | TOCAF |
|--|---------|-------|-------|
| ESP o Financiera/ Situación del Tesoro. | ✓ | ✓ | ✓ |
| Estado de Rendimiento Financiero o Resultados. | ✓ | ✓ | |
| Estado de Flujos de Efectivo o EOAF | ✓ | ✓ | ✓ |
| Estado de Evolución del Patrimonio o Cambios en los activos netos/patrimonio neto. | ✓ | ✓ | |
| Cuadro de bienes de uso, intangibles, inversiones en inmuebles y amortizaciones. | | ✓ | |
| Anexo discriminando los fondos públicos recibidos y los gastos atendidos con ellos. Ejecución del Presupuesto. | | ✓ | ✓ |
| Comparación del presupuesto y los importes reales (NICSP 24). Ejecución del Presupuesto. | ✓ | | ✓ |
| Notas a los Estados Contables. | ✓ | ✓ | |

Cuadro 10 : Cuadro comparativo de las distintos Estados exigidos por las distintas normas

Una de las principales recomendaciones de los profesionales entrevistados es la de buscar una definición clara del concepto de patrimonio para el Estado, y que cuentas incorporar. Coinciden en que llegar a un resultado del ejercicio en el estado no es de gran utilidad, ya que no representaría la realidad económica. Remarcaron que el estado muchas veces tiene déficit fiscal aunque no existe la posibilidad de dar quiebra, se admite trabajar con patrimonio negativo a causa de la necesidad del cumplimiento de objetivos.

El Estado de Resultados es también útil para reflejar en los EEEFF el grado de responsabilidad de los administradores, ya que su eficacia y eficiencia en la gestión quedan reflejadas en el Resultado del Ejercicio.

El Estado no es una hacienda de producción, es predominantemente de erogación, no funciona para generar ganancias sino para poder cubrir las necesidades a través de servicios que no son rentables o son de utilidad social (Vidal, M. 2009, p.43-44).

2.4. SISTEMA DE INFORMACIÓN

Un sistema de información es aquel que transforma datos de entrada, los procesa, los almacena para su posterior uso, y distribuye la información a los usuarios internos y externos de la organización

La información financiera es información que produce la contabilidad indispensable para la administración y el desarrollo de los organismos y por lo tanto es procesada y concentrada para uso de los gobernantes y personas que trabajan en ellos.

La necesidad de esta información hace que se produzcan los estados financieros. La información financiera se ha convertido en un conjunto integrado de estados financieros y notas, para expresar cual es la situación financiera, resultado de operaciones y cambios en la situación financiera de un organismo.

La importancia de la información financiera que será presentada a los usuarios sirve para que formulen sus conclusiones sobre el desempeño financiero de la entidad. Por medio de esta y otros elementos de juicio el usuario general

podrá evaluar el futuro del estado en general y tomar decisiones de carácter económico sobre el mismo.

Un Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) debería comprender el conjunto de principios, normas y procedimientos vinculados con la efectiva elaboración de información útil, oportuna y confiable (Ley 16.736, Art.57). Además de ocuparse de la razonabilidad de los informes y EEFF, posibilitando una eficiente administración de los recursos, y rendición de cuenta.

Las principales razones para la implementación de un Sistema Integrado son:

- tener una visión global de la organización;
- permitir un registro único reduciendo errores y contradicciones;
- reducir tiempo y recursos por registros duplicados;
- lograr un adecuado equilibrio en las diversas etapas del proceso en su conjunto;
- facilitar un adecuado control interno.

Este sistema debería comprender Sub-sistemas de información que permitan conocer la gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial, así como los resultados de la gestión del sector público en su conjunto. Incluirá los sistemas auxiliares que se consideren indispensables, en particular, el referido a los cargos y descargos (TOCAF, Art. 82).

Uno de los objetivos esenciales del sistema, debe ser el registro uniforme de las operaciones económicas, financieras, de ingresos y de gastos. Posibilitando la confección simultáneamente de estados de ejecución presupuestaria, financiera,

patrimonial y económica, además de la consolidación de las diferentes unidades desconcentradas en un estado financiero institucional que permita su comparabilidad por unidades y gestiones. Incrementando además la eficiencia en la utilización de los recursos públicos, mejorando y modernizando su gerencia.

Debería también informar sobre las actividades de contratación, manejo y disposición de los bienes y/o servicios con efecto económico financiero. Brindando información presupuestaria y patrimonial además de la disponibilidad de recursos vinculadas a dichas actividades.

Este sistema debe estar definido y ajustado en función al Presupuesto, evitando así duplicidad de objetivos y atribuciones. Brindando además transparencia a los actos de la administración pública y asignando responsabilidades a los agentes involucrados en el proceso de ejecución de la política fiscal.

Además los subsistemas de administración y control interno proporcionarán información económica financiera efectuando proyecciones financieras, capacidad de endeudamiento, cumplimiento de obligaciones, recibiendo a su vez recomendaciones para la mejora de la calidad de la información presentada.

Según el Art. 81 del TOCAF, todos los actos y operaciones deben realizarse y registrarse mediante la utilización de un sistema uniforme de documentación y procesamiento electrónico de datos, con los requisitos que establece la C.G.N y reflejarse en cuentas, estados demostrativos y balances que permitan su medición y análisis.

Incorporar el uso de tecnología informática al desarrollo y funcionamiento de los sistemas financieros. Utilizando los mismos implementar un control interno financiero automático. Simplificando y reduciendo además los trámites de ejecución presupuestal y de tesorería.

La C.G.N. establece grandes directivas o grandes definiciones necesarias para que pueda existir una vinculación de los diferentes sistemas integrantes del S.I.I.F. con el sistema de información contable. Todo esto permite la emisión de los distintos EEFF o EEFF y la información para los distintos usuarios de cualquiera de los módulos o del modelo general.

SUBSISTEMAS del SIIF

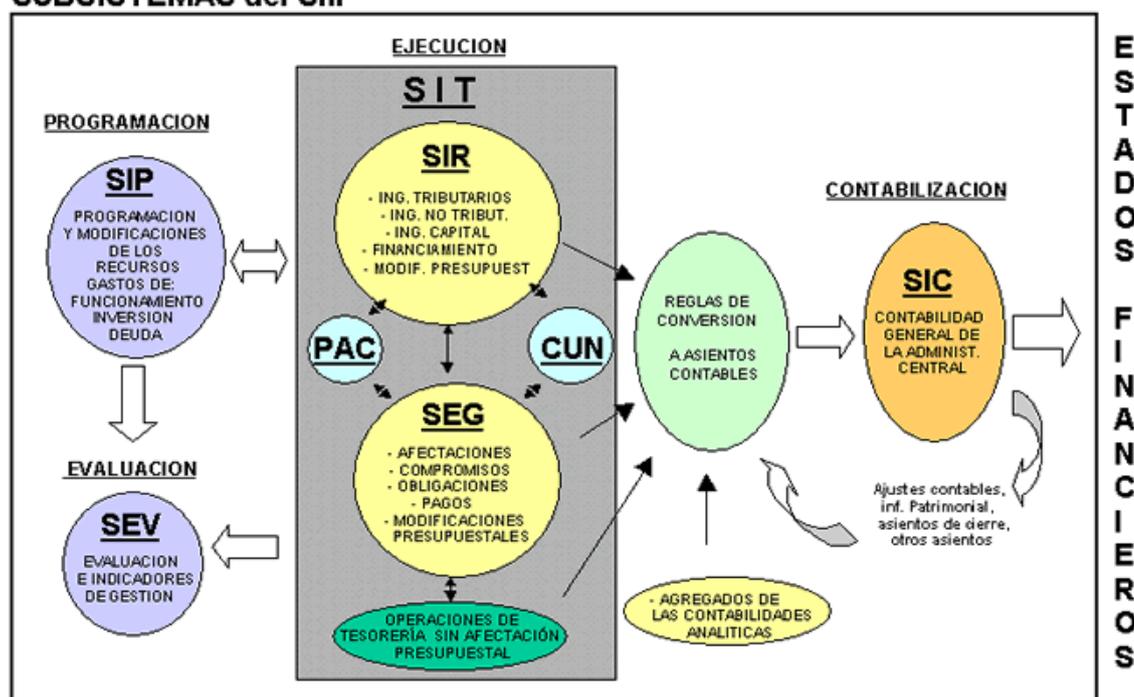


Ilustración 2: Resumen de los componentes del SIIF con sus respectivos módulos

CAPITULO III: NORMAS VIGENTES EN EL URUGUAY

3.1. MARCO NORMATIVO VIGENTE.

La contabilidad en Uruguay está regulada por el Texto Ordenado de la Ley de la Contabilidad y Administración Financiera (T.O.C.A.F), Normas Legales relacionadas y la OTC 81.

El TOCAF fue aprobado por el Decreto 95/991 dando cumplimiento a la Ley 16.170, posteriormente la Ley 16.736 de 1996 produjo cambios respecto a el régimen de control de la hacienda pública, por lo que el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 194/97 sustituyendo la versión del Decreto 95/991 por el “TOCAF 1996”. Esta es la versión vigente al momento, con sus respectivas modificaciones. El referido texto es el producto de la compilación de todas las normas legales que regulan la temática⁴. Actualmente en la última Rendición de Cuentas se dispuso la confección de uno nuevo que está siendo elaborado.

La OTC 81 denominada: “Formulación y presentación de los EEFF en el Estado” aprobada el 17 de diciembre del 2002, es el resultado del trabajo de un grupo compuesto por funcionario del TC, de la CGN y representantes de

⁴ Art. 213 de la Constitución “el tribunal de cuentas presentara al poder ejecutivo el proyecto de ley de contabilidad y administración financiera, que lo elevara al poder ejecutivo con las observaciones que le mereciera. Dicho proyecto comprenderá las normas reguladores de la administración financiera y económica y especialmente la organización del las servicios de contabilidad y recaudación; requisitos con fines de contralor, para la adquisición y enajenación de bienes y contratación que afecten a la hacienda pública; para hacer efectiva la intervención preventiva en los ingresos, gastos y pagos; y las responsabilidades y garantías a que quedaran sujetos los funcionarios que intervienen en la gestión del patrimonio del estado”.

comisiones técnicas del Colegio de contadores y economistas del Uruguay (CCEAU). Aplica a los EEFF cerrados a partir el 1 de enero del 2003.

Esta norma intenta cubrir necesidades de la administración pública, incorporando definiciones, principios y conceptos técnicos que regulan la confección de EEFF para el Sector Público no Industrial y Comercial y su objetivo es brindar uniformidad en la presentación de los EEFF y así favorecer la comparabilidad y la consolidación. Se aplica a todas las organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contratar obligaciones, y con medios para cumplir sus objetivos (OTC 81, Art.1).

El Art. 21 de la OTC 81 establece un orden de jerarquía con respecto a las normas contables, haciendo obligatorias la aplicación de las NICSP, por debajo de la propia Ordenanza y del Decreto 103/91⁵.

En esta sección se realizará un análisis exhaustivo de las normas vigentes en Uruguay relacionada con las NICSP estudiadas para lo cual se seguirá el mismo orden que en el análisis realizado en el capítulo anterior.

⁵Art 21 de la OTC 81: Las normas contables que deberán aplicarse para la formulación y presentación de los EEFF(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

3.2. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA VIGENTE VINCULADAS CON LAS NICSP DESARROLLADAS.

3.2.1. NICSP 3 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

Como ya vimos, el objetivo de esta norma es prescribir los criterios sobre la revelación, clasificación y tratamiento contable de:

- el resultado del ejercicio exponiendo por separado el de las actividades ordinarias y partidas extraordinarias.
- los resultados ordinarios o extraordinarios producidos por los cambios en las estimaciones contables.
- los errores y los cambios en las políticas contables.

La Ley 17.556 en su Art. 80 establece que el Poder Ejecutivo incluirá en el proyecto de ley de aprobación del Balance de Ejecución Presupuestal, las partidas pendientes de regularización y las modificaciones indispensables a las normas generales sobre ejecución presupuestal, funcionarios y ordenamiento financiero.

El TOCAF si bien, en el Título IV “De la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal” se refiere a la presentación de los estados Contables no trata específicamente este tema. Sólo especifica en el Art. 110 los estados demostrativos que deben presentarse y la información a incluir en ellos.

Los Incisos integrantes del Presupuesto Nacional serán responsables de la documentación y de los sistemas auxiliares. La OPP, confeccionará el estado demostrativo de grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando los previstos y los alcanzados y su costo resultante. A tal efecto, las contadurías, o servicios administrativos que hagan sus veces, les remitirán las informaciones relativas al costo, y las unidades ejecutoras, las estadísticas de rendimientos; inclusive en lo que se refiere a los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados (TOCAF, Art. 111 y 114).

Sin perjuicio de las autonomías que establece la Constitución de la República o determine expresamente la ley, la CGN, con la conformidad del TC y de la OPP, implantará los formularios pertinentes que serán de uso obligatorio y no podrán alterarse sin sus consentimientos (TOCAF, Art.112). Siendo además el organismo responsable de consolidar todas las cuentas y confeccionar un balance general integral.

La OTC 81 por su parte en sus artículos 10 y 12 en concordancia con la NICSP, establece que en la elaboración de los EEEF se deben seguir los mismos criterios contables y los mismos métodos de valuación utilizados en los ejercicios precedentes. Toda variación debe ser razonablemente fundada y expresada en notas a los EEEF. De existir un cambio de criterio deberá exponerse su incidencia tanto en los resultados como en el patrimonio, y solo podrá modificarse previa autorización del TC o autoridad correspondiente.

El Art. 15 de la misma ordenanza obliga a la presentación de una memoria explicativa de los EEFF, informando sobre todos los puntos que se consideren de interés, entre estos se destacan las pérdidas y ganancias extraordinarias u originadas de ajustes de ejercicios anteriores, siempre que sean significativas.

La NICSP en este punto es clara ya que prescribe que deben informarse estos hechos, y además establece el criterio de reconocimiento de los ajustes provenientes de ejercicios anteriores, considerándolos errores que deben registrarse retroactivamente, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada período específico o el efecto acumulado del error.

Por otra parte la Ley 17.556 del 18 de setiembre de 2002 en su Art.80 establece que se debe incluir en el Balance de Ejecución Presupuestal entre otros rubros las partidas pendientes de regularización. Estas partidas pueden por ejemplo, ser recursos que no se registraron en su momento, ya sea que se hubiesen generado o no. Pueden arrastrarse de muchos años para atrás, lo que podría verse como una diferencia con el concepto de la NICSP 3.⁶

⁶ Ley 17.556 del 18/09/2009 Art 80. (Partidas pendientes de regularizar).- Modifícase el art. 8º de la Ley N° 15.903. "Art. 8º:... el Poder Ejecutivo incluirá en el proyecto de ley de aprobación del Balance de Ejecución Presupuestal, las partidas pendientes de regularización y las modificaciones indispensables a las normas generales sobre ejecución presupuestal, funcionarios y ordenamiento financiero..."

Criterio de Revelación, clasificación y tratamiento contable de Políticas contables

| | |
|-------------------------|---|
| NICSP 3 | Si surge por la aplicación inicial de una NICSP se seguirán las disposiciones que esta especifique; Si el cambio es producido voluntariamente por la entidad o la norma no especifica, se aplicará retroactivamente. Si no se pudiera determinar esto, la entidad ajustará la información comparativa de forma prospectiva de la fecha más antigua posible. |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 (Art.10 y 12) | De existir un cambio de criterio se deberá exponer su incidencia tanto en los resultados como en el patrimonio. |

Cuadro 11: Criterio de revelación, clasificación y tratamiento contable de Políticas Contables-NICSP 3

Criterio de Revelación, clasificación y tratamiento contable de Estimaciones Contables

| | |
|---------|--|
| NICSP 3 | Si un cambio en una estimación contable genera variaciones en activos o pasivos deberá ser reconocido en el período en que tiene lugar, ajustando su valor en libros. En caso contrario se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del período y siguientes si el mismo los afectara. |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 | No indica nada, pero el Art. 21, remite a lo que dicen las NICSP. |

Cuadro 12: Criterio de Revelación, clasificación y tratamiento contable de Estimaciones Contables-NICSP 3

Criterio de Revelación, clasificación y tratamiento contable de Errores Contables

| | |
|--------|--|
| NICSP3 | Los del período corriente se corrigen en los EEFF del período. Los de períodos anteriores se corrigen en forma retroactiva en los siguientes EEFF formulados después de haberlos descubierto, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada período específico o el efecto acumulado del error. El efecto de la corrección de errores de períodos anteriores no se incluirá en el resultado |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 | No indica nada, pero el Art. 21, remite a lo que dicen las NICSP. |

Cuadro 13: Criterio de Revelación, clasificación y tratamiento contable de Errores Contables-NICSP 3

3.2.2. NICSP 4 – Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

Esta NICSP tiene como objetivo el tratamiento contable para las transacciones en moneda extranjera en cuanto al: tipo de cambio a utilizar, convertir a la moneda en que se presenten los EECC, y a la forma de reconocer el efecto de las variaciones de los tipos de cambio.

La Ley 17.556 en su Art. 81 trata el tema de las diferencias de cambio; los déficits originados por la modificación de la paridad monetaria o la variación de los precios, en gastos de funcionamiento e inversión que se financien con Rentas Generales (RRGG), serán de cargo del Tesoro Nacional, siempre que dichas modificaciones o variaciones estén previstas en el respectivo contrato.

Esta ley no es de aplicación general, sino que se aplicará solamente en los siguientes casos: cuando se trate de reliquidaciones de gastos presentados por el acreedor con posterioridad al cierre del ejercicio, y para el tratamiento de las diferencias producidas entre el momento del compromiso del gasto y su pago, si los créditos resultaren insuficientes (Ley 17.556, Art.81).

Otra norma que refiere al tema es la Ley 16.170 en su Art.57 donde establece la situación de los créditos para inversiones que comprendan egresos y endeudamientos en moneda extranjera, se ajustarán al tipo de cambio vendedor vigente al momento de la emisión del documento de pago correspondiente.⁷

⁷ Ley 16.170 del 1991, Art. 57.- Los créditos que se asignen para inversiones que comprendan total o parcialmente egresos en moneda extranjera, así como los que sean financiados con endeudamiento en moneda extranjera, se ajustarán a la cotización de la moneda respectiva de acuerdo al tipo de cambio vendedor vigente al momento de la emisión del documento de pago correspondiente.

Si el pago se realiza dentro del ejercicio, se ajustara el crédito por la diferencia que surge entre el tipo de cambio del momento del pago y el de la emisión del documento.

El TOCAF no contiene ninguna disposición específica para esta NICSP.

Los Art. 9 y 14 de la OTC 81 indican que los EEEF deben estar formulados en moneda nacional expresados en moneda de poder adquisitivo de cierre de ejercicio, sin especificar qué tipo de cambio utilizar. La NICSP 4 discrimina partidas monetarias y no monetarias y nos indica claramente cómo expresarlas en los estados contables. Las partidas monetarias al tipo de cambio de cierre; las no monetarias establecidas en moneda extranjera que se contabilizan al costo, al tipo de cambio del momento de la operación; y las no monetarias establecidas en moneda extranjera que se contabilizan por su valor razonable, al tipo de cambio del momento en que este se determinó.

Por su parte la NICSP 4 nos indica que toda operación en moneda extranjera se debe reconocer en los EEEF al tipo de cambio existente en el momento de la operación. La OTC 81 no hace mención al tema como tampoco a los efectos que provocan las diferencias de cambio en el resultado. La NICSP expresa que deben reconocerse las diferencias de cambios estableciendo dos tratamientos a aplicar: referencial y alternativo.

| Reconocimiento de las transacciones en M/E | |
|---|--|
| NICSP 4 | Criterio de lo devengado, al tipo de cambio de la fecha de la transacción |
| TOCAF | No indica nada |
| OTC 81(Art.5) | Criterio de lo devengado |
| Ley 16.170(Art.57) | Los créditos en M/E a tipo de cambio vendedor vigente al momento de la emisión del boleto de pago. |

Cuadro 14: Reconocimiento de las transacciones en M/E-NICSP 4

| Tipo de cambio a utilizar en los EEFF | |
|--|--|
| NICSP 4 | Partidas Monetarias: tipo de cambio de cierre Partidas No Monetarias: Tipo de cambio vigente a la fecha que se genere |
| TOCAF | No indica nada |
| OTC 81 (Art.12 y 14) | En moneda nacional expresados en moneda de poder adquisitivo de cierre de Ejercicio. |

Cuadro 15: Tipo de cambio a utilizar en los EEFF-NICSP 4

| Tratamiento de la diferencia de cambio | |
|---|--|
| NICSP 4 | Tratamiento referencial: se reconocen como ingresos o gastos del ejercicio que se generan. Tratamiento alternativo: se incorporan al valor del activo. |
| TOCAF | No indica nada |
| OTC 81 (Art.7) | Deben incorporarse a los EEFF. |
| Ley 17.556 (Art. 81) | Las originadas en gastos que se financien con RRGG, serán de cargo del Tesoro Nacional, siempre que estuvieran previstas en el respectivo contrato. Se incorporarían al costo. |

Cuadro 16: Tratamiento de la diferencia de cambio-NICSP 4

3.2.3. NICSP 5 – Costos por prestamos

El Art. 20 del TOCAF trata el tema de los residuos pasivos que permanecen después de finalizado el ejercicio económico, si al final no han sido pagos, deberán ser incluidos en órdenes de pago; y los que no lo hubieren sido en dos

años a partir del fin del ejercicio en que se afectaron se eliminarán de las respectivas cuentas.

Con respecto a este tema la OTC 81 no menciona ningún criterio a seguir.

| Tratamiento contable | |
|-----------------------------|--|
| NICSP 5 | Tratamiento referencial: como gastos de ejercicio. Tratamiento alternativo: capitalizarse como parte del activo |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 (Art. 7) | No indica nada, pero el Art. 21, remite a lo que dicen las NICSP. |

Cuadro 17: Tratamiento Contable-NICSP 5

3.2.4. NICSP 9 – Ingresos de transacciones con contraprestación

El objetivo es regular el tratamiento contable de las transacciones originadas en actividades de intercambio, como venta de bienes, prestación de servicios, uso por parte de terceros de activos de la entidad (intereses, regalías, dividendos). Se debe tener en cuenta que materialmente los principales ingresos percibidos provienen de los tribunos.

En su Art. 3, el TOCAF define los recursos que financian al Estado: impuestos, contribuciones o tasas, la renta de los bienes del patrimonio del Estado y su correspondiente venta, el producto de las actividades que desarrollan las empresas de dominio comercial e industrial del Estado, el producido de empréstitos y otras operaciones de crédito, toda entrada que se prevea legalmente y lo producido por los servicios que brinda el estado con cobro de retribución.

El Art. 12 del TOCAF establece que los recursos que percibe el Estado en el ejercicio son los efectivamente depositados en cuentas del tesoro al 31 de diciembre de cada año, aplicando el criterio de lo percibido.

La NICSP al igual que la OTC 81 en su Art. 5, establece que los EECC deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado, tanto para las transacciones como para todo suceso, independientemente de cuándo se reciba o pague. En forma excepcional el TC podrá autorizar la aplicación del criterio de lo percibido

El Art. 24 de OTC 81 define que las contribuciones realizadas por las unidades contables a RRGG deberán ser tratadas como disminuciones patrimoniales, y los subsidios, subvenciones o aportes de capital que reciban las mismas como aumentos patrimoniales; siendo reconocidos al momento en que se haga efectiva la transferencia no cumpliendo con el criterio de lo devengado como habla la NICSP y estableciendo una excepción a el Art. 5 de la Ordenanza.

| Reconocimiento de los ingresos | |
|---------------------------------------|---------------------------|
| NICSP 9 | Criterio de lo devengado |
| TOCAF | Criterio de lo percibido. |
| OTC 81 | Criterio de lo devengado |

Cuadro 18: Reconocimiento de los ingresos-NICSP 9

| Valuación | |
|------------------|---|
| NICSP 9 | Al valor razonable. |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 | No indica nada, pero el Art. 21, remite a lo que dicen las NICSP. |

Cuadro 19: Valuación-NICSP 9

3.2.5. NICSP 11- Contratos de construcción

Prescribe el tratamiento contable para ingresos ordinarios y costos asociados a los contratos de construcción en los EECC.

Tanto el TOCAF cómo el Texto Ordenado de Inversiones (TOI) no establecen criterios específicos de contabilización en cuanto a contrataciones y asignación de créditos presupuestales. Sin embargo, el TOI en su Art. 2 define inversión como gastos destinados a la formación de activos físicos, así como el aumento de las existencias de bienes a incorporarse al patrimonio de los organismos comprendidos en el presupuesto nacional. Esta definición comprende gastos de estudio de los proyectos (Ley 15.804 de 1986, Art 78).

En ningún Art. de la OTC 81 se trata o menciona algún criterio relacionado con la presente NICSP 11 Contrato de Construcción.

En tanto, el Art. 97 de la Ley 15.851 habilita el aprovisionamiento de materiales para las obras de forma directa, no teniendo que realizar licitación.

| Definición y clasificación de un contrato de construcción | |
|--|---|
| NICSP 11 | Lo define y clasifica en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo. |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 | No indica nada. |
| T.O.I.(Art. 2) | Incluida en la definición de inversión. |

Cuadro 20: Definición y clasificación de un contrato de construcción- NICSP 11

Valuación y reconocimiento de los costos de contrato

| | |
|-----------------------|---|
| NICSP 11 | Los directos e indirectos. |
| TOCAF (Art.83 y84) | Se deben registrar todas las entradas y salidas financieras correspondiente o no a la ejecución del presupuesto. |
| OTC 81 | No indica nada. |
| T.O.I.(Art. 2) | Incluida en la definición de inversión. |
| Ley15.851, Art.97 | Habilita a realizar aprovisionamientos de materiales para las obras de forma directa, no teniendo que realizar licitación |

Cuadro 21: Valuación y reconocimiento de los costos de contrato- NICSP 11

3.2.6. NICSP 21- Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo.

Regula los procedimientos para determinar si un activo que no genera efectivo está deteriorado como se realiza el reconocimiento de la pérdida por deterioro, especifica el momento en que se debe revertir la misma y la información a revelar en notas.

El TOCAF en su Art. 85 establece la obligación de registrar todos los activos, pero no especifica la clasificación entre generadores y no generadores de efectivo. En esta norma falta especificidad pero no es contradictoria con la NICSP.

La OTC 81 no contempla en forma expresa en ninguno de sus artículos los activos no generadores de efectivo, ni su reconocimiento ni sus posibles pérdidas de valor. La NICSP 21 define que procedimientos una entidad debe seguir para poder determinar si un activo no generador de efectivo se ha deteriorado y reconocer las pérdidas por su deterioro.

La NICSP también especifica cuándo una entidad debería revertir la pérdida de valor por deterioro y describe la información a revelar.

Por su parte el Art. 7 de la OTC 81 dice que todo acto, operación o hecho que tenga efecto económico debe incorporarse a los estados contables.

| Definición de un activo no generador de efectivo | |
|---|---|
| NICSP 21 | Aquellos que NO se mantienen para obtener un rendimiento comercial. |
| TOCAF(Art.85) | Nos indica que registrar como activo, no los clasifica. |
| OTC 81 | No indica nada, pero el Art. 21, remite a lo que dicen las NICSP. |

Cuadro 22: Definición de un activo no generador de efectivo-NICSP 21

| Deterioro de un activo no generador de efectivo | |
|--|---|
| NICSP 21 | Se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable. |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 | No indica nada, pero el Art. 21, remite a lo que dicen las NICSP. |

Cuadro 23: Deterioro de un activo no generador de efectivo-NICSP 21

| Reconocimiento del deterioro | |
|-------------------------------------|--|
| NICSP 21 | Inmediatamente en el resultado. |
| TOCAF | No indica nada |
| OTC 81(Art.7) | Todo acto, operación o hecho que tenga efecto económico debe incorporarse a los estados contables. |

Cuadro 24: Reconocimiento del deterioro-NISCP 21

3.2.7. NICSP 23 - Ingresos de transacciones sin contraprestación

(Impuestos y transferencias).

El objetivo es regular el tratamiento contable de las transacciones sin contraprestación.

En su Art. 3, el TOCAF define los recursos que financian al Estado incluyendo impuestos, contribuciones o tasas.

Como se hizo referencia en el análisis a la NICSP 9, el Art. 12 del TOCAF establece que los recursos que percibe el Estado en el ejercicio son los efectivamente depositados en cuentas del tesoro al 31 de diciembre de cada año, aplicando el criterio de lo percibido, aplicable también a los ingresos sin contraprestación.

Específicamente con relación a las donaciones es en el Art. 39 del TOCAF que se hace mención a las condiciones y los procedimientos de aceptación de las mismas, pero no las define, ni se establece como se reconocerán.

La Ley 17.930 Art. 47 Principio de Universalidad que se relaciona tanto con el Art 110 y 150 del TOCAF, nos indica que deben incluirse todos los ingresos y los gastos para cada inciso figurando por separado. En relación a la fuente de financiamiento cuando no estén incluidas en el resultado presupuestal, como fondo de terceros, donaciones y legados será CGN la encargada de instruir la forma de contabilizar la ejecución de los mismos.⁸

Por otra parte el TOI en su Art. 1 establece que tanto ingresos como gastos deben formar parte del sistema presupuestario, figurando en leyes de Presupuesto

⁸ Art. 110 TOCAF: hace referencia Art. 55 de la Ley 16.736 del 05/01/1986 derogado por el Art. 47 de la Ley 17.930 del 19/12/1995.

Art. 150 TOCAF: texto parcialmente derogado por el Art. 47 de la Ley 17.930.

y de Rendición de Cuentas. La excepción de la disposición anterior se da con las donaciones y legados que deberá rendir cuenta en cada ejercicio financiero.

Otra norma que hace referencia a las donaciones, legados y otros ingresos extra presupuestales es la Resolución 1323 del 25/11/09, la autoriza a la presidencia a solicitar la apertura de cuentas en \$ y U\$S para la recepción de estos ingresos.

La NICSP al igual que la OTC 81 en su Art. 5, establece que los EEFF deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado, tanto para las transacciones como para todo suceso, sin hacer distinción entre transacciones con o sin transacción.

Nuestro Código Tributario define los Impuesto como los tributos cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente (Código Tributario, 2010, Art.11) . Por otra parte la NISCP 23 se extiende más en su definición de los mismos, indicando que son beneficios económicos futuros o potencial de servicios pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público, relacionado con leyes o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno.

Reconocimiento de los ingresos

| | |
|----------------|---------------------------|
| NICSP 23 | Criterio de lo devengado |
| TOCAF(Art.12) | Criterio de lo percibido. |
| OTC 81(Art. 5) | Criterio de lo devengado |

Cuadro 25: Reconocimiento de los ingresos-NICSP 23

| Valuación | |
|------------------|---|
| NICSP 23 | Al valor razonable. |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 | No indica nada, pero el Art. 21, remite a lo que dicen las NICSP. |

Cuadro 26: Valuación-NICSP 23

3.2.8. NICSP 24 - Presentación de información del presupuesto en los EEFF.

Esta norma determina que debe incluirse en los EEFF una comparación de los importes presupuestados con los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto, y la explicación de las diferencias materiales entre ellos. Cuando exista diferencia entre la base contable y la del presupuesto se debe realizar una conciliación de la ejecución presupuestal con los importes presentados en los EECC.

El Art. 110 del TOCAF solicita los estados demostrativos enumerados en los Arts. 83 al 87, enumerados en el Cuadro 10: Comparativo de las distintos Estados exigidos por las distintas normas, página 86.

Por su parte la Ordenanza en su Art. 13 define los EEFF que se deberán exponer ante el Tribunal de Cuentas: Estado Situación Patrimonial, Estado de Resultados, Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Estado de Evolución del Patrimonio, Cuadro de Bienes de Uso y Anexos; pero no especifica ni en este artículo ni en ningún otro que se deberá exponer una comparación como la NICSP expone. (Estado de Ejecución Presupuestal).

Comparación de la información contable presupuestal y patrimonial

| | |
|------------------|---|
| NICSP 24 | Se debe incluir en los EEEF una comparación de los importes presupuestados con los importes reales. |
| TOCAF (Art. 110) | Solicita incluir Estados demostrativos. |
| OTC 81 | No especifica en ninguno de sus artículos que se deberá exponer una comparación. |

Cuadro 27: Comparación de la información contable presupuestal y patrimonial-NICSP 24

Diferencias entre la información presupuestal y patrimonial

| | |
|----------|--|
| NICSP 24 | Se debe realizar una conciliación de la ejecución presupuestal con los importes presentados en los EECC. |
| TOCAF | No indica nada. |
| OTC 81 | No indica nada. |

Cuadro 28: Diferencias entre la información presupuestal y patrimonial-NICSP 24

CAPITULO IV: ANALISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN URUGUAY.

La Contabilidad del Estado Uruguayo actualmente consiste exclusivamente en un Sistema de Contabilidad Presupuestal. Esto trae como consecuencia que la información con la que se cuenta no es completa e íntegra ya que aunque se realizan registraciones, no se registran todas las operaciones, además de que no siempre se aplican los criterios ni es oportuna. Se tiene una contabilidad presupuestal con todas las limitaciones que esto conlleva, se conoce solamente una parte de las operaciones.

4.1. NICSP 3 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.

En una contabilidad patrimonial los cambios en políticas contables, en las estimaciones contables y la corrección de errores influyen directamente en los resultados.

Al día de hoy el Estado no confecciona un Estado de Resultados, por lo que las consecuencias de dichos cambios en el actual Sistema de Contabilidad Presupuestal se verán reflejados en las llamadas partidas a regularizar que se utilizarán tanto para cambios en políticas contables, como para cambios en las estimaciones y principalmente en la registración de errores. Si estos cambios o errores se descubren en el periodo siguiente al que se produjeron y se está a tiempo, porque no cerró el ejercicio, se imputan al ejercicio en que tuvieron lugar. Si el ejercicio ya estuviera cerrado se registrará en partidas a regularizar.

Luego de finalizado el ejercicio económico existe un plazo de seis meses antes de presentar los Estados en el parlamento, en dicho período generalmente se logran salvar ciertas diferencias.

El rubro partidas a regularizar corresponde a ciertas partidas que en su momento tuvieron un movimiento financiero y no se registraron. Actualmente se exponen de forma similar a las notas contables, el importe total de estas afecta al resultado del ejercicio. Se exponen por separado, y no son ajustes. No surgen de la operativa normal del sistema de contabilidad presupuestal. En caso de llevar una contabilidad patrimonial estas afectarían el resultado.

Desde el punto de vista presupuestal estas correcciones afectan al ejercicio en que se reconocen, o sea, se cargan al resultado del ejercicio en que se encuentran.

En cuanto a políticas contables tenemos un ejemplo en lo sucedido con un impuesto. Desde el año x RREGG debe cubrir un déficit generado por este. Se expone en el tomo 1, en un cuadro, además de registrarse el gasto en el Inciso 24 como diversos créditos. Cuando el organismo recaudador del mismo envía a CGN lo recaudado, el primer año lo envía por criterio de lo devengado y CGN lo toma por el percibido, al año siguiente CGN cambia el criterio y utiliza devengado al igual que el organismo recaudador, esto se puede considerar un cambio de criterio y es reflejado en un cuadro, exponiéndose luego en partidas a regularizar la diferencia de los resultados del año anterior.

En el caso de las estimaciones, estas se registran como una partida a regularizar, que pasan a ser recursos del ejercicio actual, que no se registraron en su momento, pueden darse de muchos años para atrás. Se utiliza para registrar sucesos pasados que generaron ingresos en su momento pero que no fueron reflejados porque no se conocía con certeza de su importe. Un ejemplo son los gastos si en un año se contabilizaron mal, al año siguiente la diferencia va a partidas a regularizar esto se expone en un cuadro en el Tomo 1.

Como ejemplo de cambio de criterio podemos tomar el caso en que una empresa pública que en el año x realizó contribuciones a RRGG por un determinado monto, posteriormente un Decreto del Poder Ejecutivo disminuye el monto de contribución. En el período siguiente la diferencia se toma como un pago un impuesto adeudado para ese período.

4.2. NICSP 4: EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

En la actualidad se puede mencionar que en la Contabilidad Presupuestal, el tipo de cambio utilizado es diferente, dependiendo de si registra un recurso o un gasto.

Con respecto a los recursos se utilizan distintos tipos de cambio: fiscal, pizarra, interbancario, cable comprador.

En los gastos se utiliza en general pizarra vendedor más un plus a discreción de cada gerente financiero. En el caso de los gastos de inversión con

financiamiento externo, generalmente se utiliza el dólar fondo BCU debido a que las cuentas donde depositan los organismos externos están radicadas en dicho banco, no obstante igualmente puede registrarse en moneda nacional.

Dichos créditos se ajustan según el Art. 57 de la Ley 16.170, a la cotización de la moneda respectiva de acuerdo al tipo de cambio vendedor vigente al momento de la emisión del documento de pago correspondiente. Si el pago se realiza dentro del ejercicio, se ajusta el crédito por la diferencia que surge entre el tipo de cambio del momento del pago y el de la emisión del documento.

La Ley 17.556 en su Art. 81 estipula que los déficit que se originen por modificaciones en los tipos de cambio o por variaciones de precios en los gastos, ya sean de inversión o de funcionamiento que se financien con Rentas Generales correspondientes a los incisos 02 al 27, serán de cargo del Tesoro Nacional siempre que esté previsto en el respectivo contrato. Será de aplicación en los casos: de reliquidación de gastos presentados por el proveedor luego de efectuado el cierre de ejercicio, de diferencias que surjan entre el momento del compromiso y el pago del gasto, y cuando los créditos sean insuficientes.

La erogación será dispuesta por el MEF previo informe de CGN con cargo a créditos del inciso.

Hoy en día, luego de entregado el bien o realizado el servicio a la unidad, esta emite la obligación a tipo de cambio de la fecha de emisión de la obligación. Al momento del pago si se reservo por un monto mayor y el tipo de cambio

aumenta, el sistema hace el ajuste automáticamente, si esto no es así, se solicita un ajuste por diferencia de cambio.

En cuanto a la operativa de las cuentas del Tesoro en BCU que se contabilizan por regularización (BCU es el agente financiero del gobierno), se utiliza el arbitraje y tipo de cambio cable comprador de la fecha de la transacción.

Las diferencias de cambio entre lo obligado y lo pagado presupuestalmente, se incorporan al costo original por lo que no se identifican como tales.

En el caso de las cuentas corrientes del tesoro en distintas monedas, la diferencia de cambio se mantiene en una cuenta que no impacta en el presupuesto y patrimonialmente, si bien existe una contabilidad auxiliar parcial donde se acumulan las diferencias, al no llevarse una contabilidad no se refleja como tal en ningún estado financiero.

Por otro lado, las partidas no monetarias, se pueden observar en el Estado de Situación del Tesoro (parcial) de la Rendición de Cuentas, se registran al arbitraje y tipo de cambio cable comprador del 31 de diciembre. Las diferencias de cambio tienen igual tratamiento que el párrafo anterior.

4.3. NICSP 5: COSTOS POR PRESTAMOS

El uso de los préstamos externos es muy frecuente en la actualidad, se registra con respecto a contabilidad presupuestal como un gasto de inversión ya sea al tipo de cambio fondo BCU o en moneda nacional.

Los mismos se pagan a través del BCU en cuentas corrientes para cada uno de los préstamos. Si surgen diferencias de tipo de cambio entre lo obligado y lo pagado por BCU, CGN centralizadamente las imputa como un recurso, debido a que no puede realizarse una devolución al crédito.

Pueden existir diferencias de cambio en la transferencia de fondos del BCU a las cuentas del Inciso o de proveedores, cuyo tratamiento debería ser interrogado a quienes administran los fondos dentro de los Incisos.

El repago de la deuda y sus intereses, son administrados por el BCU, este realiza el debito automáticamente de las cuentas del tesoro. Es política de Estado, pagar la deuda a su vencimiento. La imputación presupuestal se realiza por lo vencido que es igual al pagado, mediante regularización.

La registración patrimonial es auxiliar, y en el caso de los intereses se realiza tomando como base la Contabilidad Presupuestal, es decir que se registra en base a caja y no devengado. No obstante se expone un trabajo trimestral para reuniones del Mercosur, donde se calculan los intereses devengados.

Por el decreto 332/000 todos los desembolsos relacionados con préstamos internacionales deben ingresar en cuenta corrientes individuales en el BCU. Los préstamos tienen diferentes tratamientos según sean su financiamiento: Gobierno Central, Organismos del Art. 220 o para Organismo fuera de dicha clasificación.

En este último caso se diferencian: 1) los que son totalmente a cargo del Ente: si se pagan directamente no se registra nada, salvo la transferencia y en la

contabilidad se los registra como fondos de terceros. Si los paga el Gobierno luego le reintegran el pago, se contabiliza como un deudor del gobierno por el monto tanto de las amortizaciones como de los intereses pagados, registrando en el SIIF en Inciso 30 “Deuda Pública”; a medida que van reintegrado se va bajando la deuda y el registro en el SIIF ; 2) los que son de cargo del gobierno: se consideran gasto, tanto la amortización como los intereses, y su registración para la ejecución presupuestal se realiza en el Inciso 20, reflejándose con igual criterio en la contabilidad patrimonial, teniendo en cuenta que no se reflejan en EEFF.

En la Balance y Rendición de Cuentas anual se presenta información respecto a los préstamos en distintos cuadros demostrativos:

Dentro del Tomo I

El cuadro 1 presenta el total de los intereses pagados por endeudamiento tanto interno como externo.

El cuadro 9 hace la apertura de dicho total, en intereses de bonos y préstamos.

El cuadro 35 muestra la deuda por préstamos internacionales al principio y final del ejercicio.

El cuadro 36 muestra los desembolsos ingresados en el ejercicio.

El cuadro 31/2 de fuentes y usos de fondos muestra la utilización neta de préstamos.

El cuadro 34/1 de Estado de Situación del Tesoro muestra el saldo de las cuentas corrientes de préstamos radicadas en BCU (saldos no utilizados por los Incisos).

Tomo III

Corresponde a la ejecución de los préstamos.

4.4. NICSP 9: INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN.

Actualmente se aplica el Art. 12 de TOCAF, este establece que los ingresos se deben computar por el criterio de lo percibido, tomando como recursos los efectivamente depositados en cuentas del Tesoro Nacional o ingresados en los organismos, servicios y entidades estatales.

Los ingresos generados por transacciones con contraprestación actualmente son reconocidos según el criterio de lo percibido, así lo dispone el TOCAF para todos los ingresos, esto es cuando lo percibe la unidad recaudadora.

No existe certeza del registro de la totalidad de los ingresos ya que existen situaciones difíciles de detectar, dada la inexistencia de un sistema de información específico, un ejemplo es el caso de la venta de inmuebles que son ingresos para el Gobierno, no se tiene registro de los activos que se venden, y se registran como un recurso en general, por lo cual no existe una relación entre el ingreso y el bien vendido.

En caso de que se vendan bienes o se presten servicios, recibiendo como contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos, los cuales se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cambio en la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En Uruguay este caso es llamado permuta de bienes, y tiene un procedimiento definido (TOCAF, Art.38 y Ley 16.170, Art 653).

Los bienes que se quieren permutar deben valuarse por medio de una tasación, para tener conocimiento de su valor razonable.

El procedimiento a efectuarse es el mismo que establece el TOCAF para las compras de bienes con contraprestación monetaria (TOCAF, Art33). Tienen que pasar por todos los controles de acuerdo con el procedimiento aplicado. Una vez que el ordenador autoriza la permuta, el procedimiento difiere del de compra común de bienes ya que la registración es otra.

Debe existir el crédito abierto en el proyecto adecuado, y en el respectivo objeto del gasto. Si por ejemplo son autos, se produce la transacción en el momento en que se reciben los autos nuevos y se entregan los viejos.

El organismo debe contablemente realizar dos etapas a la vez; una obligación llamada estado de recaudación por compensación, que va a estar a nombre del proveedor pero no va a disparar pago, ya que el pago ya se realizara mediante la entrega de los bienes, simulando que la compra se ha efectuado normalmente. De esta manera se imputa el crédito que se tenía abierto al objeto

del gasto y un ingreso como si hubiera realizado la venta de los bienes que va a entregar.

De contar con contabilidad patrimonial esto se registraría en un mismo hecho y por la diferencia se obtendría un único resultado, actualmente tenemos un registro doble, por un lado el gasto y por otro el ingreso, por más que estén relacionados en el sistema.

Si la operación es en moneda extranjera se debería utilizar el mismo tipo de cambio, tanto para el Estado de Resultado como para la obligación.

Si lo que se compra es de mayor valor, se hace una obligación por la diferencia. Se parte la obligación, se hace una misma afectación con un mismo compromiso y dos obligaciones. De ser la situación contraria se hace un ingreso por la diferencia y se deposita.

Lo que actualmente se realiza no condice con lo establecido en la NICSP 9 que, al igual que la OTC 81 en su Art. 5, explicita que los EEFF deben prepararse aplicando el criterio de lo devengado. En forma excepcional el TC podrá autorizar la aplicación del criterio de lo percibido.

4.5. NICSP 11: CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Actualmente el Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTO) es el principal gestor en la construcción, conservación y mantenimiento de la obra arquitectónica del dominio público.

El mismo lleva un registro en donde se detalla toda la información de las obras, como la denominación, contratista, partidas adjudicadas, impuestos, leyes sociales entre otros datos.

La mayoría de las obras se realizan por Administración Directa, y pocas por Contrato.

La Dirección Nacional de Arquitectura(DNA) del MTOP al día de hoy, no cuenta con Contabilidad Patrimonial. Posee un Sistema Integrado de Gestión de Obra (SIGO), un programa a medida para obras, que comienza a registrar cuando el Arquitecto plantea la necesidad de materiales. A su vez también sirve para registrar en el libro de Caja, Tesorería, Contaduría, el Banco, etc. Con este sistema se intentó crear un insumo para que en el futuro lo use la Contabilidad Patrimonial. El mismo está compuesto por Cuentas Corrientes Financieras y una Cuenta Corriente de Rendición de Cuentas.

Se rinde cuentas al Organismo propietario de la obra respecto a lo que se va gastando en la misma, lo que no refiere a un avance de obra.

En la obra por Administración Directa se construye con fondos de un tercero interesado. Se firma un convenio con el Organismo propietario de la obra, que es aprobado por el Poder Ejecutivo, y sigue todos los trámites correspondientes. Con el convenio el comitente hace la aceptación y cuando se lleva a cabo la obra hace la obligación. Una vez que el crédito del tercero está aprobado e intervenido, queda libre para ser usado en la obra. Cuando DNA

percibe los recursos del tercero los vuelca a la obra correspondiente a medida que sea necesario.

La DNA registra el dinero invertido en la obra en su Cuenta Corriente Financiera respectiva en el SIGO. En el SIIF cada organismo registra el dinero invertido en su obra porque es un crédito del Organismo dueño de la misma. La oficina luego rinde cuentas sobre el dinero recibido, lleva una cuenta corriente financiera con el dinero que ingresa y el que va gastando, basada siempre en los comprobantes.

Además de las registraciones en cada una de las cuentas corrientes financieras para cada obra se registra también en otra cuenta corriente que es la de Rendición de Cuentas, en ella lo que se hace es: entró x dinero y se va descargando de allí las rendiciones y precio/saldo.

Dentro del SIGO, cómo ya se dijo, se encuentran las cuentas corrientes para cada obra y se actualizan continuamente, por lo que se tiene un costo muy aproximado de lo que es el valor de la obra, con un grado de detalle que dependerá de la información que se halla ingresado al sistema. El sistema está previsto para obtener un grado de detalle óptimo en la información pero se basa en la orden de compra, por lo tanto dependerá de cómo se utilice.

En cuanto a las obras por Contrato, DNA presta los profesionales necesarios; para que el Organismo se encargue de administrar la obra teniendo ese respaldo y haga el estudio de adjudicación.

Luego de comenzada la obra la empresa ganadora de la licitación presenta los avances de obra a DNA, se hace el control y se realiza un Informe de Revisión Limitada. El avance se envía al Organismo para que este haga el control. La registración correspondiente es menor que en el caso de administración directa.

4.6. NICSP 21: DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Al día de hoy en Uruguay no se registra de acuerdo a esta norma. En el momento en que se implemente una contabilidad patrimonial se podría comenzar a registrar según esta, ya que no existe impedimento legal ni se requiere una norma nueva que habilite su implementación.

Además de una Contabilidad Patrimonial es necesario contar con inventario de inmuebles, que al día de hoy existe pero no está completo ni valuado. El proceso de valuación de activos, la valuación del deterioro y principalmente la decisión de que criterio adoptar para ello, es un punto a tratar con detenimiento.

Un caso complejo es el de terrenos, que en determinado momento se expropiaron a sus propietarios para construir una ruta y existen pedazos sin utilizar que no son útiles para la venta ya que por su tamaño nadie los compraría.

4.7. NICSP 23: INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN.

En el caso de ingresos tributarios, se deposita el dinero recaudado diariamente en cuentas auxiliares de cada ente recaudador y automáticamente se

transfiere al Tesoro. Los organismos recaudadores no lo declaran todos los días, sino que lo hacen una vez al mes, mediante una declaración jurada impuesto por impuesto. No se lleva un registro por el criterio de lo devengado sino por lo percibido mensualmente.

En caso de haber un intermediario entre el organismo recaudador y el contribuyente, este es quien realiza el depósito en la cuenta auxiliar por el total del impuesto recaudado. Quien informa sobre la recaudación por el importe neto es el organismo recaudador. Por lo cual la declaración jurada no coincide con el total depositado en la cuenta bancaria, ya que se dedujo la comisión de estos intermediarios. Los gastos por la intermediación se registran como un gasto en un inciso diferente.

En cuanto al tratamiento de retenciones que realiza el Estado a los proveedores, se registran como pasivos y luego se cancelan cuando DGI declara los impuestos generados por los contribuyentes.

Lo recaudado por anticipos de impuestos y lo recaudado por impuestos ya generados tienen el mismo tratamiento, no se discriminan al momento de declararlos. Y en el caso de que se produzca una devolución de impuestos lo que realiza el organismo es deducir del impuesto recaudado en el mes que se realiza la devolución e informa.

4.8. NICSP 24: PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Actualmente se cuenta con un Sistema de Ejecución Presupuestal que se recoge a través del SIIF. Se obtiene el Balance de Ejecución Presupuestal, que en su Tomo I se compone de los Estados Demostrativos de la Ley 15.903 Art. 563 y en su Tomo III nos muestra los gastos de funcionamiento e inversión del ejercicio, con el detalle de la asignación presupuestal y sus economías. En caso de implementarse las NICSP si se mantienen los criterios de registración de gastos, debiera presentarse una comparación entre el resultado patrimonial y el presupuestal tal como lo preceptúa la NICSP 24.

CAPITULO V: ANALISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE ESTAS NORMAS EN OTROS PAÍSES.

5.1. COSTA RICA

En diciembre de 2008 el Gobierno de la República de Costa Rica decide adoptar e implementar las NICSP emitidas por IFAC.

El Decreto N° 34918-H del 9 de diciembre de 2008 estimó que el Plan General de Contabilidad Nacional se haría efectivo a partir de enero de 2012. Debido a que persistían debilidades en temas claves, dificultades para el registro utilizando el método contable del devengado, la elaboración de procedimientos contables con base en la nueva normativa, carencia de sistemas de información integrados, entre otros, el Decreto N° 36961-H del 9 de Diciembre de 2011 estipulo que la nueva fecha de vigencia deberá ser a partir de Enero de 2016.

A la fecha se han logrado importantes avances en el proceso de implementación de dichas Normas, un nuevo plan contable que contiene el Manual Funcional de Cuentas Contables con el plan de cuentas y la descripción de cada cuenta, el Marco Conceptual Contable, las políticas contables incluyendo las de formulación y las de consolidación de EEFF, el glosario de términos contables y modelos de EEFF, la capacitación del personal, la formación de equipos de implementación, y el levantamiento de inventarios físicos de activos.

En Art. 1 de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos de Costa Rica se establece el ámbito de aplicación de la misma:

a) La Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo y sus dependencias.

b) Los Poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, sus dependencias y órganos auxiliares, sin perjuicio del principio de separación de Poderes estatuido en la Constitución Política.

c) La Administración Descentralizada y las empresas públicas del Estado.

d) Las universidades estatales, las municipalidades y la Caja Costarricense de Seguro Social. En todo lo demás, se les exceptúa de los alcances y la aplicación de esta ley.

Esta misma ley también se aplica a los entes públicos no estatales, las sociedades con participación minoritaria del sector público y las entidades privadas, en relación con los recursos de la Hacienda Pública que administren o dispongan, por cualquier título, para conseguir sus fines y que hayan sido transferidos o puestos a su disposición, mediante partida o norma presupuestaria, por los órganos y entes referidos en los incisos anteriores o por los presupuestos institucionales de los bancos del Estado.

Las normas técnicas básicas para aplicar esta ley serán dictadas por los órganos competentes del Poder Ejecutivo, previa consulta a la Contraloría General de la República, la cual dictará las correspondientes a las universidades, municipalidades y los bancos públicos (Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos, Art 1).

En sus Art. 52 y 95, establecen entre otras cosas, la obligación del Ministerio de Hacienda de remitir los EEFF a la Contraloría General de la República y al Señor Ministro de Hacienda, en un periodo no mayor al 1° de marzo de cada año. También en su Art. 134 establece que, dentro de la primera quincena del mes de febrero de cada período, las entidades del Sector Público deberán entregar a la Contabilidad Nacional, los EEFF de su gestión anterior, con el propósito de generar los EEFF agregados del Sector Público.

El sistema de Contabilidad Pública debe posibilitar la consolidación de cifras económico-financiera de los entes contables públicos, permitiendo la eliminación de transacciones recíprocas entre los entes consolidados.

En la Directriz N° CN-005-2010, la Contadora Nacional establece el tratamiento en líneas generales de conciliación de las cuentas recíprocas entre instituciones públicas y la debida aplicación del devengo.

Todas las entidades se encuentran en la obligación de realizar la identificación y conciliación de saldos de las cuentas recíprocas entre instituciones públicas, cuentas que corresponden al Balance General o el Estado de Situación y al Estado de Resultados o Rendimiento Económico.

Entre las cuentas recíprocas del Balance General que se deben conciliar están: cajas únicas (registradas en la cuenta de disponibilidades de las instituciones públicas), cuentas por cobrar, documentos por cobrar, cuentas por pagar, documentos por pagar, endeudamiento, retenciones por pagar y gastos acumulados por pagar, todas las anteriores de corto y largo plazo.

Las cuentas del Estado de Resultados que se deben conciliar son: ingresos por transferencias recibidas y gastos por transferencias entregadas, además de otras cuentas relacionadas entre Instituciones del Sector Público, para la debida aplicación del devengo (Directriz N° CN-005-2010 La Contadora Nacional- Costa Rica, 11 de Agosto de 2010, Art2).

Cuando se trate de transferencias del Poder Ejecutivo a las instituciones públicas que se rijan por el principio de caja única, deben ser registradas por la institución que la recibe en la cuenta de disponibilidades (Caja y bancos, en una cuenta personalizada), contra la cuenta de ingresos por la totalidad de la transferencia emitida por el Poder Ejecutivo, el cual la registrará como una cuenta de gasto por transferencia contra una cuenta por pagar por la totalidad de esta (Directriz N° CN-005-2010 La Contadora Nacional- Costa Rica, 11 de Agosto de 2010, Art 3).

Cuando se trate de transferencias que no se rijan por el principio de caja única, y estas transferencia no se hagan efectivas inmediatamente, la institución que las recibe debe registrarlas como una cuenta por cobrar, por el monto total de estas, contra la cuenta de ingresos. Y la institución que realiza la transferencia debe registrarla como un gasto contra una cuenta por pagar.

Cuando las transferencias se hagan efectivas inmediatamente, la cuenta que se debe afectar tanto al debe como al haber es la cuenta Caja y bancos (Directriz N° CN-005-2010 La Contadora Nacional- Costa Rica, 11 de Agosto de 2010, Art 4).

Se conformo una Comisión para el tratamiento del criterio de lo devengado quien procederá a evaluar: registro actual; registro a base del método del devengo; registro que se pueda implementar con base a las herramientas informáticas disponibles; requerimientos pendientes de implementar con base del método del devengo.

5.2 COLOMBIA

El Contador General de la Nación de Colombia, es la máxima autoridad contable de la administración, determina las normas contables que deben regir en el país, diseña y expide directrices y procedimientos, que como tales deben ser acogidos por las entidades públicas.

El Régimen de Contabilidad Pública se adoptó dando cumplimiento a la Resolución 354 de 2007, y está integrado por: el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública incluye: a) el Marco Conceptual, que constituye el referente teórico que define y delimita el ámbito del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), así como la estructura y los elementos intangibles del mismo y, b) la Estructura y Descripción de clases.

En tanto el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se conformara por Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos Contables y los Instructivos Contables.

El SNCP incluido en el Marco Conceptual debe permitir el ejercicio del Control sobre los recursos y el patrimonio públicos, ser un instrumento para la Rendición de Cuentas. Para poder visualizar la gestión eficiente por parte de las entidades y generar condiciones de transparencia sobre el uso, gestión y conservación de los recursos y el patrimonio públicos.

Los Principios de Contabilidad Pública son:

- Gestión Continuada; cuando se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación.

- Registro; que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

- Devengo o Causación; se entiende que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos.

- Asociación; cuando el reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con

los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos.

- Medición; los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.

- Prudencia; en relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con respecto a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores.

- Período Contable; lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

- Revelación; los estados deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal.

- No Compensación; no debería en ningún caso presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

- Hechos Posteriores al Cierre; cuando la información es conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

Se define a la entidad contable pública como la unidad mínima productora de información, que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos. La entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

Este Régimen ha sido armonizado con normas y prácticas de mayor aceptación a nivel internacional, en lo referente al Sector Público. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno

globalizado. Por lo que podríamos suponer que Colombia ha armonizado sus normas con las NICSP.

En su Régimen de Contabilidad Pública Colombia expone la definición y tratamiento de las cuentas que compondrán los estados entre los que expondremos las cuentas que refieren al objeto de estudio del presente trabajo.

Las rentas por cobrar son los derechos tributarios pendientes de recaudar, exigidos sin contraprestación directa. Estos deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. En el caso de que el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

Se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto.

Las operaciones de crédito público tienen por objeto dotar al ente público de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública, y crédito de proveedores.

Tratándose de empréstitos, las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal y los créditos de proveedores deben reconocerse

por el valor del bien o servicio recibido. Por su parte, el cumplimiento de garantías otorgadas se reconoce por el valor de los pagos que llegaren a efectuarse, de conformidad con los términos pactados en el contrato de garantía, previa disminución de las cuentas de orden (Régimen de Contabilidad Pública, Colombia, Lit. 208).

Cuando las operaciones sean pactadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Este valor debe reexpresarse periódicamente. En el caso de obligaciones con pactos de ajuste, deberán reexpresarse las partidas aplicando el criterio señalado en tal pacto. El mayor o menor valor obtenido como resultado de la reexpresión, debe reconocerse en el período en las cuentas de actividad, excepto cuando esté asociado con la adquisición o construcción de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, caso en el cual se reconocen como un mayor valor del mismo (Régimen de Contabilidad Pública, Colombia, Lit. 209).

El financiamiento con banca central se reconoce por el valor del desembolso y se revela identificando la entidad que provee el financiamiento (Régimen de Contabilidad Pública, Colombia, Lit. 214).

El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal. Se conforma por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean

aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de las empresas.

El reconocimiento del patrimonio público debe corresponder con los criterios de reconocimiento para las demás cuentas.

El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios (Régimen de Contabilidad Pública, Colombia, Lit. 252).

Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, en base a las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios.

En el caso de venta de bienes se reconocerán los ingresos cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Cuando el caso corresponda a la prestación de servicios se reconocerán los ingresos cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo.

Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de

reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto (Régimen de Contabilidad Pública, Colombia, Lit. 269).

Los estados, informes y reportes contables que deben presentar las entidades están conformados por los estados contables básicos, los estados contables consolidados, los informes contables específicos, los informes contables complementarios y los reportes contables (Régimen de Contabilidad Pública, Colombia, Lit. 363).

5.2. ARGENTINA

En la materia, rige la “Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”, dispone de un sistema contable integrado y automatizado, en el que las transacciones se registran en tiempo real. Se aplican principios contables propios del sector público, emanados del órgano rector, la Contaduría General de la Nación (Ley N° 24.156, Art.88) y, dado que se trata de un gobierno federal, sus disposiciones sólo alcanzan al nivel nacional (Ley 24156, Art. 91 Inc. a).

La Resolución N° 473/96 S.H. en su Art. 5, encomienda a esta Repartición la actualización permanente del Manual de Contabilidad, el que incluye el Plan de Cuentas de la Administración Nacional



Ilustración 3: Competencias de la Contaduría General de la Nación

Se aplica el criterio del devengado para activos, pasivos, gastos y recursos, excepto los tributarios, registrándose tanto las operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Los estados contables deben ser presentados por los Organismos Descentralizados, incluidas las Instituciones de la Seguridad Social, los entes y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, correspondientes a los ejercicios cerrados a partir del 31 de Diciembre de 2002 inclusive, deberán ser confeccionados en moneda constante según lo dispone la Disposición 38 del 2002.

El Presupuesto Consolidado del Sector Público es preparado anualmente por la Oficina Nacional de Presupuesto, y este incluye información sobre las transacciones netas que realizará este sector con el resto de la economía. Se presentan los estados de Ejecución Presupuestaria, Movimientos y Situación del

Tesoro, Situación de la Deuda Pública y los estados contables; Balance General, Estado de Recursos y Gastos Corrientes, y Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

Se considera a la Administración Central, como una única unidad contable, cuya contabilidad por partida doble surge directamente de las operaciones contabilizadas en el SIDIF, en base a los formularios o registros electrónicos, procedimientos diarios, cronológicos y a la información periódica que remiten los Servicios Administrativo Financieros de las Jurisdicciones. Según lo citado por la Circular N° 30/94 de la Contaduría General de la Nación de Setiembre de 1994.

La Oficina Nacional de Presupuesto prepara anualmente el presupuesto consolidado del sector público, el cual presentará información sobre las transacciones netas que realizará este sector con el resto de la economía.

La Administración Central, será considerada como una única unidad contable, cuya contabilidad por partida doble surgirá directamente de las operaciones contabilizadas en el Sistema Integrado de Información Financiera (S.I.D.I.F.), en base a los formularios o registros electrónicos, procedimientos diarios, cronológicos y a la información periódica que remitan los Servicios Administrativo Financieros de las Jurisdicciones. Según lo citado por la Circular N° 30/94 de la Contaduría General de la Nación de Setiembre de 1994.

CAPITULO VI: RECOMENDACIONES Y APRECIACIONES

*“Es necesario aprender lo que
necesitamos y no únicamente lo
que queremos”*

Paulo Coelho

La presente investigación realizó un estudio aplicado a la contabilidad en el Sector Público Uruguayo, examinando la posible implementación de la Contabilidad Patrimonial en base a la aplicación de las NICSP. El propósito de ello ha sido, por un lado analizar cuáles son los aspectos principales a considerar previos a la aplicación de las mismas, y por otro considerar los obstáculos que la normativa vigente presenta, efectuando recomendaciones que se han entendido necesarias para su aplicación.

La Contabilidad Pública como disciplina, parte de los principios básicos de contabilidad, bajo una estructura legal que impone restricciones adicionales propias del Estado, y sujeto a normas jurídicas estrictas.

Es fundamental para el país contar con un SIC y por ende con una Contabilidad Patrimonial, que hoy no dispone. Lograrlo implica un proceso de cambios complejo. Actualmente el Sistema Uruguayo cuenta solamente con Contabilidad Presupuestal, y por ende con la información que esta recoge y proporciona, parece lógico entonces, tomar esto como punto de partida, para que lo existente sea útil al nuevo Sistema.

Que la Contabilidad Patrimonial esté basada en un conjunto estandarizado de normas, es uno de los grandes objetivos perseguidos por cualquier Sistema Contable. Aplicando las NICSP se lograría estandarizar, comparar y al mismo tiempo consolidar la Información del Sector Público. Por tanto se estaría cumpliendo con lo establecido por la OTC 81. Si bien el proceso es largo, podría implementarse gradualmente, adaptando la aplicación de las mismas a la realidad existente, estableciendo un plan de trabajo que permita en un mediano plazo su aplicación.

Un sistema de Contabilidad Patrimonial adecuado (confiable, oportuno e íntegro) es una herramienta clave para brindar información óptima para la toma de decisiones, permitir un buen control de los recursos públicos y analizar la gestión de las organizaciones.

La globalización ha generado la necesidad de reformar los Sistemas de Administración Financiera, donde la Contabilidad Gubernamental se transforma en un importante elemento al momento de competir internacionalmente para atraer inversiones y de esta manera conseguir recursos para fomentar el desarrollo y promover exportaciones.

La aplicación de estas normas debe permitir un desempeño de la gestión pública eficaz y eficiente, cumpliendo con el principio económico donde la asignación de recursos a la Administración Pública se ajusta estrictamente a los requerimientos de funcionamiento para el logro de las metas y objetivos previstos. Sin dejar de lado que una gestión pública de calidad es aquella en la que hay

rendición de cuentas por el desempeño responsable frente a los ciudadanos, y control social sobre la misma.

En el proyecto de Marco Conceptual de las NICSP se establecen las finalidades y los propósitos de los EEFF para el Sector Público. Dentro de ellos se encuentra el propio gerenciamiento del gobierno central para el cumplimiento de sus funciones.

Los EEFF requeridos son: el Estado de Situación Patrimonial, el Estado de Resultados, el Estado de Evolución Patrimonial, el Estado Origen y Aplicación de Fondos y las Notas a los Estados Contables; los básicos para la presentación de la información patrimonial. Además el Gobierno debe presentar otra serie de estados: el Consolidado del Sector Público, el Balance de Ejecución Presupuestal, las Estadísticas de las Finanzas Públicas.

El resultado

Al pensar en la Contabilidad Patrimonial surgen algunas preguntas. ¿El Estado reflejaría permanentemente una pérdida, en la medida que siempre hay déficit presupuestal? ¿El déficit presupuestal es también una pérdida de acuerdo a los criterios de una Contabilidad Patrimonial?

No es tan sencillo confirmar esto, en la Contabilidad Presupuestal no hay activo y pasivo, por lo que, las compras son un gasto o directamente un egreso. Además la registración se realiza en el período en que se produce la ejecución; lo que de aplicarse Contabilidad Patrimonial se amortizaría año tras año. Es decir, en

este caso no coinciden los criterios de la Contabilidad Presupuestal con los que se aplicarían en la Contabilidad Patrimonial, que tiene como consecuencia que se produzcan ejecuciones diferidas.

El resultado que arroja un Estado de Resultados en el Sector Público Administrativo, no debe interpretarse de la misma forma que uno para el sector comercial o financiero. Esto se debe a que el Sector Público no tiene un fin lucrativo sino de cumplimiento de las políticas públicas, por lo que un resultado negativo no necesariamente significa que la gestión del Gobierno ha sido mala. Además el Estado de Resultados explica las variaciones patrimoniales complementando al Balance de Ejecución Presupuestal, que muestra en qué se gastó, cumpliendo así con el presupuesto aprobado.

La lectura que surge del mismo además debe ser acompañada por indicadores de gestión, que permitan una completa interpretación del resultado. Estos indicadores pueden ser: de eficacia, de eficiencia, de calidad y desempeño presupuestario.

Entonces se puede decir que el Estado de Resultados es, una forma de rendir cuentas a los ciudadanos por la gestión del gobierno, además de una herramienta para llevar a cabo un adecuado control interno de la gestión.

Conclusiones en materia de normas

Se ha llegado a la conclusión de que es posible la implementación de las NICSP referentes a resultados para el Estado Persona Publica Mayor en Uruguay,

para ello es necesario realizar cambios en parte de la normativa vigente, y armonizar las NICSP en algunas situaciones que se detallan a continuación.

Con respecto a las transacciones en moneda extranjera se debe uniformizar el tipo de cambio a utilizar ya que en la actualidad una operación realizada un mismo día puede ser registrada con diferentes tipos de cambio por la existencia de un plus. Se debe modificar la Ley 16.170 Art. 57 dado que las partidas monetarias deben estar expuestas a tipo de cambio de fecha de la operación.

En tanto, el Art. 81 de Ley 17.556 incorpora al valor del bien las diferencias de cambio. Estas se deben registrar por separado, exponiendo los gastos al tipo de cambio de la fecha de devengamiento y las diferencias de cambio que surgen entre esta fecha y la de pago.

Para esto, se sugiere que el sistema permita ejecutar las etapas del gasto utilizando la correspondiente moneda extranjera. Actualmente lo que compra el estado es registrado en el Sistema en moneda nacional, y de acuerdo a los tipos de cambio antes mencionados. Pero los bienes se encuentran sobrevaluados, ya que no existen cuentas de resultados: diferencia de cambios, por lo cual las diferencias de cambio integran el valor de los bienes.

Además de los bienes otro rubro importante a considerar son los préstamos que el Estado adquiere, se sugiere un registro detallado de los mismos en el sistema, con una asociación de los gastos surgidos por dicha obligación, ya sea intereses u otro tipo de costos asociados.

La NICSP 11 en cambio no se aplica, ya que no se cuenta con un inventario de bienes, y por ende tampoco se lleva un registro de las obras en construcción.

No existe normativa nacional al respecto. Es necesario que los organismos en el caso de obras registren la misma aplicando la presente norma, dado la existencia de un vacío, se debería reglamentar como aplicarla. En la actualidad la dificultad con que se cuenta es que en la mayoría de las obras que se realizan actúan dos organismos, el titular de la obra y el MTOP. Cuando este último presta la infraestructura sólo rinde cuenta de lo que recibe en dinero y va gastando, por lo cual, se debería implementar que este transfiera los datos al organismo titular, y de este pueda ir registrando la obra según su grado de avance.

Con respecto al criterio de lo devengado, el IPSASB aconseja la adopción de las NICSP aplicando el mismo. Pero para aquellos países en que al comienzo no es posible adoptarlo por la dificultad que este tiene, permite el uso de ciertas normas sobre base caja, mediante las cuales es posible realizar un paso previo antes de la adopción definitiva del devengado.

La aplicación del criterio de lo devengado no sólo informa sobre las transacciones pasadas que suponen ingresos o egresos, sino también sobre las obligaciones de pago y derechos de cobro futuros, brindando así una información económica financiera amplia.

Esto trae como beneficios el reconocimiento de todas las deudas y de todos los activos.

Para la determinación de los ingresos según el criterio de lo devengado es necesario un cambio en el criterio que establece el TOCAF, este supone la aplicación del criterio de lo percibido.

Dada la dificultad tanto normativa como de procedimiento existente en Uruguay (como en otros países) para la adopción de este criterio. Para lograr implementarlo se deberá realizar un proceso de cambio de mediano plazo. Se sugiere que en Notas Contables se exponga un estimado confiable de los ingresos para el ejercicio, mientras que en Estado de Resultados se mantiene por uno o dos ejercicios el ingreso medido por el criterio de lo percibido.

Para poder reconocer un elemento en los EEEF es necesario exista la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros o potenciales de servicios futuros y además que su medición sea fiable, de modo que no afecte la verosimilitud contenida en ellos.

Este tiempo ganado se debe utilizar para que, por medio de la práctica real se implementen cambios en los Sistemas de Información actuales. Ya que para poder aplicar el devengado es necesario, sobre todo para los impuestos, contar con sistemas que permitan la identificación de los hechos en el mismo momento que estos se devengan, por lo que es indudable que en la actualidad es imposible aplicar íntegramente dicho criterio para los ingresos. Por lo tanto debería ser lo último en implantarse.

Con los gastos la situación es otra, y no se ve inconveniente al aplicar dicho criterio, de hecho el propio TOCAF ya lo establece como criterio a aplicar para reconocer los gastos.

Recomendación

Es necesario determinar un Plan de Acción, para comenzar a implementar dichas normas. El mismo debe contener etapas y plazos con un responsable a cargo. Contando con un grupo de profesionales calificados en contabilidad gubernamental y NICSP, con un soporte de recursos técnicos adecuados.

Se debe buscar la voluntad política sostenida, dado que la implementación excede un periodo de gobierno. Preparar un plan de concientización de esta normativa, dirigido a las autoridades institucionales. Ayudar a que el cambio se de de una forma positiva.

Como punto de partida se debe definir el ente contable sobre el que se va a trabajar, actualmente el TC y CGN han dado dos definiciones de ente para el gobierno central, a los efectos del este trabajo las dos abarcan al Estado Persona Pública Mayor, por lo cual sería indistinto usar uno u otra.

Por otra parte, se entiende que la definición basada en el presupuesto propio es más práctica al momento de aplicar la NICSP 24; este criterio permite que la información sea confiable y comparable con lo presupuestado. Si se adoptara la definición de ente basada en el criterio de personería jurídica y patrimonio propio,

la información obtenida de la Contabilidad Patrimonial no sería comparable con el presupuesto al referirse a grupos de organismos diferentes.

Se considera importante integrar y complementar los módulos existentes de SIC, para que este además de ocuparse de la rendición de cuentas sea un elemento útil para la gestión de la administración financiera.

El registro deberá seguir siendo descentralizado y la normativa centralizada en CGN. Cada eventos se registrar por única vez e impactara automáticamente en todos los módulos de SIC.

Lo ideal es obtener un Estado Final Consolidado de acuerdo a las necesidades y características de nuestro país, donde quien se encargue de la consolidación de toda la información sería CGN. Esto requiere que los organismos que componen el ente brinden información confiable, integra y oportuna, para lograrlo es necesario además contar con un sistema de control interno estricto.

Actualmente se ha comenzado a desarrollar el proyecto de la reingeniería del Sistema Integrado de Información Financiero, al que se incorporará el Sistema de Contabilidad Patrimonial (ausente en el SIIF actual). CGN además está avocada a la necesidad de incorporar las NICSP. La estrategia para su aplicación es a mediano plazo la armonización de la normativa nacional a dichas normas internacionales, y su adopción a largo plazo.

A continuación se debe confeccionar un asiento de apertura, por lo cual es necesario tener un inventario completo y valuado de los bienes que el estado posee y los pasivos, en base a los criterios establecidos por las NICSP.

Los Costos de inventariar los activos y pasivos con los que se cuenta, pueden ser muy elevados, se debería realizar un análisis costo-beneficios.

Por otra parte es necesario el diseño de un plan de cuentas, que incorpore objetos del gasto que existirán al aplicar una contabilidad patrimonial.

BIBLIOGRAFIA

- Delpiazzo, C. E. (2008). Texto ordenado del Contabilidad y Administración Financiera, 7ma ed. Uruguay.
- Giachino de Paladino, C. (2011). Implementación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público-NICSP Debilidades y Fortalezas. San Juan, Puerto Rico.
- IFAC. (2007). Manual de Pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. New York, Estados Unidos
- Fowler Newton, Enrique. (2007). Contabilidad Básica 4ta ed. Buenos Aires.
- Díaz Durán, M. et al. (2011). La Contabilidad Pública en Uruguay. Su evolución hacia las NICSP, San Juan, Puerto Rico.
- Biondi, Mario. (1999). Teoría de la Contabilidad, Buenos Aires.
- “Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública”. El Salvador. 2008.
- Arvizu Real, Mario. Bases de Registro Contable del Sector Público y la tendencia en el entorno Internacional .Revista del Instituto Superior de Auditoria y Fiscalización Auditoria Gubernamental.
- Vidal, M. (2009). La Gestión Financiera del Estado. 1ra ed. Uruguay.
- IFAC. (2011). Study 8 The Government Financial Reporting Entity. New York, Estados Unidos.

- IFAC. (2011). Estudio 14 Transición a la base contable de acumulación(o devengo): Directrices para entidades del sector público. 3er ed. New York, Estados Unidos.
- Díaz Durán, Mario E. (2003). Estados Contables en el Sector Público. 1ra ed. Uruguay.
- Guinea, Horacio. El Ente Contable. Uruguay.
- Gómez, A. y Velazco, L.P. (2011). Aplicación de la Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Universidad de la República. Uruguay.
- González G. et al. , (2010). Sistema Contable Integrado en el Estado no Comercial Uruguayo. Universidad de la República. Uruguay.
- Argentina, <http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/>
- Colombia, <http://www.contaduria.gov.co/>
- Costa Rica, <http://www.cgr.go.cr>
- Uruguay, <http://www.cgn.gub.uy/>
- Uruguay, <http://www.tcr.gub.uy>
- <http://www.ifac.org>

ANEXO 1 - LISTA DE ENTREVISTADOS

Cra. Claudina Conde- CGN.

Cr. Horacio Guinea- CGN.

Cra. Mariel Olivera- Contadora Central del MEF-CGN.

Cr. Gabriel Echelet- Tribunal de Cuentas.

Cr. Isaac Umansky. – Representante de Uruguay ante la IFAC

Cra. Mariela Urrutia –CGN

Cra. Verónica Mihalik – CGN

Cra. Andrea Locatelli- Ministerio de Transporte y Obras Públicas

Cra. Matonte - Ministerio de Transporte y Obras Públicas

Cra. Esther Cabrera- CGN

Cra. Adriana Giannetto - CGN

Cr. Mario Díaz

Cra. Graciela Kamrat- CGN

Cra. Selva Alonzo- Miembro del Comité Ejecutivo de la AIC en representación
del Cono Sur.

ANEXO 2 -PREGUNTAS FORMULADAS A LOS DIVERSOS PROFESIONALES ENTREVISTADOS.

1. TRIBUNAL DE CUENTAS

- ¿Porque es importante o que beneficio genera para el Estado aplicar las NICSP y tener Contabilidad Patrimonial?
- ¿Piensa que el Estado está en condiciones de aplicarlas?
- ¿Cuáles son las limitaciones principales para la aplicación de la OTC 81?
- ¿Qué acciones se están desarrollando por parte del TC para que los organismos apliquen la OTC 81? ¿Y qué acciones se plantean para su aplicación?
- ¿Qué beneficio adicional tendría tener un Estado de Resultados frente al Balance de Ejecución Presupuestal actual?
- ¿La aplicación de las NICSP generaría cambios en la forma en que le TC audita?
- Si aplicamos las NICSP, ¿cómo se compondría el patrimonio en el Uruguay? ¿Se toma el concepto contable de Diferencias entre Activos menos Pasivos?
- ¿Cómo afecta el déficit continuado al utilizar una contabilidad patrimonial en el patrimonio del Estado?

- ¿Cómo considera por ejemplo: las plazas, los ríos, etc.? ¿Se amortizan, se revalúan? ¿con que criterios?

2. CGN

2.1. **DIVISIÓN CONTABILIDAD**

- ¿Qué opinión le merece la OTC 81?
- ¿Piensa que el Estado está en condiciones de aplicar la OTC 81?
¿Cuáles son las principales limitaciones para su aplicación?
- ¿Qué carencias ve en las NICSP para aplicarlas en el Estado uruguayo?
- ¿Porque es importante o que beneficios genera para el estado aplicar las NICSP y tener Contabilidad Patrimonial?
- De acuerdo a las necesidades actuales, ¿cuales serian las partidas por las cuales se debería comenzar a trabajar en el momento de aplicar las NICSP?
- Al contar con un SIC ¿cuales cree usted que serian los EECC necesarios? ¿Porque?
- El Estado de Resultados, ¿que significado o utilidad tendría en el Estado?

- ¿Cómo afecta el déficit continuado al utilizar una contabilidad patrimonial en el patrimonio del Estado?

Preguntas NICSP 3:

- De existir una contabilidad patrimonial los cambios en **políticas** contables, en las estimaciones contables y la corrección de errores influye directamente en los resultados. Al día de hoy no hay resultados en el Estado, ¿qué consecuencias tienen entonces dichos cambios?
- ¿Qué criterios se aplican para la determinación de **políticas** contables al día de hoy aplicables a una operación del estado?
- Un cambio en una **estimación** contable que genera variaciones en activos o pasivos ¿se reconoce en el período en que tiene lugar? ¿Cómo? ¿Y si se las variaciones se producen en periodos futuros?
- ¿Cuando se corrigen en los estados financieros los **errores** descubiertos del período corriente, y de los de los períodos anteriores?
- ¿Al día de hoy se aplican políticas contables de forma retroactiva?

Preguntas NICSP 9:

- ¿Cuándo y con qué criterio se reconocen los ingresos?
- En caso que se vendan bienes, o se presten servicios, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se

considera como una transacción que produce ingresos los cuales se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. ¿Cómo se hace en Uruguay?

- ¿Se podría considerar el aplicar el criterio de lo devengado?

Preguntas NICSP 21:

- ¿Según la NICSP el valor de un activo no generador de efectivo se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su importe de servicio recuperable, en el estado uruguayo se tiene en cuenta este deterioro? ¿Se podría hacer?
- ¿Existe una definición del valor en uso de un activo no generador de efectivo en el estado? Y si no, ¿qué se hace?
- Según la NICSP la forma de determinar el valor de uso dependerá del criterio de valuación para el activo utilizado. Existen 3:
 - 1- el enfoque del costo de reposición depreciado
 - 2- el enfoque del costo de rehabilitación
 - 3- el enfoque de las unidades de servicio.
- ¿Se utiliza alguno en Uruguay? En caso de aplicar las NICSP, ¿se podrían implementar los 3 o alguno de ellos? Y si no ¿que debería realizarse?

- ¿Cómo se reconoce una pérdida recuperable?
- ¿Cómo se revertirían o revierten las pérdidas de valor por deterioro?

Preguntas NICSP 23:

- ¿Qué tipo de ingresos percibe el estado sin contraprestación?
- Si se incurre en algún costo en relación a los ingresos obtenidos de una transacción sin contraprestación, el ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio, y cualquier salida de recursos se reconoce como un costo de la misma transacción. Por ejemplo los costos que se incurre para el pago a las redes de cobranzas por impuestos. ¿cómo se registran estos? ¿Se relacionan con los ingresos por impuesto?
- Pueden que se impongan cobros anticipados con respecto a los impuestos, antes de producirse el hecho imponible. Se deberá reconocer un pasivo por un importe igual a lo recibido.(RETENCIONES)
- ¿Qué opinión le merece la aplicación del criterio de lo devengado en los impuestos? ¿Cómo mediría el ingreso devengado por impuestos?
- ¿Tratamiento de las donaciones como ingresos sin contraprestación?
- ¿Qué información se revela en el balance con relación a los ingresos sin contraprestación?

Preguntas NICSP 24:

- ¿Hoy existe algún estado que compare los importes presupuestales con los ejecutados en el ejercicio? ¿Qué información se revela en este?
- ¿En el balance se explica porque los cambios en los importes presupuestales?

2.2. DIVISIÓN CONTROL PRESUPUESTARIO

- ¿Qué opinión le merece la OTC 81?
- ¿Porque es importante o que beneficios genera para el estado aplicar las NICSP y tener Contabilidad Patrimonial?
- ¿Piensa que el Estado está en condiciones de aplicar la OTC 81? ¿Cuáles son las principales limitaciones para su aplicación?
- De acuerdo a las necesidades actuales, ¿cuales serian las partidas por las cuales se debería comenzar a trabajar en el momento de aplicar las NICSP?
- La OTC 81 define unidad contable, la NICSP ente contable ¿que opinión le merece al respecto?
- El Estado de Resultados, ¿que significado o utilidad tendría en el Estado?
- ¿Cómo afecta el déficit continuado al utilizar una contabilidad patrimonial en el patrimonio del Estado?

- ¿La aplicación de las NICSP generaría cambios en la forma en que se audita?

Preguntas NICSP 4:

- ¿Qué tipo de cambio se utiliza para la conversión de las transacciones en moneda extranjera?
- ¿Y las partidas no monetarias?
- ¿Qué tratamiento se les brinda a las diferencias de cambio?

Preguntas NICSP 9:

- ¿Cuándo y con qué criterio se reconocen los ingresos?
- En caso que se vendan bienes, o se presten servicios, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos los cuales se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. ¿Cómo se hace en Uruguay?
- ¿Se podría considerar el aplicar el criterio de lo devengado?

3. MINISTERIO DE TRANSPORTE Y OBRAS PUBLICAS

- ¿Qué tipos de obra se realizan en este ministerio?
- ¿Qué diferencias hay en su tratamiento?

- ¿Se lleva un registro de ellas?
- ¿Cómo se registran? ¿Se lleva un registro por avance de obra?
- ¿Qué tratamiento se les da a las obras que este ministerio realiza para otros organismos?

4. OTROS PROFESIONALES

- ¿Qué opinión le merece la OTC 81?
- ¿Piensa que el Estado está en condiciones de aplicar la OTC 81?
¿Cuáles son las principales limitaciones para su aplicación?
- ¿Qué carencias ve en las NICSP para aplicarlas en el Estado uruguayo?
- ¿Porque es importante o que beneficios genera para el estado aplicar las NICSP y tener Contabilidad Patrimonial?
- De acuerdo a las necesidades actuales, ¿cuales serian las partidas por las cuales se debería comenzar a trabajar en el momento de aplicar las NICSP?
- Al contar con un SIC ¿cuáles cree usted que serian los EECC necesarios? ¿Porque?
- El Estado de Resultados, ¿qué significado o utilidad tendría en el Estado?

- ¿Cómo afecta el déficit continuado al utilizar una contabilidad patrimonial en el patrimonio del Estado?
- ¿Opina que es viable la aplicación del criterio de la devengado tanto a ingresos como a gastos?
- ¿Por qué tomo posición a favor de la aplicación de las NICSP?
- ¿Cuáles son las finalidades más importantes de un sistema contable en cualquier organización y en el estado en particular?
- Las OT 81 en su Art.21 hace obligatoria la aplicación de las NICSP en Uruguay. ¿Qué incompatibilidades ve usted entre estas normas? Y con respecto al TOCAF?
- ¿Porque es importante o que beneficio genera para el Estado aplicar las NICSP y tener Contabilidad Patrimonial?
- ¿Piensa que el Estado está en condiciones de aplicarlas?
- ¿Qué beneficio adicional tendría tener un Estado de Resultados frente al Balance de Ejecución Presupuestal actual?
- Si aplicamos las NICSP, ¿cómo se compondría el patrimonio en el Uruguay? ¿Se toma el concepto contable de Diferencias entre Activos menos Pasivos?

- ¿Cómo considera por ejemplo: las plazas, los ríos, etc.? ¿Se amortizan, se revalúan? ¿con que criterios?
- ¿Qué opinión le merece la Contabilidad Patrimonial y su aplicación en el Uruguay? ¿Con que finalidad?
- ¿Cuáles son las finalidades más importantes de un sistema contable (SIC) en el Estado?