



Trabajo de Investigación Monográfico para la obtención del
Título de Contador Público - Universidad de la Republica

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Tutoras: Cra.Marta Abilleira
Cra.Martha Vidal

Elianna Criado Quijano

Agosto 2009

ABSTRACT

El presente trabajo de investigación tiene por objeto los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial. Se analizaron las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público así como las disposiciones legales que rigen en nuestro país, con el fin de determinar su aplicabilidad y nivel de satisfacción de las necesidades de información de los usuarios.

Agradecimientos

Agradezco muy especialmente a la Tutora Marta Abilleira, por su apoyo y apuntalamiento constante para la elaboración de este trabajo.

También brindo mi agradecimiento a la Tutora Cra. Martha Vidal y a cada uno de los encuestados y/o entrevistados que cedieron su tiempo y conocimiento para colaborar con esta investigación.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

INDICE

INDICE.....	1
CAPITULO 1: INTRODUCCIÓN.....	4
1.1 Introducción.....	4
1.2 Hipótesis.....	5
1.3 Metodología de la investigación.....	6
1.4 Contenido del trabajo.....	9
CAPITULO 2: RESUMEN EJECUTIVO.....	10
CAPITULO 3: MARCO CONCEPTUAL.....	12
3.1 Definición de Sector Publico no Comercial y/o Industrial.....	12
3.2 Definición de Estados Contables	16
3.3 Definición de Normas Contables.....	19
3.4 Ente Emisor de Estados Contables.....	20
CAPITULO 4: NORMAS LEGALES Y PROFESIOANLES EN LO REFERENTE A LA ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LOS ESTADOS CONTABLES EN EL SECTOR PUBLICO NO INDUSTRIAL Y/O COMERCIAL.....	23
4.1 Ordenanza N°81- Tribunal de Cuentas de la República.....	24
4.2 T.O.C.A.F.....	30
4.2.1- Título III- Del Registro y Contralor de las Operaciones.....	30

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.2.2- Título IV- De la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal.....	31
4.3 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	33
4.3.1 NICSP N°1 “Presentación de Estados Financieros”	34
4.3.2 NICSP N°6 “Estados Financieros Consolidados y Separados.....	46
4.3.3 NICSP N°22: “Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General”	56
4.3.4 NICSP N°18: “Información Financiera por Segmentos.....	63
4.3.5 NICSP N°24: “Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros.....	67
4.3.6 NICSP N°17: “Propiedades, Planta y Equipos”	73
CAPITULO 5: ANALISIS CRTICO DE LAS NORMAS LEGALES Y PROFESIONALES; CONTENIDO DE LA INFORMACION PRESUPUESTAL, PATRIMONIAL Y ESTADISTICA.....	77
5.1 Análisis Crítico de las Normas Legales y Profesionales.....	78
5.1.1 Ordenanza n°81 – Tribunal de Cuentas de la República.....	78
5.1.2 T.O.C.A.F.....	82
5.1.3 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.....	84
5.2 Contenido de la Información Presupuestal, Patrimonial y Estadística.....	100
5.2.1 Enfoque de la Información desde la óptica presupuestal.....	102
5.2.2 Información financiera y/o patrimonial.....	104
5.2.3 Información Financiera sobre Bases Estadísticas.....	106

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

CAPITULO 6: RELEVAMIENTO DE LA SITUACION ACTUAL EN LO QUE REFIERE A LA ESTADOS CONTABLES EN EL SECTOR PÚBLICO NO COMERCIAL Y/O INDUSTRIAL.....	108
6.1 S.I.I.F: Sistema Integral de Información Financiera.....	109
6.2 Encuestas vía correo electrónico.....	115
6.2.1 Datos Identificatorios solicitados a los encuestados.....	115
6.2.2 Cuestionario y respuestas obtenidas de los encuestados.....	116
6.3 Entrevistas.....	121
6.3.1 Contaduría General de la Nación.....	121
6.3.2 Parlamento de la República.....	125
6.3.3 Administración Servicios de Salud del Estado.....	130
6.3.4 Auditoria Interna de la Nación.....	133
6.3.5 Tribunal de Cuentas de la República.....	136
CAPITULO 7: CONCLUSIONES.....	138
BIBLIOGRAFIA.....	149

ANEXOS

- Decreto 103/1991
- Estados Contables elaborados por el Estado de Nueva Zelanda

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

CAPITULO 1 INTRODUCCIÓN

1.1-INTRODUCCION

El objetivo del presente trabajo de investigación, es abordar el estudio de los Estados Contables en el Sector Publico No Comercial y/ Industrial.

Serán objeto de análisis, los principios de contabilidad generalmente aceptados, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, así como la normativa de carácter legal existente en la materia en cuanto a los estados que debe elaborar el Sector en la actualidad. Se recogerá asimismo, lo establecido por el Texto Ordenado de Ley de Contabilidad y Administración Financiera (T.O.C.A.F.), así como las Ordenanzas de Contabilidad emitidas por el Tribunal de Cuentas de la República.

Resulta imprescindible abordar cual debería ser el punto de partida al momento de determinar la información de carácter económico y/ financiero a confeccionar por el Sector objeto de estudio.

Los disparadores que guiaran el proceso de elaboración del presente trabajo serán los siguientes:

- ¿Qué necesidades de información tiene el Sector Publico No Comercial y/o Industrial?
- ¿Qué objetivos de información están implícitos en la definición de los Estados Contables del Sector en cuestión?
- ¿Quiénes serían los usuarios de los referidos Estados Contables?

¿Por qué estas preguntas? Porque las necesidades de información de los usuarios definen los objetivos de información de los estados, lo que condicionara luego la estructura y contenido de los mismos.

La elección del tema de investigación se centra en el interés por analizar cuál ha sido la evolución del Sector Publico en el Uruguay en cuanto a la información de carácter financiero y/o económico que se elabora con diversos fines, tales como el control patrimonial y el control de gestión para una mejor administración financiera del Estado.

Para ello es que se analizaran normas tanto de carácter profesional como legal existentes en la materia, así como las necesidades de información de distintos usuarios representativos del Sector Publico objeto de estudio.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

1.2-HIPOTESIS

Este trabajo de investigación, se propone demostrar que el formato de Estados Contables, definidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico (NICSP), así como lo establecido por el Texto Ordenado de Administración Financiera (T.O.C.A.F.) y las Ordenanzas del Tribunal de Cuentas de la República, no se ajustan completamente a las necesidades del Sector en cuanto a la información de carácter económico y/o financiero, indispensable para una eficaz administración pública.

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico proponen un cuerpo normativo, cuyo objetivo es definir y estructurar el formato de información económico-financiera que debería elaborar el sector. El proceso de elaboración de las Normas se inicia a partir de la adaptación de los requerimientos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS), pero es importante hacer hincapié en la evolución constatada a lo largo del análisis, respecto a la emisión de normas que abordan en forma específica la realidad del Sector Publico, tal es el caso de las NICSP N°18, N°22 y N°24.

En lo que respecta a los estados contables establecidos como de elaboración obligatoria por las disposiciones legales, consisten casi en una traslación de los estados contables definidos para el Sector Privado hacia el Sector Público, con algunas salvedades, sin realizar un análisis previo de las dificultades en la elaboración de este tipo de información por un lado, y de las necesidades de información de los usuarios que harán uso de los referidos Estados.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

1.3-METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

La metodología escogida para realizar el presente trabajo es una investigación de corte cualitativo, con un enfoque predominantemente descriptivo, basado en el análisis de contenido, según lo definen los autores S.J.Taylor y R.Bodgan.¹

El trabajo se iniciará con un análisis documental, para luego combinarlo con entrevistas a los distintos actores que fundamentan y son la guía en la definición de los estados estándar a ser elaborados por el Sector Objeto de Estudio.

Los resultados así obtenidos se confrontaran con la hipótesis de trabajo definida, para luego concluir en el aporte que generó en presente trabajo de investigación, acorde a los objetivos definidos para el mismo.

Introducción conceptual al método cualitativo de investigación.

El término metodología, describe el modo en que enfocamos los problemas y buscamos las respuestas.

En las ciencias sociales han prevalecido dos perspectivas teóricas principales. La primera, el positivismo, que busca los hechos o causas de los fenómenos sociales con independencia de los estados subjetivos de los individuos. La segunda perspectiva teórica principal que se describe como fenomenológica, trata de entender los fenómenos desde la óptica del actor. La realidad que importa es la que las personas perciben como importantes.

Es así que el fenomenólogo busca la comprensión por medio de métodos cualitativos, tales como la observación participante, la entrevista en profundidad y otros, que generan datos descriptivos.

La metodología cualitativa, consiste en más que un conjunto de técnicas para recoger datos. Es un modo de encarar el mundo empírico:

- La investigación cualitativa es inductiva. Los investigadores desarrollan conceptos, intelecciones y comprensiones partiendo de pautas de los datos. En los estudios cualitativos los investigadores siguen un diseño de investigación flexible. Comienzan sus estudios con interrogantes sólo vagamente formulados.
- En este tipo de metodología, el investigador va al escenario y a las personas en una perspectiva holística, las personas, los escenarios o los grupos no son reducidos a variables, sino considerados como un todo.
- Los investigadores cualitativos son sensibles a los efectos que ellos mismos causan sobre las personas que son objeto de su estudio.

¹ Introducción a los métodos cualitativos en investigación"- Taylor, S y Bogdan - Año 1987

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Este enfoque de la investigación, toma todas las perspectivas como valiosas. El investigador no busca “la verdad” o la “moralidad” sino una comprensión detallada de las perspectivas de otras personas.
- Los investigadores cualitativos dan énfasis a la validez en su investigación. Los métodos cualitativos nos permiten permanecer próximos al mundo empírico. Están destinados a asegurar un estrecho ajuste entre los datos y lo que la gente realmente dice y hace.

Teoría y Metodología

La perspectiva fenomenológica es esencial para nuestra concepción de la metodología cualitativa. De la perspectiva teórica depende lo que estudia la metodología cualitativa, el modo en que estudia, y en que se interpreta lo estudiado.

Registros oficiales y Documentos Públicos

Para todos los fines prácticos, hay un número ilimitado de documentos, registros, y materiales oficiales y públicos, disponibles como fuentes de datos.

El investigador cualitativo analiza los documentos públicos y oficiales para adquirir conocimientos sobre las personas que los redactan y mantienen al día. Estos materiales permiten comprender las perspectivas, los supuestos, y actividades de quienes lo producen.

El análisis cualitativo de documentos abre muchas nuevas fuentes de comprensión. Materiales que los que buscan “hechos objetivos” consideran inútiles, son valiosos para el investigador cualitativo.

Análisis de los datos en la investigación cualitativa

- Estudios descriptivos y teóricos

Todos los estudios cualitativos, contienen datos descriptivos.

Podemos distinguir los estudios puramente descriptivos, a veces denominados etnografías, de los estudios teóricos o conceptuales. En la descripción etnográfica, el investigador trata de proporcionar una imagen “fidel de la vida” de lo que la gente dice y el modo en que actúa. Los estudios descriptivos se caracterizan por un mínimo de interpretación y conceptualización. Están redactados de modo tal que permiten a los lectores extraer sus propias conclusiones y generalizaciones a partir de los datos.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Desarrollo y Verificación de la Teoría

Glaser y Strauss² proponen dos estrategias principales para desarrollar teoría fundamentada. La primera es el método comparativo constante, por el cual el investigador simultáneamente codifica, y analiza datos para desarrollar conceptos. Mediante comparación continua de incidentes específicos de los datos, el investigador refina esos conceptos, identifica sus propiedades, explora sus interrelaciones y los integra en una teoría coherente.

La segunda estrategia propuesta por estos autores es el muestreo teórico, en donde el investigador selecciona nuevos casos a estudiar según su potencial para ayudar a refinar o expandir los conceptos y teorías ya desarrollados. La recolección de datos y el análisis se realizan al mismo tiempo.

La inducción analítica es un procedimiento para verificar teorías y proposiciones, basado en datos cualitativos. Como define Katz (1983), la investigación analítica es un método de cualitativo riguroso para arribar a un ajuste perfecto entre los datos y las explicaciones de los fenómenos sociales.

Los pasos que incluye la inducción analítica son relativamente simples:

1. Desarrollo una definición aproximada del fenómeno a explicar.
2. Formular una hipótesis para explicar dicho fenómeno (ésta puede basarse en datos, en otra investigación, o en la comprensión e intuición del investigador)
3. Estudiar un caso para ver si la hipótesis se ajusta.
4. Si la hipótesis no explica el caso, reformularla o redefinir el fenómeno
5. Buscar activamente casos negativos que refuten la hipótesis.
6. Cuando se encuentren casos negativos, reformular la hipótesis o redefinir el fenómeno.
7. Continuar hasta que se ha puesto a prueba adecuadamente la hipótesis.

La inducción analítica también ayuda a los investigadores a plantear la cuestión del potencial de generalización de sus resultados. Si los investigadores pueden demostrar que han examinado una suficientemente amplia gama de casos de un fenómeno, están en condiciones de defender mejor la naturaleza general de lo que hayan hallado.

- Análisis en progreso

El análisis de los datos es un proceso en continuo progreso en la investigación cualitativa. La recolección y el análisis de los datos van de la mano. A lo largo de la observación participante, las entrevistas en profundidad y otras investigaciones cualitativas, los investigadores siguen la pista de los temas emergentes, leen sus notas de campo, o transcripciones y desarrollan conceptos y proposiciones para comenzar a dar sentido a sus datos. A medida que su estudio avanza, comienzan a enfocar los intereses de su investigación, formular preguntas directivas, etc. Hacia el final de la investigación, todo demuestra que el investigador se concentra de modo extremo en el análisis e interpretación de los datos.

² "Introducción a los métodos cualitativos de investigación"- Taylor, S y Bodgan – Año 1987

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

1.4-CONTENIDO DEL TRABAJO

La estructura del presente trabajo será la siguiente:

- **CAPITULO 1:** Fundamento del tema objeto de investigación y las líneas temáticas que guiarán la misma.
- **CAPITULO 2:** Resumen Ejecutivo
- **CAPITULO 3:** Marco Conceptual.
- **CAPITULO 4:** Normas Legales y Profesionales, en lo referente a la estructura y contenido de los Estados Contables en el Sector Público No Comercial y/o Industrial.
- **CAPITULO 5:** Análisis crítico de las Normas Legales y Profesionales, descriptas en el Capítulo 4, y de las similitudes, diferencias y aspectos a compatibilizar entre la información presupuestal, patrimonial y la de carácter estadístico, respecto al Sector objeto de estudio.
- **CAPITULO 6:** Relevamiento de la Situación Actual en lo que refiere a la elaboración de Estados Contables en el Sector Público No Comercial y/o Industrial en el Uruguay desde la óptica de los usuarios de la información.
- **CAPITULO 7:** Conclusiones Finales.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

CAPITULO 2 RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación pretende brindar para quien lo consulte, un panorama general de la estructura y contenido de los Estados Contables del Sector Público No Comercial y/o Industrial, sobre la base de los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de contabilidad del sector público. Tomando en cuenta en todo momento, el punto de vista de quienes inspiran y dan origen a la elaboración de los estados contables, esto es, los usuarios de la información contenida en ellos.

El trabajo se inicia con la exposición del marco conceptual, en el que se definirán conceptos, que serán utilizados como punto de partida para el desarrollo de la investigación. Se definirán los llamados “Estados Contables”, así como los organismos o entidades objeto de estudio, esto es aquellas entidades que se agrupan bajo el denominado “Sector Público No industrial y/o Comercial”. Por último se expondrá aquí, la definición de lo que son las normas contables en el marco de la preparación y elaboración de Estados Contables.

El esquema de trabajo continuará con una descripción y análisis crítico de las normas de carácter legal y profesional existentes en la materia. Este análisis incluirá las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, las normas legales, como la Ordenanza n°81 emitida por el Tribunal de Cuentas de la República y las normas contenidas en el Texto Ordenado de Ley de Contabilidad y Administración Financiera.

Por otra parte, se realizará un relevamiento de la situación en el Uruguay, en cuanto a la información de corte financiero y/o económico que se elabora en la actualidad, así como de las dificultades a las cuales el Sector objeto de estudio se enfrenta, ya sea por la ausencia o parcialidad en el registro de los hechos económicos y/ financieros, o bien por las dificultades constatadas en la aplicabilidad del sistema de información financiera diseñado para estos fines. En ese marco se hará una recorrida por los módulos integrantes del SIIF (Sistema Integral de Información Financiera), así como de la situación actual en cuanto a su implementación integral. De la misma manera se relevará la situación en cuanto al grado de cumplimiento en la elaboración de los estados que debe presentar el Sector según la normativa de nuestro país, así como también que tipo de información de carácter económica y/o financiera se está elaborando en la actualidad.

Por último y sin duda uno de los puntos clave en esta investigación, será el aporte que nos proporcionaran los usuarios que hacen uso de la información a ser elaborada bajo la forma de Estados Contables. Los Estados deberían responder a las necesidades de información de quienes van a hacer uso de ella. Estas necesidades son las que determinan los objetivos de los estados contables, y estos últimos darán forma y contenido al resultado final de todo proceso contable, esto es, la obtención de los Estados Contables a ser utilizados para la toma de decisiones, por los distintos usuarios. Se realizó una selección de organismos representativos del Sector objeto de

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

estudio. Es así que se entrevistará a personas vinculadas a los siguientes organismos: Tribunal de Cuentas de la República y Auditoría Interna de la Nación, en sus roles de organismos de contralor; la Contaduría General de la Nación, en su carácter de órgano responsable del Sistema de Información Financiera y de la presentación de los Estados Contables Consolidados del Sector; y por otro lado, como representante de quienes son los usuarios de información para el control gestión, a la Administración de los Servicios de Salud del estado (A.S.S.E.). Por último, se tomara la visión del Parlamento en la materia así como los aportes que pueda brindarnos, el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay en lo que respecta al tema “Estados Contables en el Sector Público”.

De esta manera, una vez analizados los puntos antes mencionados, el trabajo culminara con las conclusiones y aportes resultantes de la investigación y los análisis realizados con tales fines.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

CAPITULO 3 MARCO CONCEPTUAL

En este capítulo se desarrollaran conceptos que serán importantes para determinar el objeto de estudio y el alcance de este trabajo.

3.1- Definición de Sector Público No industrial y/o Comercial

Para definir el sector objeto de estudio, primero se hará una breve definición de lo que denominamos Sector Público en el Uruguay.

El Sector Público se compone de un Gobierno General, dentro del cual distinguimos a los Gobiernos Departamentales y el Gobierno Central Consolidado y los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, que si bien no tienen jerarquía directa, si tienen una supervisión temática con cada uno de los ministerios respectivos. Por otra parte, y con características propias encontramos a las Personas de Derecho Público no Estatal

Dentro del Gobierno Central Consolidado, se encuentra el Gobierno Central y el Sector Publico de la Seguridad Social.

El Gobierno Central comprende un conjunto de órganos u organismos de administración pública que cumplen determinadas funciones tradicionales del Estado y que están sometidos a un régimen uniforme y centralizado en materia presupuestal, de ordenamiento financiero y hacendístico. En grandes términos, dentro del Gobierno Central encontramos por lado la Administración Central y por otro los organismos del Art.220 de la Constitución.

En la Administración Central se incluye a la Presidencia de la República (Inciso 2) y los Ministerios (Incisos 2 a 15).

Por otra parte, los organismos del Art.220 de la Constitución se conforman por: los organismos de Control Constitucional y los Organismos con autonomía de gestión:

- Poder Judicial (Inciso 16)
- Tribunal de Cuentas de la República (Inciso 17)
- Corte Electoral (Inciso 18)
- Tribunal de lo Contencioso Administrativo (Inciso 19)

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Administración Nacional de Educación Pública (A.N.E.P.)
- Universidad de la República (UDELAR)
- Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay (INAU)

Finalmente tenemos al Poder Legislativo (Inciso 1). La Constitución de la República establece la composición de la Administración Central, y en el Art.220, la composición de los órganos de contralor y los que tienen autonomía de gestión, pero no dice nada expresamente del Poder Legislativo.

Desde otro punto de vista, podemos abordar la definición del Sector Público en su carácter de Hacienda Pública, vale decir, aquel conjunto de órganos, normas, y procedimientos que dentro del Sector Público, llevan a cabo o se refieren a su administración financiera.

Es la parte del Sector Público que posee, utiliza, y gasta riquezas, para lograr fines determinados que la política gubernamental le ha asignado.

A continuación se indicarán algunas de las características de la Hacienda Pública que la diferencian con de la Hacienda Privada:

- *La Hacienda Pública es perdurable*: el titular de la hacienda pública, el Estado, es de vida continua y de existencia perdurable. Las entidades privadas pueden tener un plazo relativamente perdurable de existencia, pero hechos o circunstancias emergentes pueden determinar su liquidación y cierre.
- *La Hacienda Pública es dependiente*: Esto se traduce en que los propietarios de la misma y sus representantes constituyen un órgano separado de los administradores. Esta situación se puede encontrar en las haciendas privadas. La particularidad especial de la hacienda pública, es que los propietarios son todos los miembros de la comunidad, representada ésta por el Poder Legislativo. Por ello la necesidad de normas que regulen y controlen, el manejo de fondos, valores y otros bienes, por parte de las personas que integran la administración pública.
- *La Hacienda Pública tiene un patrimonio que presenta características que lo diferencian al de una hacienda privada*: Es así que el propietario de la hacienda privada, posee un derecho de propiedad sobre todos los bienes de su hacienda. El Estado por su parte, posee dos tipos de bienes: 1) *los bienes de uso público*, como ser ríos, plazas, etc., sobre los cuales no tiene un derecho de propiedad sino un derecho de soberanía y se caracterizan por ser: inalienables, imprescriptibles, e inembargables; y 2) *los bienes fiscales o privados del Estado*, son aquellos que deberá destinarlos al uso para el cual fueron adquiridos o asignados, puede

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

venderlos o alquilarlos cumpliendo con ciertos procedimientos preestablecidos para ello.

El sujeto de la hacienda privada puede valorar en términos monetarios, la totalidad de sus bienes, sin embargo el Estado para valorar los bienes de uso público, puede encontrar dificultades por la naturaleza intrínseca de esta clase de bienes.

El Sector Privado por otra parte, puede y confecciona de hecho balances que reflejan razonablemente el monto de su patrimonio.

Por otra parte, el patrimonio que es utilizado como un indicador de solvencia en toda entidad privada, en el caso del Estado no lo es, ya que se le presume solvente, dado que sus bienes son inembargables.

La existencia de poder coactivo del Estado, determina a su vez características muy especiales en la determinación de sus resultados económico-financieros. El propietario de una entidad privada, para proyectar los probables resultados económicos, partirá de un estudio de mercado que le permitirá prever los ingresos probables, para luego proyectar los gastos, a efectos de determinar la posible ganancia a obtener, y por tanto fijar los objetivos a cumplir.

Para el Estado, lo prioritario lo constituyen los objetivos a cumplir, los que determinan los gastos o recursos a ser utilizados. En función de esto, el Estado dispone de su poder coactivo para imponer los ingresos que financien los gastos proyectados. Dependerá por supuesto, de la situación del país, hasta donde se puede ejercer este poder coactivo. Por supuesto que además del llamado poder coactivo, que se traduce en la posibilidad de imponer impuestos y tasas, el Estado cuenta con fuentes de financiamiento como ser la emisión de deuda pública, préstamos otorgados por organismos internacionales.

Podemos ahora realizar una clasificación de las haciendas públicas en función la finalidad que persiguen. Es así que encontramos:

- Haciendas de Producción
- Haciendas de Erogación.

Se denominan Haciendas de Producción o Empresas Públicas, aquellas cuyo objeto es producir bienes o prestar servicios económicos que se venden en el mercado cobrando precios por ello.

Se denominan haciendas de erogación, aquellas cuya finalidad principal consiste en la aplicación de recursos financieros, obtenidos de cualquier fuente, a la satisfacción de las

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

necesidades propias del ente, al cual la hacienda corresponde. Este tipo de haciendas, producen bienes o servicios indivisibles, no remunerables con precios, o bien, bienes y servicios divisibles, que producen externalidades o cuyos beneficios son ignorados por la población.

A modo de síntesis, las haciendas de erogación son aquellas cuyo patrimonio es sólo un medio para prestar ciertos servicios públicos, mientras que las haciendas de producción son las que producen bienes o servicios en el mercado para obtener un beneficio con el que incrementen su patrimonio.

Por último, podemos clasificar a los distintos organismos que forman parte del Sector Público, en función de su grado de autonomía, sea esta funcional y/o financiera.

Cuando hablamos de *autonomía funcional*, significa poder disponer sus políticas y objetivos dentro del marco jurídico y las orientaciones del Gobierno.

Por otra parte, *autonomía financiera*, significa que en principio pueden generar sus propios ingresos por sus actividades en el mercado, con los cuales financiar sus gastos.

De esta manera los organismos sin autonomía financiera, como los son las haciendas de erogación, dependen de la caja central del Estado para subsistir, por la propia naturaleza de los bienes y servicios que prestan. Aunque en algunos casos se puede dar la situación de que generan algún tipo de ingresos, no llegan a alcanzar la autonomía financiera en términos absolutos.

En el organigrama del Estado uruguayo, encontramos:

- La Administración Central: los organismos incluidos aquí, no poseen ni autonomía funcional ni financiera.
- Poder Legislativo, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del Art.220 de la Constitución: tienen autonomía funcional pero no financiera.
- Empresas o Entes Industriales y/o Comerciales del Art.221 de la Constitución: poseen tanto autonomía funcional como financiera.
- Gobiernos Departamentales: tienen autonomía funcional y financiera dentro de su jurisdicción.

Estamos en condiciones, de delimitar lo que será el objeto de estudio del trabajo de investigación, el que abarcará al Sector Público No Industrial y/o Comercial. Por lo que serán objeto de estudio la elaboración de Estados Contables de la Administración Central, los organismos del Art.220, y el Poder Legislativo.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

3.2- Definición de Estados Contables

Los estados contables, también denominados, estados financieros, son informes que utilizan las entidades para reportar la situación económica y financiera, y los cambios que experimenta la misma a una fecha o periodo determinado.

La mayoría de estos informes constituye el producto final de la contabilidad y son elaborados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, normas contables o normas de información financiera.

El objetivo de los estados contables, es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el periodo que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas.

Según el destinatario de la información, podemos distinguir la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial.

La *contabilidad financiera* se define como la rama de la contabilidad centrada en la preparación y presentación de un juego de estados contables con el propósito de suministrar información de carácter patrimonial y/o financiera referida a un Ente. Es decir, hablamos de la elaboración de estados con propósito de información general.

Por otro lado, la *contabilidad gerencial*, se encarga principalmente la acumulación y del análisis de la información relevante para uso interno, en la planificación, control y toma de decisiones

Concepto de contabilidad gubernamental y evolución.

En un principio la contabilidad pública se consideraba un instrumento apto para el control de los actos económico-financieros solo desde el punto de vista de la legalidad. Se privilegiaban cuestiones formales y responsabilidades legales de los funcionarios, dejando sentado el monto del gasto y el responsable del mismo. Bajo esta concepción la contabilidad pública era solo una rama del derecho administrativo.

Como consecuencia de este enfoque, la contabilidad se presentaba separada en diversos sistemas, uno para cada aspecto de la hacienda pública, encontrándonos así con contabilidades de presupuesto, del patrimonio, de responsabilidades y financiera.

No existía una contabilidad que expusiera en forma integral la realidad económico-financiera del Estado, como sucede en el ámbito del Sector Privado.

En la actualidad, la contabilidad pública, al igual que la privada, se concibe como un sistema único e integrado de información con diversos propósitos, útil para la toma de decisiones y formulación adecuada de políticas, cumpliendo al mismo tiempo, con el control de responsabilidades de los agentes públicos.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Dentro de esta nueva concepción de la contabilidad gubernamental, podemos citar la definición que hace el Prof. Las Heras³, que establece que la “contabilidad integrada gubernamental, es el sistema de procesamiento de información aplicada al sector público, que operando dentro de un proceso automatizado y secuencial a partir de una comprensión integral de la administración financiera, interrelaciona datos básicos, pertenecientes al universo de transacciones presupuestarias, de fondos, de bienes, y de crédito público y suministra, mediante la aplicación de la partida doble, determinados estados financieros, a partir de una única fuente informativa”.

La contabilidad gubernamental ha adquirido especial relevancia en los últimos tiempos, debido al fenómeno de la globalización y el peso del endeudamiento que países como Uruguay, mantienen con organismos internacionales. El contar con Estados de Información de carácter económica y financiera se torna fundamental, para mantener las fuentes de financiamiento externas, ya que los prestatarios demandan información para evaluar y tomar la decisión de otorgar o renovar préstamos.

Sin embargo, la necesidad de elaborar información financiera, no solo responde a la necesidad de los usuarios externos al ente emisor, sino que la misma es fundamental para una correcta administración de las finanzas públicas.

La complejidad del Sector Público, conlleva a tener información que responde a distintos enfoques:

- *Enfoque Económico*: analiza las repercusiones de las políticas públicas en su aspecto, fiscal y monetario, en el sector real y en la balanza de pagos.
- *Enfoque Financiero*: centra el análisis en las acciones del gobierno referidas a los objetivos y políticas fiscales y su forma de financiamiento.
- *Enfoque presupuestario*: a través del cual podemos observar la ejecución del presupuesto, un instrumento para la aplicación de las políticas económicas.
- *Enfoque patrimonial*: abarca la exposición de la situación y la evolución del patrimonio de la hacienda pública.

Todos estos enfoques tiene como herramientas estados de carácter económico, financiero, presupuestal y patrimonial.

Ahora bien, al momento de elaborar información contable del Sector Público, se hace necesario distinguir los dos tipos de entes: con fines de lucro y sin fines de lucro pero que sin embargo, tienen una actividad financiera o económica.

Los entes con fines de lucro presentan estados contables con el fin de dar información sobre la situación patrimonial, resultados, flujo de fondos, y cambios en el patrimonio, como forma de mostrar cuál es su capacidad para pagar sus obligaciones, así como también de generar o producir utilidades.

³ “La Contabilidad Financiera y la Contabilidad en el Sector Público del Uruguay”-Cra.Martha Vidal y Cr.Issac Margulies

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Cuando analizamos los entes sin fines de lucro, y en particular en el ámbito público, la pregunta que debemos hacernos es: ¿los objetivos de los estados contables de las empresas con fines de lucro son aplicables a los entes públicos? ¿Deberían tener el mismo contenido?

¿La información contable que normalmente se prepara en el Sector Privado con fines de lucro, como ser el estado de situación patrimonial, el estado de resultados, o el estado de evolución del patrimonio, son aplicables a un ente público?

Para responder a estos cuestionamientos, es necesario analizar quién utiliza la información contable elaborada por un ente público, y para qué fines. Este será el punto de partida para determinar las necesidades de información, los objetivos de los estados contables, y su contenido. Por todo esto resulta fundamental definir a los usuarios de la información.

Respecto a los usuarios de la información contable, podemos detectar dos grupos, unos internos al ente y otros externos al ente. Entre los internos al ente, se encuentra la dirección, los jefes o quienes toman decisiones dentro del ente, quienes manejan los recursos económicos y financieros del ente, que necesitan por tanto, la información para saber con qué recursos cuentan y los destinos que se les dan.

Por otra parte, tenemos dos tipos de usuarios externos, esto es, terceros interesados en información contable del ente público, por un lado los usuarios con propósitos especiales (entes reguladores y entes controladores), y por otro los usuarios con propósitos generales (ciudadanos, representantes).

Es por tanto, la necesidad de los usuarios en cuanto al tipo de información que procuran, lo que define los objetivos de información de los estados, lo que luego termina dando estructura y contenido a los mismos.

De todas formas, el objetivo de los usuarios internos y externos de los estados contables, es el control del uso de los recursos y la evaluación del desempeño del ente y de sus jefes. Los usuarios internos, al igual que en el Sector Privado, buscan evaluar la eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos pero no la evaluación del beneficio económico. Por su parte, los usuarios externos no tienen por objetivo valorar la rentabilidad sino el manejo eficiente de los recursos y en qué medida se logra satisfacer las necesidades de bienes y servicios de la sociedad. Los organismos prestatarios no evalúan a través de los Estados Contables la capacidad de repago de las deudas contraídas por el Estado medida a través de la generación de beneficios económicos.

En tal sentido, si el objetivo es de control, los estados tendrían que suministrar información sobre las fuentes de financiación, la asignación de esas fuentes, el uso de los recursos financieros, la situación financiera y sus variaciones, y el desempeño de la entidad en función de los costos del servicio, de la eficiencia y de los logros.

De esta manera, una vez definidos los estados contables, la Teoría Contable, aportará las características cualitativas que tienen que tener la información a elaborar, los criterios de valuación, y aquí es donde su papel clave, las normas contables.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

3.3- Definición de Normas Contables

El Pronunciamiento N°10 del Colegio de Contadores, Economistas, y administradores del Uruguay, define a las normas contables, como todos aquellos criterios técnicos utilizados como guía de las acciones, que fundamentan la presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada, la situación patrimonial, económica y financiera de un ente.

La información como tal, para que sea de utilidad a quien hace uso de ella, debe reunir una serie de condiciones o requisitos, tales como su oportunidad de emisión, grado de precisión en los datos que transmite, y la utilización de códigos que puedan ser interpretados por los distintos usuarios.

La existencia de Normas Contables, permite crear un marco normativo de referencia, con el fin de lograr:

- Uniformidad en los objetivos de la información.
- Definir una terminología a utilizar en la presentación de la información.
- Obtener información armonizada, es decir comparativa en el tiempo.

Ahora, ¿quién emite las referidas normas contables?

El dictado de normas contables, no es facultad exclusiva de los organismos profesionales, es así que el Parlamento, Poder Ejecutivo y Banco Central, entre otros, son emisores de normas.

Por lo que podemos distinguir, normas contables legales, y normas contables profesionales.

Las normas legales, se diferencian de las profesionales, fundamentalmente en cuanto al carácter abarcativo que tienen y en cuanto a su obligatoriedad, ya que las primeras obligan a toda una comunidad, alcanzando tanto a los profesionales en el ejercicio de su profesión, como a la entidades que están sujetas a contralor por el marco regulatorio.

Si hacemos referencia al Sector Público definido como objeto de estudio, encontraremos normas legales tales como las recogidas en el Texto Ordenado de Ley de Contabilidad y Administración Financiera (T.O.C.A.F.) y las Ordenanzas del Tribunal de Cuentas de la República.

Por otra parte, tenemos las normas profesionales de carácter internacional, las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por el Consejo de Normas

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IFAC), órgano independiente emisor de normas dentro de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, (IFAC)).

En el presente trabajo de investigación se hará una recorrida por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, involucradas con el tema propuesto, así como un análisis de la normativa de carácter legal, esto es los estados definidos como obligatorios en nuestro país.

3.4- Ente Emisor de Estados Contables.

La contabilidad gubernamental, debe enmarcarse como disciplina contable, en los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados como guías de carácter permanente.

La razón por la cual todos los principios confluyen en el llamado “ente contable”, es que si no existiera, los principios no tendrían base de aplicación. El ente contable es lo que le da marco de aplicación al resto de los principios. Por lo que los estados contables, deben referirse a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas funciones, objetivos y metas, en consonancia con las normas jurídicas de creación y organización.

Una definición amplia de *ente contable aplicado al sector público*, sería que es todo sujeto público, dotado de un presupuesto de gastos e ingresos propios. Cuando las necesidades de gestión e información lo requieran, podrán crearse entidades contables subordinadas cuyo sistema contable este coordinado con el sistema central.⁴

El hecho de crear entidades contables subordinadas proporciona a la unidad menor, un mayor control y mejor consistencia en la información que genera. Por otro lado, posibilita tener una visión de un sistema central y consolidado que mantiene toda la información y sirve para cumplir con la obligación que tiene el Estado en cuanto a brindar transparencia a todos los usuarios del sistema de contabilidad gubernamental.

El Tribunal de Cuentas de la República, a través de la Ordenanza N° 81, define lo que denomina “Unidades Contables”, a todas las organizaciones estatales, con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones, y con medios para cumplir con sus objetivos. Es así que en la misma ordenanza se reconocen las siguientes Unidades Contables:

- Estado: comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo, y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y Corte Electoral.
- Los servicios descentralizados y los Entes Autónomos
- Gobiernos Departamentales.

⁴ Definición extraída del Seminario: “Entes Contables y su Relevancia en el manejo de la Información”- Montevideo, año 2007.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Por lo que, ¿quién sería el ente emisor de un estado contable y quién sería el responsable de su emisión? Desde el punto de vista contable, los responsables de la emisión de un estado contable, son los que manejan fondos o tienen potestad de dirigir las políticas financieras y operativas de un ente.

Las condiciones para consolidar un estado contable, implican la aplicación de normas contables similares, y la existencia de control, ese control puede ser directo o indirecto.

La aplicación de normas contables similares, implica que no serían consolidables estados contables de entes que realizan actividad comercial o industrial con los de un ente que no desarrolla actividades lucrativas. Por ejemplo, si bien puede considerarse que el Banco República Oriental del Uruguay, depende en cuanto a la fijación de políticas, del Ministerio de Economía, esos estados contables no podrían consolidarse, porque no responden a normas contables similares. Partimos de la base de que la definición de activo para cada uno de los organismos citados, es distinta. En una empresa con fines de lucro los activos son definidos como aquellos recursos económicos controlados por la empresa, de los cuales se espera un beneficio económico futuro. En cambio para un ente sin fines de lucro, de carácter erogativo, el hecho de que ese recurso económico provoque un ingreso en el futuro es irrelevante, lo que define un activo en este caso, es su potencial de servicio. Por lo que si no partimos de una misma definición de activos, mal podríamos consolidar estados contables de entes que aunque formando parte de un mismo Sector, difieren en la naturaleza de sus operaciones en forma tal que provoca que por ejemplo el Activo, no sea concebido de forma similar.

Las condiciones necesarias para la consolidación de estados contables entre dos o más entidades serían:

- Existencia de normas contables similares en la elaboración de los respectivos estados contables a consolidar.
- Existencia de control de un ente por encima de otro. Ese control se da cuando existen condiciones de poder, y la condición de beneficio y se puede ejercer de inmediato.

La NICSP N°6, define los conceptos de “condición de poder” y la “condición de beneficio”. La condición de poder se da cuando se tienen la capacidad de decidir las políticas financieras u operativas, y la potestad de nombrar o revocar jerarcas. Los indicadores serían, la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital, el poder de modificar las decisiones o el poder para aprobar la designación o destitución de personal clave. Cuando se da cualquiera de ellas se da una condición de poder.

La condición de beneficio se da cuando se tiene la potestad de disolver a la otra entidad y obtener los beneficios residuales o la distribución de sus activos. Los indicadores de beneficio se dan cuando se tiene derecho, directo o indirecto, sobre los activos o la capacidad de acceder a ellos o al producido de sus recursos, la capacidad de dirigir a la otra entidad para que coopere con los objetivos de la controladora, o se está expuesto a las condiciones residuales de esa otra entidad. Estos son indicadores de que tenemos un poder sobre el beneficio.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

A modo de síntesis, los entes públicos, son los que controlan directa o indirectamente recursos económicos o financieros públicos. Es decir, controlan directamente las unidades que dirigen directamente, e indirectamente las que a su vez controlan a un ente que realiza una actividad pública. Aquí estaríamos frente a lo que sería, en principio, desde el punto de vista de la teoría contable, un ente contable publico que requeriría emitir un estado contable.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

CAPITULO 4 NORMAS LEGALES Y PROFESIONALES, EN LO REFERENTE A LA ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LOS ESTADOS CONTABLES EN EL SECTOR PÚBLICO NO COMERCIAL Y/O INDUSTRIAL

En el presente capítulo se hará una recorrida por las normas de carácter legal y luego las normas de carácter profesional emitidas en lo que refiere a este tema.

El orden de exposición, será en una primera instancia, lo que refiere a las normas de carácter legal, emitidas a la fecha. Se profundizará en el detalle y análisis de las disposiciones contenidas en la Ordenanza N°81 del Tribunal de Cuentas de la República, así como las normas legales recogidas por el Texto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera (T.O.C.A.F.).

En una segunda instancia, se hará una recorrida por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), para aproximarnos a las normas de carácter profesional. Se analizarán fundamentalmente aquellas NICSP relacionadas con el tema objeto de estudio. No es el objetivo de este trabajo de investigación analizar el tratamiento específico de todos los elementos o capítulos que integran los estados contables, sino la estructura y contenido de los referidos estados, desde un punto de vista integral, así como objetivos de información definidos para los mismos, y los destinatarios de dicha información.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.1- ORDENANZA N° 81- Tribunal de Cuentas de la República

El Tribunal de Cuentas es un es un órgano de control externo, separado e independiente de los poderes de Gobierno, compuesto por 7 miembros, elegido por el Poder Legislativo, por 2/3 de votos como representante de la sociedad a efectos de controlar la hacienda pública.

El Art.211 literal C) de la Constitución de la República, dispone que compete al Tribunal de Cuentas “Dictaminar e Informar respecto de la Rendición de Cuentas y gestiones de todos los Órganos del Estado, inclusive Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados”.

El Art.94 numeral 3) del Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera (T.O.C.A.F.), también hace mención a las funciones que tiene este Tribunal en cuanto a su competencia para dictaminar e informar respecto a las Rendiciones de Cuentas , Balances de Ejecución Presupuestal y Estados Contables.

Por último el Art.211 Literal F) de la Constitución de la República, establece que compete al Tribunal de Cuentas dictar Ordenanzas de Contabilidad.

Haciendo uso de sus facultades, el Tribunal de Cuentas emitió la Ordenanza de Contabilidad N°81, que refiere a la “Formulación y Presentación de los Estados Contables”. Dicha Ordenanza fue emitida el 17 de diciembre del 2002. De esa Ordenanza analizaremos los siguientes puntos:

- **Ámbito de aplicación**
- **Marco Conceptual**
- **Estructura de los Estados Contables.**
- **Orden de prioridad en la aplicación de las Normas de Contabilidad a ser consideradas en la elaboración de los Estados Contables.**

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.1.1- *Ámbito de Aplicación.*

La Ordenanza define las *Unidades Contables del Sector Público*, las que también se conocen con el término de “Entes Contables”, así como el alcance de la misma.

Define como Unidades Contables obligadas a elaborar y presentar Estados Contables, a todas aquellas organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones y con medios para cumplir sus objetivos.

Identifica las siguientes Unidades Contables:

- *Estado*: comprende a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Corte Electoral.
- *Los Servicios Descentralizados*: Antel, Adm.Nacional Puertos, Adm.Nacional de Correos, Ose e Iname (Actual Inau)
- *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, UdeLar. Anep, y Pluna.
- *Gobiernos Departamentales.*

Dado que el objeto del presente trabajo de investigación son las entidades públicas, la Unidad Contable “Estado”, constituye nuestro objeto de estudio.

En lo que refiere a la aplicación de las normas y criterios establecidos en la ordenanza, la misma es obligatoria para los Estados Contables que se deban presentar ante el Tribunal de Cuentas. Establece la excepción a dicha aplicación, ante solicitud de la Unidad Contable, y su correspondiente autorización por parte del Tribunal.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.1.2- Marco Conceptual

La Ordenanza define como “*Estados Contables*”, los documentos que exponen la información emanada del sistema contable de un ente, destinados fundamentalmente a presentar a terceros la situación patrimonial, económica y financiera de la unidad contable en cuestión.

Define también los siguientes criterios como base para la elaboración de los referidos Estados:

- *Criterio de lo Devengado*: en base al cual las transacciones se reconocerán cuando ocurren con independencia del momento en el cual se reciba o pague dinero u otro equivalente al efectivo. No obstante establecer este criterio, permite, previa autorización por parte del Tribunal, y de forma excepcional, que los estados contables sean preparados aplicando el criterio de lo percibido.

- *Principio de “negocio en marcha”*, a pesar de que no es definido textualmente así por la Ordenanza, la misma hace referencia a que los Estados Contables deben prepararse sobre la base de que la unidad contable que los emite está en funcionamiento, y continuará en un futuro previsible con sus actividades. Este principio no es más que el que se define para la elaboración de los Estados Contables del Sector Privado como el principio de “negocio en marcha”.

Por último las unidades contables, deberán definir el concepto de capital a mantener (operativo o financiero), así como el criterio de valuación a utilizar (costo de adquisición o valores corrientes).

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.1.3- Estructura de los Estados Contables

Los Estados Contables que deben ser presentados según la Ordenanza son los siguientes:

➤ **Estado de Situación Patrimonial.**

Respecto a este Estado la Ordenanza establece que “deberá exponerse la situación financiera de la unidad contable a la fecha de cierre del Ejercicio y presentará las cuentas del activo, del pasivo y las de patrimonio, con un grado de detalle que sea suficiente para permitir formarse un juicio sobre la composición del patrimonio a dicha fecha”

➤ **Estado de Resultados**

El mismo “deberá indicar, por separado, los resultados originados en la actividad ordinaria de la unidad contable y los provenientes de operaciones extraordinarias verificadas durante el Ejercicio”.

➤ **Estado e Origen y Aplicación de Fondos**

Aquí la Ordenanza establece el concepto de fondos a ser utilizado en la elaboración de este Estado. Se establece que “deberá utilizarse el concepto de fondos igual a efectivo y equivalentes de efectivo. El Tribunal de Cuentas podrá utilizar, en forma excepcional, la preparación del Estados de Origen y Aplicación de Fondos utilizando el concepto de fondos igual a capital de trabajo, cuando exista una solicitud formal de la unidad contable basada en razones fundadas”.

➤ **Estado de Evolución del Patrimonio**

No se agregan comentarios en la Ordenanza respecto al Estado de Evolución del Patrimonio.

➤ **Cuadro de Bienes de Uso, Intangibles, Inversiones en inmuebles y Amortizaciones.**

En este caso, la Ordenanza tampoco hace comentarios adicionales a tener en cuenta en la elaboración de este Cuadro.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- **Anexo discriminando los fondos públicos recibidos y los gastos atendidos con ellos.**

Por otra parte, los Estados Contables deberán ser presentados acompañados por las respectivas Notas.

Asimismo la Ordenanza establece que “las autoridades de las unidades contables, deberán presentar una memoria explicativa de los Estados Contables, informando sobre todos los puntos que se estimen de interés. Especialmente se establecerá:

- a) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y del pasivo.
- b) Una adecuada explicación de las pérdidas y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y pérdidas de Ejercicios Anteriores, cuando sean significativos.
- c) Las razones por las cuales se establezca la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente.
- d) Explicación u orientación sobre la perspectiva de las futuras operaciones
- e) Las relaciones con las entidades vinculadas, controladas, o controlantes, y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas. “

Por otra parte, respecto a la moneda en que deberán ser formulados los Estados Contables, se establece que será “en moneda nacional, expresados en moneda de poder adquisitivo de cierre de Ejercicio, aplicando a tales efectos la metodología establecida en la Norma Internacional de Contabilidad N° 29. El Índice de ajuste a utilizar será el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales.” Respecto a este punto se agrega que “El Tribunal de Cuentas podrá autorizar en forma excepcional, la presentación de los Estados Contables a valores históricos.”

Respecto a la presentación de información comparativa, se establece para el Estado de Situación Patrimonial, de Resultados y de Origen y Aplicación de Fondos del Ejercicio, “deberán presentarse en forma comparativa con los del anterior, expresados ambos en moneda de cierre del Ejercicio que se presenta.”

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.1.4. Orden de prioridad en la aplicación de las Normas de Contabilidad a ser consideradas en la elaboración de los Estados Contables.

La Ordenanza N° 81 también establece un cierto ordenamiento en cuanto a las normas que regulan la confección y presentación de los Estados Contables (o financieros), incluyendo aquí tanto normas legales como aquellas emitidas por instituciones técnicas especializadas. El orden será:

- Las establecidas por la presente Ordenanza del Tribunal de Cuentas y las que se dicten a 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. “

Respecto a las situaciones no contempladas en las normas citadas anteriormente, “se tendrá como referencia en el siguiente orden:

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

Por otro lado, en el capítulo definido por la Ordenanza, como “Normas Contables”, además de establecer el orden de prioridad en la aplicación de las Normas Contables, hace mención al tratamiento a darse a las contribuciones a Rentas Generales, así como a los subsidios o aportes de Rentas Generales como de cualquier organismo público a un organismo en particular. Al respecto establece que: “Las contribuciones que las unidades contables realicen a rentas Generales, deberán ser tratadas contablemente como una disminución del patrimonio salvo disposiciones legales en contrario. Los subsidios que reciban las unidades contables (operativos, de inversión, de servicios de deuda), subvenciones o aportes de capital, tanto sea de Rentas Generales como de cualquier organismo público, deberán ser tratados contablemente como

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

aumentos del patrimonio. Igual tratamiento se dará en los casos de condonaciones o remisiones de deudas.”

4.2- T.O.C.A.F. (Texto Ordenado de Ley de Contabilidad y Administración Financiera)

El Texto Ordenado de Ley de Contabilidad y Administración Financiera recoge normas jurídicas por lo que sus disposiciones son de carácter obligatorio, y refiere -en su Título III- al Registro y Contralor de las Operaciones y en su Título IV a la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal.

En concordancia con el trabajo de investigación propuesto, se profundizará en los aspectos relevantes contenidos en el Capítulo I dentro del TITULO III- y el TITULO IV.

4.2.1-TITULO III. DEL REGISTRO Y CONTRALOR DE LAS OPERACIONES

CAPITULO I- DEL REGISTRO

Leyes recogidas en este Capítulo: Ley 15.903 del 10/11/1987; Ley 16.170 del 28/12/1990; Ley 16.736 del 05/01/1996.

El Art.82 del T.O.C.A.F, establece que “el registro de las operaciones se llevará por el método de partida doble, y se integrará con los siguientes sistemas:

- 1) Financiero, que comprenderá:
 - a) Presupuesto
 - b) Movimiento de fondos y valores

- 2) Patrimonial, que comprenderá:
 - a) Bienes del Estado
 - b) Deuda Pública

Además se registrarán:

- 1) Los cargos y descargos con respecto a las personas obligadas a rendir cuentas de fondos, valores, bienes o especies de propiedad del Estado.
- 2) Los costos de los programas presupuestales”

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

El Art.84, trata acerca de la *contabilidad del movimiento* de fondos y valores, estableciendo que “registrará las entradas y salidas, clasificadas por financiación y destino, provengan o no del presupuesto”.

En el Art.85 se hace mención a la *contabilidad de los bienes del Estado*, que “registrará las existencias y movimientos de los bienes, con especial determinación de los que se ingresan al patrimonio por ejecución del presupuesto o por otros conceptos, cuidando de hacer factible el mantenimiento de inventarios permanentes”.

Respecto a la contabilidad de la *Deuda Pública*, es el Art86 quien establece que ésta “registrará las autorizaciones de emisión de empréstito y otras formas del uso del crédito, su negociación y circulación, separando la Deuda consolidada de la flotante”

4.2.2-TITULO IV- DE LA RENDICION DE CUENTAS Y BALANCE DE EJECUCION PRESUPUESTAL

Leyes recogidas en el Titulo IV: Ley 15.903 del 10/11/1987; Ley 16.002 del 25/11/1988.

El Art.110, establece los estados que deberán contener la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal, en concordancia con lo establecido por el Art.214 de la Constitución de la República, que menciona la obligación del Poder Ejecutivo, de presentar al Poder Legislativo, dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal.

Por lo que los referidos estados deberán señalar, entre otros puntos establecidos:

- 1) El grado de cumplimiento de metas y objetivos, y el costo de los mismos
- 2) El Resultado del ejercicio.
- 3) La Ejecución Presupuestal con relación a los créditos.
- 4) El movimiento de fondos y valores
- 5) La situación del Tesoro Nacional
- 6) La composición de la Deuda Pública
- 7) Las fuentes de financiamiento utilizadas en el Ejercicio

A modo de síntesis en lo que refiere al T.O.C.A.F., respecto a los estados a ser elaborados por los organismos del presupuesto y los gobiernos departamentales, se extraerá del análisis y resumen que realizan la Cra. Martha Vidal y el Cr.Issac Margulies, en el libro Titulado “La Administración Financiera y la Contabilidad en el Sector Publico del Uruguay”, sobre este punto.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Según la opinión de estos autores, se puede interpretar que los Estados a ser presentados según el T.O.C.A.F., serán los siguientes:

- Grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando los previstos y alcanzados y su costo resultante.
- Los establecidos en los Arts.83 a 87 y Art.110, de donde se interpreta, respecto a éste último, que deben presentarse:
 1. Estados o Balances de Ejecución del Presupuesto
 2. Estados de Carácter Financiero, que sean demostrativos de los saldos iniciales, movimientos y saldos finales de tesorería.
 3. Estados de Situación Patrimonial y Estados de Resultados Económicos, que incluyan Estados de Responsabilidades de los funcionarios que manejan valores y/o bienes del Estado.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.3- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), órgano independiente emisor de normas, dentro de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants (IFAC)).

El objetivo del IPSASB es servir al interés público desarrollando normas contables para ser usadas por las entidades del sector público de todo el mundo, en la preparación de estados financieros con propósito de información general.

En esta sección se describirá el contenido de aquellas NICSP, que se vinculan con el tema objeto de estudio, vale decir aquellas normas que tienen que ver con la estructura y contenido de los distintos Estados propuestos por este cuerpo de Normas para el Sector objeto de estudio.

Por lo que las Normas que se analizarán serán las siguientes:

- *NICSP N°1: “Presentación de Estados Financieros”*
- *NICSP N°6: “Estados Financieros Consolidados y Separados”*
- *NICSP N°18: “Información Financiera por Segmentos”*
- *NICSP N°22: “Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno Central”*
- *NICSP N°24: “ Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros”*

También se abordará en aquellos puntos que resultan de interés para este trabajo de investigación, la NICSP N°17, “Propiedades, Planta y Equipo”.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.3.1-NICSP N°1: “PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS”

La versión que se analiza, es la correspondiente a la Norma emitida en Enero 2007, que deroga la NICSP N°1 emitida en el año 2000-

La fecha de vigencia, a partir de la cual se recomienda aplicar esta Norma en los estados financieros, será para aquellos periodos con fecha de inicio posterior al 1° de Enero 2008. De todas formas se aconseja por parte de la Norma, su aplicación anticipada.

Objetivo

El objetivo de la Norma es establecer la forma de presentación de los estados financieros con propósito de información general, para poder asegurar su comparabilidad, tanto con los estados de ejercicios anteriores de la propia entidad como con los de otras entidades. Para alcanzar dicho objetivo, se establecen por un lado, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros, y por otro se ofrece guías para determinar su estructura, a la vez que se fijan los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace sobre la base contable de devengo.

Alcance

Deberá aplicarse a todos los estados financieros, con propósito de información general, que se preparen y presenten sobre la base contable de devengo.

Los estados financieros con propósitos de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Ejemplo de estos usuarios son los contribuyentes de impuestos y tasas, los miembros de órganos legislativos, acreedores, proveedores, medios de comunicación y trabajadores.

Esta Norma se aplicara de la misma manera a todas las entidades, con independencia de que elaboren estados financieros consolidados o separados, como se definen en la NICSP 6 “Estados Financieros Consolidados y Separados”

Esta Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.

Definiciones

Base Contable de devengo: es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren. Los elementos reconocidos según la base contable de devengo son: activo, pasivo, activos/patrimonio netos, ingresos y gastos.

Activos: son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

Contribuciones de los propietarios: son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que ha sido aportado a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, con excepción

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

de los que implican endeudamiento, que establecen una participación financiera en los activos/patrimonios netos de la entidad que:

- Conlleva derechos sobre la distribución de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de la entidad durante su existencia
- Puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.

Distribuciones a los Propietarios: son aquellos beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión o como devolución de la misma.

Entidad Económica: es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas. Una entidad económica puede incluir entidades que persiguen objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un departamento gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a un precio simbólico, así como entidades que proporcionan alojamiento a precios de mercado.

Gastos: son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa, y que toman la forma de flujos de salida o consumos de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos/patrimonio netos, distintos a los relacionados con distribuciones a los propietarios.

Empresa Pública: es aquella entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre, se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad. Por otra parte se trata de una entidad que en el norma curso de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos. A su vez no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha. Por último se trata de una entidad que es controlada por una entidad del sector público.

Pasivos: son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial se servicios.

Significación o Importancia relativa: las omisiones o inexactitudes de partidas son significativas o tendrán importancia relativa, si pueden individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La significación o importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud.

Activos/patrimonio netos: es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Notas: contienen información adicional a los estados de situación financiera, estado de rendimiento financiero, y estados de cambios en los activos/patrimonios netos y el estado de flujos de efectivo. Estas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas reveladas en dichos estados, y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en estos estados.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Ingreso: es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habido durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos/patrimonio netos, que no esté relacionado con las contribuciones de los propietarios.

Beneficios Económicos o Potencial de Servicios Futuros:

Los activos son los medios que poseen las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos que son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad, pero no generan directamente entradas de efectivo, son definidos habitualmente como portadores de un “potencial de servicio”. Los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo se identifican como portadores de “beneficios económicos futuros “. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”, término que describe la característica esencial de los activos.

Empresas Públicas

El término Empresa Pública (EP), incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en sustancia, diferentes de aquellas que realizan actividades similares en el sector privado. Generalmente las EP operan para obtener un beneficio, aunque algunas pueden tener obligaciones limitadas de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos. Las NICSP 6 “Estados Financieros Consolidados y Separados” proporciona guías para determinar si existe control a efectos de la presentación de información financiera y debe recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del sector público.

Finalidad de los Estados Financieros

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros, con propósito de de información general, es suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar, y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Los objetivos, con propósitos de información general en el sector público, deben ser suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá:

- Suministrando información sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
- Suministrando información sobre la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo;
- Suministrando información que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;
- Suministrando información sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones;
- Suministrando información agregada que sea útil para evaluar el rendimiento de la entidad en función de sus costos de servicio, eficiencia y logros.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Los estados financieros con propósito de información general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de los recursos requeridos por las operaciones corrientes, los recursos que estas operaciones pueden generar y los riesgos e incertidumbres asociados. La información financiera puede también suministrar a los usuarios información que indique:

- Si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado, y
- Si la obtención y uso de los recursos se realizó de conformidad con los requisitos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas pertinentes.

Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- Activos
- Pasivos
- Activos/patrimonio netos
- Ingresos
- Gastos
- Otros cambios en los activos/patrimonio netos, y
- Flujos de efectivo

Si bien la información que contienen los estados financieros es relevante al momento de alcanzar los objetivos de información, esta no alcanza para hacer posible el logro de los mismos. Especialmente en entidades cuyo principal objetivo puede que no sea la obtención de un beneficio, puesto que es más probable que sus gestores tengan la responsabilidad de rendir cuentas sobre la prestación de servicios, así como la consecución de objetivos financieros. Por lo que pueden presentarse junto a los estados financieros, información complementaria, como ser estados no financieros, con el fin de ofrecer una descripción más completa de las actividades de la entidad.

Responsabilidad por la emisión de los estados financieros

La responsabilidad en la preparación y presentación de los estados financieros, varía dentro de cada jurisdicción y ente jurisdicciones distintas. Ejemplos de personas o cargos responsables de la preparación de los estados financieros en entidades individuales, como ser ministerios o departamentos del gobierno, pueden ser el individuo que dirige la entidad (el que ocupa la jefatura) y el jefe de la Oficina General de Administración (o el más alto funcionario de finanzas, como el contralor o el contador general)

La responsabilidad de la preparación de los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto descansa conjuntamente, por lo general, en el jefe del organismo financiero central (contador general y el ministro de finanzas o su equivalente).

Componentes de los estados financieros

Un conjunto completo de estados financieros comprende:

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Un estado de situación financiera
- Un estado de rendimiento financiero
- Cambios en los activos/patrimonio netos
- Un estado de flujos de efectivo
- Cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación del presupuesto y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros; y
- Notas, en las que se incluye un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

Los estados financieros suministran a los usuarios información sobre los recursos y obligaciones de la entidad en la fecha en la que se informa, y sobre el flujo de recursos entre fechas sobre las que se informa.

Es típico que las entidades del sector público estén sujetas a limitaciones presupuestarias bajo la forma de asignaciones o autorizaciones presupuestarias. Los estados financieros de uso general emitidos por las entidades del sector público, pueden suministrar información que indique si la obtención y uso de los recursos, se hizo de acuerdo al presupuesto aprobado. Se requiere que las entidades que pongan a disposición pública sus presupuestos aprobados, cumplan con los requerimientos de las NIICS 24 “Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros”.

Es recomendable que las entidades presenten información adicional que ayude a los usuarios a evaluar el rendimiento de las mismas, y la administración de sus activos, así como tomar y evaluar decisiones sobre la asignación de recursos. Esta información adicional puede incluir detalles sobre la producción y resultados de la entidad, bajo la forma de indicadores de medios y logros, estados de rendimiento del servicio, revisión de programas y otros informes de gestión sobre los logros de la entidad durante el ejercicio presentado.

También es recomendable que las entidades revelen información sobre el cumplimiento de las normas legislativas, reglamentarias u otras disposiciones legales.

Negocio en Marcha

Al preparar los estados financieros de una entidad se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. Los estados financieros deberán prepararse con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones.

En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que se han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.

Las evaluaciones del principio del negocio en marcha no se hacen en función de un análisis de solvencia que usualmente se aplican a las empresas comerciales. Puede haber circunstancias en que los análisis de liquidez y solvencia parezcan desfavorables, y sin embargo, otros factores pueden indicar que la entidad es, a pesar de ello, un negocio en marcha. Por ejemplo:

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- al evaluar si una entidad pública es un negocio en marcha, la potestad de ésta de recaudar tasas o impuestos, puede servir para que algunas entidades gubernamentales, sean consideradas como negocio en marcha, aún cuando pudieran operar durante periodos prolongados con unos activos/patrimonio netos negativos, y
- para una entidad individual, una evaluación de su estado de situación financiera en la fecha en la que se informa puede sugerir que el principio de negocio en marcha no es procedente.

La determinación de si el principio de negocio en marcha es apropiado, es especialmente importante para las entidades individuales, más que para el gobierno en su conjunto. En el caso de las entidades individuales, al evaluarse si el principio de negocio en marcha es procedente, puede ser necesario que los responsables de la preparación de los estados financieros tomen en consideración una amplia gama de factores en torno al rendimiento actual, y el previsto, las reestructuraciones potenciales y las anunciadas respecto a las unidades organizativas, estimaciones de ingresos o posibilidades de de financiación gubernamental continua y fuentes potenciales alternativas de financiación, antes de que consideren pertinente concluir en que el supuesto de negocio en marcha es apropiado.

Información Comparativa

A menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público permita o requiera otra cosa, la información comparativa con respecto al periodo anterior, deberá presentarse para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Estructura y contenido

Esta Norma exige que determinadas informaciones se presenten en el estado de situación financiera, en el estado de rendimiento financiero y en el estado de cambios en los activos/patrimonio netos, mientras que otras pueden incluirse tanto en los estados financieros como en las notas. La NICSP 2 establece los requerimientos para la presentación para el estado de flujos de efectivo.

Identificación de los estados financieros

Los estados financieros deberán estar claramente identificados y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.

De deberá exponer claramente, el nombre u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información, así como si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a la entidad económica. También se debe dejar sentado, la fecha sobre la que se informa, o el periodo cubierto, así como la moneda de presentación y el grado de redondeo.

Periodo sobre el que se informa

Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. En circunstancias excepcionales, la entidad puede verse obligada a cambiar la fecha sobre la que se informa, por ejemplo para conseguir una mayor coincidencia entre su ciclo de presentación y su ciclo presupuestario. En tal circunstancia, es importante que los usuarios sean conscientes de

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

que los importes ofrecidos para el periodo corriente y los anteriores no resultan comparables, así como los motivos por los que se ha producido este cambio en la fecha de presentación.

Estado de Situación Financiera

La distinción entre corriente y no corriente es la primera que establece la norma, disponiendo que una entidad presentara sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del estado de situación financiera.

Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará para cada línea de partida de activo y pasivo, que se espere recuperar o cancelar dentro de los doce meses posteriores a la fecha sobre la que se informa (corriente) y después de este intervalo de tiempo, el importe que se espera recuperar o cancelar, después de transcurridos estos doce meses (no corriente).

Cuando una entidad suministre al mercado bienes o servicios, dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la separación entre activos y pasivos, corrientes y no corrientes, supone una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados a más largo plazo por parte de la entidad. Esta distinción también sirve para poner de manifiesto tanto los activos que se esperan realizar en el transcurso del ciclo normal de las operaciones, como los pasivos que se deben liquidar en el mismo periodo de tiempo.

Para algunas entidades, como las instituciones financieras, una presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez, proporciona información fiable y más relevante que la presentación corriente-no corriente, debido a que la entidad no suministra bienes ni presta servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, por lo que se permite presentar algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente-no corriente, y otros en orden a su liquidez, siempre que proporcione información fiable y más relevante.

Información a Revelar en el Estado de Situación Financiera

Como mínimo en el estado de situación financiera, se incluirán líneas de partida con los importes que correspondan a:

- Propiedades, planta y equipo
- Propiedades de Inversión
- Activos intangibles
- Activos Financieros
- Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación
- Inventarios
- Cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)
- Cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación
- Efectivo y equivalentes de efectivo

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Impuestos y cuentas por pagar de transferencias
- Cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación
- Provisiones
- Pasivos financieros
- Intereses minoritarios, presentados dentro de los activos/patrimonio netos.
- Activo/patrimonio netos atribuibles a los propietarios de la entidad controladora.

Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas. Solo se limita a suministrar una lista de partidas lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para requerir una presentación por separado en el estado de situación financiera. La Guía de implementación de esta Norma recoge algunos formatos ilustrativos.

Información a Presentar en el Estado de Situación Financiera o en las Notas

Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las líneas de partidas presentadas, clasificadas de una forma apropiada a las operaciones de la entidad.

El detalle de tales subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, así como del tamaño, naturaleza, y función de los importes afectados. El nivel de información revelada variará para cada partida, por ejemplo:

- Las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NICSP 17;
- Las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto: impuestos y otros ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes relacionadas, los pagos anticipados y otros importes;
- Los inventarios se subclasificarán de acuerdo con la NICSP 12, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso, y productos terminados.
- Las cuentas por pagar por impuestos, y transferencias se desagregan en devoluciones de impuestos, las cuentas por pagar por transferencias e importes a pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica;
- Las provisiones se desagregaran en provisiones por beneficios a empleados y otras partidas;
- Los componentes de los activos/patrimonio netos se desagregaran en capital aportado, los resultados acumulados, y cualquier reserva.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Si una entidad no cuenta con capital social, revelará los activos/patrimonio netos, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, mostrando por separado:

- El capital aportado que será igual al total acumulado, a la fecha sobre la cual se informa, de las contribuciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismo;
- Los resultados acumulados
- Las reservas
- Intereses minoritarios

Muchas entidades del sector público no tienen capital social, sino que la entidad estará controlada exclusivamente por otra entidad del sector público. La naturaleza de la participación del gobierno en los activos/patrimonio netos de la entidad será probablemente una combinación de capital aportado más la acumulación de resultados y reservas de la entidad, lo cual reflejará los activos/patrimonio netos atribuibles a las operaciones de la entidad.

En algunos casos, puede haber una participación de intereses minoritarios en los activos/patrimonio netos de la entidad. Por ejemplo, a nivel del gobierno en su conjunto, la entidad económica podría poseer una empresa pública que hubiera sido parcialmente privatizada. Podría haber, por consiguiente, accionistas privados que tuvieran una participación financiera en los activos/patrimonio netos de la entidad.

Si una entidad tiene capital social, deberá revelar además en el estado de situación financiera o en las notas lo siguiente:

- Para cada clase de capital en acciones: el número de acciones autorizadas; el número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como las emitidas pero aun no cobradas en su totalidad, y/o no cobradas; el valor nominal de las acciones o el hecho de que no tengan valor nominal, entre otros puntos a exponer.
- Una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en los activos/patrimonio netos

Estado de Rendimiento Financiero

Resultado del periodo

Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un período deberán incluirse en el resultado del período a menos que una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público requiera lo contrario.

Información a presentar en el Estado de Rendimiento Financiero

En el estado de rendimiento financiero, se incluirán, como mínimo, líneas de partida que presenten los importes siguientes para el período:

- Ingresos;
- Costos Financieros;
- Participación en el resultado de las asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de participación;

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Ganancia o pérdida antes de impuestos reconocida en la disposición de activos o liquidación de pasivos atribuible a operaciones en discontinuación, y
- Resultado (ahorro/desahorro)

Las siguientes partidas se revelaran en el estado de rendimiento de financiero, como distribuciones del resultado del periodo:

- Resultado del período atribuido a los intereses minoritarios, y
- Resultados atribuibles a los propietarios de la entidad controlante.

Información a revelar en el Estado de Rendimiento Financiero o en las Notas

Cuando las partidas de ingreso y gasto sean materiales o tengan importancia relativa, su naturaleza e importe se revelará por separado

Una entidad presentará, en el estado de rendimiento financiero o en las notas, una subclasificación del total de ingresos de forma apropiada para las operaciones de la entidad.

Los gastos se presentarán desglosados, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en su función dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Los gastos se subclasificarán para destacar los costos y los recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa.

Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos, es el siguiente:

Ingresos.....	Y
Costos por beneficios de los empleados.....	X
Gastos de depreciación y amortización.....	X
Otros gastos.....	X
Total Gastos.....	XXX
Resultado (ahorro).....	W

Por otra parte, ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función sería:

Ingresos.....	Y
Gastos:	
Gastos Sanidad.....	X
Gastos de Educación.....	X
Otros gastos.....	X
Resultado.....	W

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Los gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por la entidad se muestran por separado. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad presentaría los gastos por líneas de partida para cada una de estas funciones.

Las entidades que clasifiquen sus gastos por función revelaran información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

Cuando una entidad reparta dividendos o realice distribuciones a sus propietarios, y tengan capital social, revelará, ya sea en el estado de rendimiento financiero o en el estado de cambios en los activos/patrimonio netos, o en las notas, el importe de los dividendos o distribuciones similares, reconocidas como distribuciones a los propietarios durante el periodo y el correspondiente importe por acción.

Estado de Cambios en los Activos/patrimonio neto

Una entidad presentará un estado de cambios en los activos/patrimonio netos que mostrará:

- El resultado del periodo
- Cada partida de ingresos y gastos del periodo, que según lo requerido por otras Normas, se reconozcan directamente en los activos/patrimonio netos, y el total de estas partidas, y
- Para cada componente de los activos/patrimonio netos revelado por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores reconocidos de acuerdo con la NICSP 3.

Una entidad presentara también, en el estado de cambios en los activos/patrimonio netos o en las notas:

- Los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando en forma separada las distribuciones a los mismos;
- El saldo de los resultados acumulados al inicio del periodo y a la fecha sobre la que se informa, y los cambios durante el periodo; y
- En la medida que los componentes de los activos/patrimonio netos se revelen separadamente, una conciliación entre el importe en libros de cada componente de los activos/patrimonio netos al inicio y al final del periodo, informando por separado de cada cambio.

Los cambios en los activos/patrimonio netos de una entidad, entre dos fechas sobre las que se informa, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos durante el periodo.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

El cambio global en los activos/patrimonio netos durante un periodo representa el importe total del resultado total del periodo, otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en los activos/patrimonio netos, junto con las contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos, en su condición de tales.

Contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos incluyen transferencias entre dos entidades pertenecientes a una misma entidad económica (por ejemplo, la transferencia efectuada por un gobierno, actuando en su condición de propietario, a un organismo gubernamental). Las contribuciones de los propietarios en su condición de tales, a las entidades controladas, se reconocen como un ajuste directo en los activos/patrimonio netos, solo cuando dan lugar explícitamente, a unas participaciones residuales en la entidad, bajo la forma de derechos sobre los activos/patrimonio netas.

Estado de Flujo de Efectivo

La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. La NICSP 2 establece los requisitos para la presentación del estado de flujos de efectivo.

Notas

Estructura

En las Notas se incluirá lo siguiente:

- Información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas;
- Información requerida por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que no se presenta en el estado de situación financiera, estado de rendimiento financiero, estado de cambios en los activos/patrimonio netos o en el estado de flujos de efectivo; y
- Información adicional, que sea relevante para la comprensión de alguno de los estados presentados según esta Norma.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.3.2-NICSP N° 6: “ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

La Norma que se analiza a continuación, fue emitida en Enero del 2007.

Rige para los estados financieros, con inicio 1° enero 2008, pero recomienda su aplicación anticipada.

Esta Norma deroga la NICSP N°6, revisada en el año 2000: “Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Entidades Controladas “

Alcance

Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base de devengo aplicará esta Norma para la preparación y presentación de estados financieros consolidados de una entidad económica.

Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las entidades combinadas y sus efectos sobre la consolidación.

Se aplicará también en la contabilidad de entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas, cuando una entidad elija o se le requiera presentar estados financieros separados.

Esta Norma, que es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las empresas públicas, establece los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable de las entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociados en los estados contables financieros separados de la entidad controlante, el partícipe y el inversor.

Es importante señalar que a pesar de que no se exige que las empresas públicas apliquen esta Norma a sus estados contables, en aquellos casos en los cuales, una entidad del sector público que no sea una Empresa Pública, tenga una o más entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y entidades asociadas que sean Empresas Públicas, se aplicará esta Norma a la consolidación de las Empresas Públicas en los estados financieros de la entidad económica, así como en la contabilización de las inversiones en Empresas Públicas, en los estados financieros de la entidad controlante, del partícipe y del inversor.

Definiciones

- *Estados financieros consolidados*: son los estados de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.
- *Control*: es el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad.
- *Entidad Controlada*: es una entidad que esa bajo control de otra.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- *Entidad Controlante*: es aquella entidad que tiene una o más entidades bajo su control.
- *Entidad Económica*: es el grupo de entidades compuesto por una entidad controlante y una o más entidades controladas.
- *Estados Financieros separados*: son los presentados por una entidad controlante, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de la participación directa en los activos netos/patrimonio neto, en lugar de en función de los resultados obtenidos y de los activos netos de las entidades en las que se ha invertido.
- *Intereses Minoritarios*: constituyen aquella parte del resultado neto, así como los activos netos /patrimonio neto de la entidad controlada atribuibles a la participación en los activos netos/patrimonio netos que no pertenece, directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, a la entidad controlante.
- *Método de contabilización del Costo*: es un método según el cual la inversión se registra por su costo. El inversor reconoce los ingresos de la inversión en la medida que tiene derecho a recibir distribuciones de las ganancias de la entidad participada, originadas después de la fecha de adquisición.

Los estados financieros de una entidad que no tenga entidades controladas, ni asociadas, ni participación en entidades controladas de forma conjunta no serán estados financieros separados.

Una entidad controlante que se encuentre eximida, de elaborar estados financieros consolidados, podrá presentar los estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Respecto a la definición de “Entidad Económica”, es preciso aclarar que una entidad económica puede agrupar entidades que persiguen objetivos de carácter social y comercial.

Presentación de Estados Financieros Consolidados

Una entidad controlante, que no cumpla con los requisitos para ser eximida de la presentación de estados financieros consolidados, deberá presentar este tipo de estados, en los cuales consolidará sus inversiones en entidades controladas, de acuerdo a lo establecido en la presente Norma.

La Norma señala que no será necesario que la entidad controlante presente estados financieros consolidados, si y sólo si:

- a) La entidad controlantes es: i) en sí misma una entidad totalmente controlada y es improbable que existan usuarios de estos estados financieros; ii) una entidad parcialmente participada por otra entidad y que sus otros propietarios, han sido

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- informados sobre que la entidad controlante no presenta estados financieros consolidados y no se oponen a ello.
- b) Los instrumentos de pasivo o de patrimonio de la entidad controlante no se negocian en un mercado público.
 - c) La entidad controlante, no registra sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público.
 - d) La controlante última, o alguna de las controlantes intermedias de la entidad controlante, elaboran estados financieros consolidados, disponibles para el público, que cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

En el Sector Público, muchas de las entidades controlantes que están controladas en su totalidad, representan sectores o actividades básicos del gobierno, pero no es el propósito de esta Norma eximir a estas entidades de la preparación e estados consolidados. En estas circunstancias, las necesidades de información de ciertos usuarios no pueden ser atendidas por estados financieros consolidados a nivel global del gobierno en su conjunto.

En algunos casos, una entidad económica consta de un número de entidades controlantes intermedias. Se cita el siguiente ejemplo: “si bien el ministerio de sanidad puede ser la entidad controlante final, es posible que haya entidades controlantes intermedias, en el ámbito de las autoridades sanitarias locales o regionales. Los requisitos para la rendición de cuentas, y presentación de información de cada jurisdicción pueden especificar a qué entidades se requiere preparar estados financieros consolidados (o cuales están eximidas de hacerlo). Cuando no existan requerimientos específicos de presentación de información para que una entidad controlante intermedia prepare estados financieros consolidados, para los que es probable que existan usuarios, estas entidades deberán preparar y publicar estados financieros consolidados”.

Alcance de los Estados Financieros Consolidados

Los estados financieros consolidados incluirán todas las entidades controladas por la entidad controlante, excepto los referidos a continuación.

Deberán excluirse de la consolidación de a una entidad controlada cuando haya evidencia de que el control se pretende que sea temporal ya que la entidad controlada se adquiere y mantiene exclusivamente para su disposición dentro de los doce meses desde la adquisición, así como la gerencia esté en la búsqueda firme de un comprador.

Estas entidades controladas se reconocen y contabilizan como instrumentos financieros.

Cuando en forma previa, una entidad controlada se excluyó de la consolidación, y no se produce la disposición dentro de los doce meses, se procederá a la consolidación desde la fecha de

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

adquisición, por lo que se reajustarán los estados financieros de los periodos desde la adquisición.

No se excluirá de la consolidación a una entidad controlada, porque sus actividades sean diferentes a las del resto de las entidades que forman la entidad económica, como lo es el caso de la consolidación de las empresas públicas, con entidades del sector presupuestario. Es así que se proporcionará información relevante mediante la consolidación de este tipo de entidades controladas, y la revelación de información adicional, dentro de los estados financieros consolidados, acerca de las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las entidades controladas.

Establecimiento de la existencia de control de otra entidad, para los fines de presentación de información financiera

Para determinar si una entidad controla o no a otra, es necesario tomar en cuenta la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. Específicamente se deben tener en cuenta los dos elementos de la definición de control establecidos en la presente Norma. Ellos son: el elemento poder y el elemento beneficio.

El elemento poder se refiere al poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad.

El elemento beneficio, tiene que ver con la capacidad de la entidad controlante para beneficiarse de las actividades de la otra entidad. Por ejemplo, una entidad se puede beneficiar de las actividades de otra entidad en función de la distribución de sus resultados, así como también exponerse al riesgo de una pérdida potencial. En otros casos el beneficio puede consistir en la capacidad para dirigir a la otra entidad a trabajar conjuntamente con el fin de alcanzar sus objetivos. Los beneficios a obtener por una entidad respecto a otra pueden consistir en beneficios financieros y no financieros. Se cita el ejemplo de una Empresa Pública que puede proporcionar a una entidad controlante un dividendo y también la posibilidad de lograr alguno de sus objetivos de política social.

El Control para los Fines de Presentación de Información Financiera.

La Norma establece que para los fines de la presentación de información financiera, el control emana de la capacidad de una entidad para dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad y no necesariamente se requiere que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionario o otra clase de interés patrimonial de la segunda. La capacidad de controlar deber ser posible de ejecutar de inmediato.

Por otra parte, la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

La Norma cita el ejemplo, de un organismo gubernamental que puede tener una participación en la propiedad de una entidad ferroviaria que opere como una Empresa Pública. Se permite que tal organismo opere autónomamente, y no se apoye en el gobierno para su financiación, aunque haya obtenido capital a través de préstamos por un volumen importante con el aval del gobierno. El organismo ferroviario, por otra parte, no ha entregado dividendos al gobierno desde hace ya varios años. A su vez, el gobierno tiene la potestad de nombrar y destituir a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la entidad ferroviaria. A pesar de que no ha ejercitado nunca su potestad de destitución, la potestad de control puede ser ejercida de inmediato, pero no ha ocurrido un hecho que justifique que la entidad controlante ejerza su potestad sobre la entidad controlada. Por lo que el control existe, ya que la potestad de controlar es suficiente, a pesar de que la entidad controlante pueda optar por no ejercer dicha potestad.

Por otro lado la Norma establece, que el poder de una entidad para dirigir la toma de decisiones en relación con políticas financieras y de operación de otra entidad es insuficiente, en sí mismo para asegurar la existencia de control tal como se define en esta Norma. La entidad controlante necesita poder dirigir la toma de decisiones de forma que se beneficie de las actividades de la otra entidad.

Poder de Regulación y Poder de Compra

Los gobiernos y sus organismos tienen la potestad de regular el comportamiento de muchas entidades a través de las facultades soberanas o legislativas que poseen.

El poder de compra y el poder de regulación no constituyen control para los fines de la presentación de información financiera. Es así que la Norma establece que para asegurar que los estados financieros de las entidades del sector público sólo incluyan los recursos que ellas controlan y de los cuales pueden obtener un beneficio, la definición de control para los fines de esta Norma, no incluye:

- La potestad legislativa de establecer el marco legal dentro de la cual operan las entidades y la de imponer condiciones o sanciones sobre las operaciones de las entidades, ya que tal potestad no significa que una entidad tenga control sobre los activos gestionados por dichas entidades.
- A las entidades que son económicamente dependientes de una entidad del sector público. Vale decir, que aquellas entidades que mantienen su discrecionalidad respecto a recibir o no financiación de una entidad del sector público, o a llevar a cabo o no negocios con ésta. En otras palabras, estas entidades tienen la potestad de dirigir sus propias políticas financieras o de operación, por lo que no son controladas por otra entidad.

Determinación de la Existencia de Control, para los Fines de la Presentación de Información Financiera

Las entidades del sector público, pueden crear otras entidades para conseguir algunos de sus objetivos. En algunos casos es más evidente que en otros, que una entidad es controlada, y que por lo tanto se debe consolidar.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

En esta sección la Norma ofrece guías generales que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.

Al observar las relaciones entre dos entidades, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de beneficio que se enumeración a continuación salvo que exista evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

Condiciones de Poder

- La entidad tiene directamente o indirectamente, a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.
- La entidad tiene la potestad de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la otra entidad.
- La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de otra entidad.
- La entidad tiene el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones de consejo de administración y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho consejo u órgano.

Condiciones de Beneficio

- La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener beneficios económicos residuales o asumir obligaciones de niveles importantes.
- La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, como la posibilidad de ser responsable de algunas obligaciones de la otra entidad.

Indicadores de Poder

- La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- La entidad tiene la capacidad de vetar, o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad
- La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- La entidad tiene derecho a dirigir las políticas financieras y de operación de la otra entidad.

Indicadores de Beneficio

- La entidad tiene una derecho significativo sobre los activos netos/patrimonio neto de la otra entidad.
- La entidad es capaz de dirigir al a otra entidad para que coopere en el logro de los objetivos de la entidad.
- La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.

Operaciones de Consolidación

Con motivo de la preparación de los estados financieros consolidados, una entidad combinará los estados financieros de la entidad controlante y sus controladas, línea a línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, activos netos y patrimonio neto, ingresos y gastos de contenido similar.

La Norma establece los siguientes pasos a seguir, para conseguir los estados financieros consolidados de la entidad económica:

- Se eliminará el importe en libros del valor de la inversión de la entidad controlante en la entidad controlada, así como la porción de los activos netos/patrimonio neto de cada una de dichas entidades controladas
- Se identificarán los intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio netos de las entidad controladas consolidadas.
- Los intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio neto de las entidades controladas consolidadas se identifican separadamente de los activos netos/patrimonio neto de la entidad controlante.

Por otra parte la Norma establece que los saldos por transacciones, ingresos y gastos entre entidades que pertenecen a la entidad económica deberán ser eliminados completamente. Esto incluye ingresos por ventas y transferencias e ingresos reconocidos como consecuencia de una asignación presupuestaria, gastos y dividendos.

Los estados financieros de la entidad controlante y de sus controladas, a ser consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación. En caso que dichas fechas de presentación sean diferentes, la entidad controlada elaborará a efectos de la consolidación, estados financieros adicionales a la misma fecha de los de la entidad controlante.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Respecto a las políticas contables utilizadas en la elaboración de los estados financieros consolidados, serán uniformes para transacciones y otros eventos que siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.

Respecto a los ingresos y gastos de una entidad controlada, se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición, hasta la fecha que la entidad controlante cesa de controlar a la entidad controlada. La diferencia entre el importe obtenido al disponer de la entidad controlada, y su importe en libros a la fecha de la disposición, incluyendo el importe acumulada de cualquier diferencia de cambio relacionada con la controlada, reconocida en los activos netos/patrimonio neto, reconocerá en el estado de resultados consolidado, como una pérdida o una ganancia por la disposición de la controlada.

Desde el momento en que una entidad deja de cumplir con la definición de entidad controlada, o de ser una asociada según la NICSP N°7, o una entidad bajo control conjunto según la NICSP N°8, se deberá contabilizar según esta Norma, como instrumento financiero. El importe en libros de la inversión, a la fecha en que la entidad deje de ser una entidad controlada, se considerará como el costo, a los efectos de la medición inicial.

Los intereses minoritarios, se presentarán según esta Norma, en los estados de situación financiera consolidados, dentro de los activos netos/patrimonio neto, en forma separada de los de la entidad controlante. La participación de los intereses minoritarios en el resultado de la entidad económica, también deberán ser presentados separados.

Por otro lado, el resultado se atribuye a la entidad controlante y a los intereses minoritarios. El importe que se atribuya a los intereses minoritarios, no será un gasto ni un ingreso de actividades ordinarias.

Contabilidad de Entidades Controladas, Entidades Controladas Conjuntamente, y Asociadas en Estados Financieros Separados

La Norma establece que cuando se elaboren estados financieros separados, las inversiones en entidades controladas, entidades controladas conjuntamente, y asociadas, se contabilizarán:

- Utilizando el método de participación descrito en la NICSP N°7
- Al costo, o
- Como instrumentos financieros

Se aplicará el mismo tipo de contabilización a cada una de las categorías de inversiones.

La Norma deja sentado, que en ella no se establece qué entidades deben preparar estados financieros separados disponibles para uso público.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

A su vez, establece que las entidades controladas, entidades controladas conjuntamente, y asociadas que se contabilicen como instrumentos financieros, en los estados consolidados, se contabilizarán de la misma forma en los estados financieros separados del inversor.

Información a Revelar

La Norma establece en lo que refiere a la información a revelar en los estados financieros consolidados, lo siguientes puntos:

- Una lista de las entidades controladas significativas.
- El hecho de que una entidad controlada no se consolide.
- Información financiera resumida de las entidades controladas, tanto individualmente como en grupo, que no se consoliden, incluyendo los importes de los activos y pasivos totales, así como los ingresos y resultados.
- El nombre de cualquier entidad controlada, en la que la entidad controlante, mantenga una participación y/o derechos de voto del 50% o menos, junto con una explicación de la forma que se ejerce el control
- Las razones por las que la entidad, aún teniendo más del 50% del poder de voto actual o potencial de la entidad objeto de la inversión, no posee el control de la misma
- La fecha de presentación de los estados financieros de la entidad controlada, cuando los mismos hayan sido utilizados para elaborar los estados financieros consolidados y correspondan a una fecha de presentación que no coincida con los utilizados por la entidad controlante.
- La naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa, en lo que refiere a la capacidad de la entidad controlada para transferir fondos a la controlante, ya sea en forma de dividendos en efectivo, o de reembolsos de préstamos, o anticipos.

Por otro lado la Norma establece que, cuando se elaboren estados financieros separados de una entidad controlante, que haya optado por no presentar estados financieros consolidados, dichos estados separados deberán revelar:

- El hecho de que los estados financieros, son estados financieros separados, y que se ha utilizado la exención de consolidación, así como el nombre de la entidad cuyos estados financieros consolidados que cumplen con las NICSP, se han elaborado para uso público y la jurisdicción en la que la entidad opera en caso corresponda, y la dirección donde se pueden obtener los estados financieros consolidados.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Una lista de las entidades controladas significativas, así como las controladas conjuntamente y asociadas.
- Una descripción del método de contabilización de las inversiones incluidas en la lista del punto anterior.

La Norma establece la información que deberá revelar una entidad controlante, distinta de la señalada en la situación anterior, un participe en una entidad controlada conjuntamente, o un inversor en una asociada, cuando se elaboren estados financieros separados. Es esta situación se deberá revelar lo siguiente:

- El hecho de que se trata de estados financieros separados, así como las razones por las que se han preparado, en caso que no fueran obligatorios por la legislación u otra disposición.
- Una lista de las entidad controladas significativas, así como las controladas conjuntamente y asociadas de tal carácter.
- El método de contabilización utilizado para el registro de las entidades incluidas en la lista del punto anterior.

Disposiciones Transitorias

No se exige que las entidades cumplan con el requisito referente a la eliminación de saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, en los periodos de presentación cuya fecha de inicio este dentro de los tres años siguientes a la fecha de la primera adopción de la contabilidad según la base de devengado, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Publico (NICSP).

La situación de que no todos los saldos y transacciones ocurridos entre las entidades que integran la entidad económica, deberá ser informada junto a la información a revelar señalada por esta Norma.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.3.3-NICSP N°22: “REVELACION DE INFORMACION FINANCIERA SOBRE EL SECTOR GOBIERNO GENERAL”

La Norma objeto de análisis, fue emitida en Diciembre 2006, rige para aquellos estados financieros, con comienzo 1° enero 2008.

Las bases estadísticas de información financiera, requieren que los gobiernos compilen información financiera sobre el sector gobierno general (SGG). Para propósitos estadísticos el SGG comprende las entidades controladas por el gobierno, involucradas principalmente en actividades que no son de mercado, por tanto serian a aquellas entidades que desempeñan las funciones básicas del gobierno como su actividad principal.

Las actuales NICSP requieren que las entidades preparen estados financieros que incluyan información sobre los recursos controlados por la entidad que informa, y establece reglas para la consolidación de todas las entidades controladas. Las NICSP también requieren que los estados financieros revelen información sobre segmentos.

Un segmento es definido se define como “una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos”.

La revelación de de información requerida en esta Norma, facilita un puente útil hacia las bases estadísticas de información.

Principales características de esta Norma:

Esta Norma establece los requerimientos para preparar y presentar información sobre el SGG. La Norma se aplica únicamente en relación con los estados financieros consolidados de un gobierno. La información revelada de acuerdo con esta norma desagrega dichos estados financieros consolidados conforme al perímetro del SGG como se especifica en las bases estadísticas de información financiera. Esta Norma no permite a las entidades que informan consolidar información sobre entidades que no están sujetas a control común, como lo haría la información estadística sobre las finanzas gubernamentales publicada por una agencia estadística.

Objetivos de la Norma:

El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que elijan presentar información sobre el sector gobierno general (SGG) en sus estados financieros consolidados.

La revelación de información adecuada sobre el SGG de un gobierno puede mejorar la transparencia de la información financiera, y proporcionar una mejor comprensión de la relación entre las actividades de mercado de aquellas que no lo son, y entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Alcance:

Los estados financieros de un gobierno preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, proporcionan una visión general de los activos controlados, de los pasivos incurridos por el gobierno, del costo de los servicios suministrados por el gobierno, de los impuestos y otros ingresos generados para financiar la provisión de dichos servicios. Los estados financieros de un gobierno que suministra servicios a través de entidades controladas, dependen principalmente del presupuesto del gobierno para financiar sus actividades o no, son estados financieros consolidados.

El SGG comprende aquellas entidades sin ánimo de lucro que llevan a cabo actividades no de mercado y dependen principalmente de asignaciones o distribuciones presupuestarias del gobierno para financiar sus actividades.

Los estados financieros consolidan sólo las entidades controladas. Esta limitación no tiene lugar en las bases estadísticas de información financiera. En algunas jurisdicciones un gobierno nacional controla entidades de gobierno regional/provincial y local, y en consecuencia sus estados financieros consolidan dichos niveles de gobierno, pero en otras jurisdicciones no lo hacen.

Esta Norma desagrega los estados financieros consolidados de un gobierno, en consecuencia prohíbe la presentación como parte del SGG de una entidad no consolidada dentro de los estados financieros de un gobierno.

Información Financiera por Segmentos:

La NICSP 18 “Información Financiera por Segmentos” requiere la revelación de cierta información sobre las actividades de prestación de servicios de la entidad y los recursos destinados a sustentar dichas actividades con el propósito de rendición de cuentas y toma de decisiones. A diferencia de los sectores sobre los que se informa, según las bases estadísticas de información financiera, los segmentos sobre los que se informa de acuerdo a la NICSP 18 no se basan en la distinción de actividades de mercado y no mercado.

La revelación de información sobre el SGG no sustituye la necesidad de hacer revelaciones sobre segmentos de acuerdo con la NICSP 18. Esto es porque la información sobre el SGG sola no facilitara el suficiente detalle para permitir a los usuarios evaluar el rendimiento de la entidad en el pasado para alcanzar sus principales objetivos en la prestación del servicio, cuando dichos objetivos son alcanzados a través de entidades no del SGG. Por ejemplo, identificar el SGG como un segmento, no proporcionará información sobre el rendimiento de un gobierno para alcanzar sus objetivos en telecomunicaciones, sanidad o educación, cuando corporaciones gubernamentales o cuasi-corporaciones suministran servicios relacionados con dichos objetivos. Puesto que el SGG es solamente un subconjunto del gobierno como un todo, se omitiría información importante si un gobierno no presentase información por segmentos con respecto a sus estados financieros consolidados.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Bases Estadísticas de Información Financiera:

Los Objetivos de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICPS, y aquellos preparados de acuerdo con las bases estadísticas de información difieren en algunos aspectos. Los objetivos de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP son proporcionar información útil para la toma de decisiones y demostrar el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y que controla. El propósito de los estados financieros preparados de acuerdo con las bases estadísticas de información es proporcionar información adecuada para analizar y evaluar la política fiscal, especialmente el rendimiento del SGG y del sector público global de cualquier país.

Por otra parte, las NICSP y las bases estadísticas de información financiera también tienen muchas similitudes en el tratamiento de las transacciones y otros hechos. Por ejemplo, ambas adoptan una base contable de devengo, tratan transacciones y hechos similares, y en algunos aspectos requieren un tipo de estructura de la información similar.

La revelación de información adecuada sobre el SGG en los estados financieros puede apoyar y mejorar la toma de decisiones de los usuarios de dichos estados, y la rendición de cuentas de éstos. Por ejemplo ayudara a los usuarios de los estados a comprender mejor:

- Los recursos destinados a sustentar las actividades de prestación de servicios por el SGG, y el rendimiento financiero del gobierno en la prestación de dichos servicios, y
- La relación entre el SGG y los sectores de las corporaciones, y el impacto de cada uno de ellos, sobre el rendimiento financiero global.

Políticas Contables

Esta Norma permite, pero no requiere, la revelación de información sobre el SGG. La revelación o no de información sobre el SGG en los estados financieros, será determinada por el gobierno u otra autoridad apropiada en cada jurisdicción.

Esta Norma requiere que cuando se lleven a cabo revelaciones de información sobre el SGG en los estados financieros, dichas revelaciones se hagan de acuerdo con los requerimientos establecidos en esta Norma.

Esta Norma especifica requerimientos únicamente para ser aplicado por los gobiernos que preparan estados financieros consolidados según la base contable de devengo establecida por las NICSP.

Definiciones

Los siguientes términos son usados en la presente Norma con los significados que se señalan a continuación:

Sector Gobierno General: Comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Empresa Pública: Es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre, a la cual se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad. En si operativa normal vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo por ello un beneficio o recupero del costo total de los mismo. Por otra parte no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha y es controlada por una entidad del sector público.

Sector Gobierno General

Según las bases estadísticas de información financiera, el sector público comprende el sector gobierno general (SGG), el sector corporaciones financieras públicas y el sector corporaciones no financieras públicas. Pueden identificarse subgrupos adicionales dentro de estos sectores para propósitos de análisis estadísticos.

El SCN 93 (y actualizaciones) define el SGG como el que esta compuesto de todas las unidades que residen en los gobiernos centrales, regionales, y locales, fondos de seguridad social a cada nivel de gobierno e instituciones no lucrativas no de mercado controladas por unidades gubernamentales.

Según las bases de estadísticas de información financiera, el SGG comprende las operaciones importantes del gobierno y habitualmente incluye todas las entidades no lucrativas no de mercado radicadas en el mismo cuyas operaciones se financian principalmente por el gobierno y las entidades del gobierno.

El SGG habitualmente incluye entidades tales como los departamentos gubernamentales, tribunales de justicia, instituciones de educación públicas, centros públicos de sanidad.

La revelación de información del SGG se hará en aquellas jurisdicciones donde el fortalecimiento de la unión entre las NICSP y las bases estadísticas de información financiera se considera útil y relevante para los usuarios de los estados financieros. Los gobiernos que eligen revelar la información del SGG necesitaran por tanto asegurar que la información sobre el SGG incluida en los estados financieros es coherente con la definición de SGG y cualesquiera de las interpretaciones de las anteriores ,adoptadas con relación a las bases estadísticas de la información financiera en su jurisdicción.

Sector Corporaciones Financieras Públicas (CFP):

El sector CFP comprende las corporaciones financieras controladas por los gobiernos residentes (en el SGG), las cuasi-corporaciones y las instituciones no lucrativas que realizan principalmente intermediación financiera y provisión de servicios financieros para el mercado. Se incluyen en este sector los bancos controlados por los gobiernos como ser los bancos centrales, y otras instituciones financieras gubernamentales que operan con base de mercado.

Sector Corporaciones No Financieras Públicas (CNFP):

El sector CNFP comprende las corporaciones no financieras controladas por los gobiernos residentes (en el SGG), las cuasi-corporaciones y las instituciones no lucrativas que producen bienes y servicios no financieros para el mercado. Se incluyen en este sector las entidades de servicio público poseídas por fondos públicos y otras entidades que comercian bienes y servicios.

Las Bases Estadísticas de información financieras definen:

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Las corporaciones como entidades legales creadas para producir bienes y servicios para el mercado,
- Las cuasi-corporaciones como empresas que no se incorporan o se establecen legalmente de otra manera pero que funcionan como si fueran corporaciones, y
- Las instituciones no lucrativas como entidades legales u otras que producen o distribuyen bienes y servicios, pero que no generan ganancias financieras para su entidad controladora.

Una empresa pública, como se define en esta Norma, tiene características parecidas a una corporación pública o cuasi-corporación pública como se define en las bases estadísticas de información financiera. De todas formas, puede que no haya un esquema idéntico para los sectores de las empresas públicas y los sectores de las CFP y CNFP. Por ejemplo, una empresa pública no residente en el SGG no se clasificaría como una CFP o una CNFP.

La información financiera sobre el sector gobierno general, deberá revelarse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros consolidados del gobierno, con las siguientes consideraciones:

- Al presentar información financiera sobre el sector gobierno general, las entidades no aplicaran la NICSP 6, “Estados Financieros Consolidados y Separados” en relación con las entidades de los sectores de las corporaciones públicas financieras y las corporaciones públicas y las corporaciones públicas no financieras.
- El Sector Gobierno General reconocerá su inversión en los sectores de las corporaciones financieras públicas y las corporaciones no financieras públicas como un activo y contabilizaran para este activo el importe en libros de los activos/patrimonios netos de sus entidades participadas.

Esta Norma refleja la opinión de que los estados financieros consolidados de un gobierno que elige revelar información sobre el SGG tienen que “desagregarse” para presentar el SGG como un sector del gobierno como entidad que informa. Es así que esta Norma requiere que se apliquen las mismas definiciones y los mismos requerimientos de reconocimiento, medición y presentación al preparar los estados financieros consolidados que aplican también en la revelación de información del SGG, con la excepción que consiste en la no aplicación de los requerimientos de la NICSP 6 respecto a la relación del SGG con las entidades de los sectores de las CFP y CNFP.

La NICSP 6 requiere que las entidades controladoras preparen los estados financieros que consolidan las entidades controladas partida por partida. Esta Norma también contiene una discusión detallada del concepto de control que se aplica en el sector público y una guía para determinar si existe control para propósitos de información financiera. En coherencia con los requerimientos de la NICSP 6, las entidades de los sectores de las CFP y CNFP como se define en las bases estadísticas de información financiera que controlan entidades del gobierno, se consolidaran en los estados financieros del gobierno.

Los estados financieros preparados en coherencia con las bases estadísticas de información financiera reflejan el impacto del SGG en el sector público en su conjunto. Las bases estadísticas de información financiera requieren que los estados financieros del SGG presenten

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

las entidades del sector público fuera de este sector como inversiones en otros sectores, por otra parte, consideran las transacciones del SGG con entidades en otros sectores no se eliminan del estado de las operaciones gubernamentales o un estado similar.

Aplica los requerimientos de la NICSP 6, para la consolidación del SGG daría lugar a la nueva presentación de los estados financieros consolidados de un gobierno, en lugar de los estados financieros del SGG.

Por lo que, al revelar información financiera sobre el SGG, se eliminan los saldos y transacciones entre entidades con el SGG de acuerdo con la NICSP 6. No obstante, los saldos y transacciones entre entidades del SGG y entidades de otros sectores no se eliminan.

Esta Norma requiere que el SGG reconozca su inversión en entidades en los sectores de las CFP y CNFP por el importe en libros de los activos/patrimonios netos de estas entidades. De esta manera se asegura que la revelación de información del SGG refleje una desagregación de la información financiera presentada en los estados financieros consolidados del gobierno del cual forma parte.

Las bases estadísticas de información financiera requieren que todos los activos y pasivos (excepto los préstamos) se revalúen a valor de mercado en cada fecha de presentación. Las NICSP, incluyen diferentes requerimientos de medición y requieren o permiten valores de costo o corrientes para ciertas clases de activos y pasivos. No requieren que se revalúen todos los activos y pasivos a valor de mercado. Por tanto, la medición de activos y pasivos en la información revelada del SGG en los estados financieros, incluyendo la inversión en los sectores de las CFP y CNFP, puede diferir de las bases de medición adoptadas por las bases estadísticas de información.

Información a revelar:

La información a revelar respecto al sector gobierno general incluirá al menos lo siguiente:

- Activos en función de sus principales clases, mostrando de manera separada inversión en otros sectores
- Pasivos en función de sus principales clases
- Activos / patrimonios netos
- Incrementos y disminuciones totales de revaluación y otras partidas de ingresos y gastos reconocidos directamente en los activos / patrimonio netos
- Ingresos en función de sus principales clases
- Resultado
- Flujos de efectivo de las actividades de inversión, y
- Flujos de efectivo por actividades de financiación

La forma de presentar la información a revelar del sector gobierno general no será más destacada que la de los estados financieros del gobierno preparados según las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

La NICSP 1 identifica un conjunto completo de estados financieros y políticas contables y notas a los estados financieros.

Esta Norma requiere revelar información de las principales categorías de activos, pasivos, ingreso, gastos y flujos de efectivo reflejados en los estados financieros. Esta Norma no

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

especifica la manera en que debe realizarse la revelación de información del SGG. Los gobiernos que eligen revelar información del SGG de acuerdo con esta Norma, pueden hacer tales revelaciones mediante notas, en columnas separadas en los estados financieros principales o de otra manera que consideren apropiado.

Para ayudar a los usuarios a entender la relación de la información presentada por el SGG de las operaciones de un gobierno, las bases estadísticas de información financiera requieren que se desagreguen los gastos totales gubernamentales y se revele la información por clases bien según naturaleza económica de los gastos o por la clasificación de las funciones del gobierno.

Esta Norma no requiere ni prohíbe que las entidades revelen información del SGG en caso de presentar información desagregada del SGG clasificada según la naturaleza económica o coherente con la base de clasificación de las funciones del gobierno.

Las entidades también realizarán revelaciones de información adicionales que sean necesarias para que los usuarios entiendan la naturaleza de la información presentada.

Las entidades que preparen la información a revelar del sector gobierno general revelarán las entidades controladas significativas que se incluyen en el sector gobierno general, y cualquier cambio en estas entidades desde el periodo anterior, junto con una explicación de las razones por las que cualquiera de estas entidades que se incluyeran previamente en el sector gobierno general, ya no se incluyen.

Esta Norma requiere que las entidades que eligen revelar información sobre el SGG lo hagan sobre una lista de las entidades controladas significativas que se incluyen en el SGG. La NICSP 6 requiere que las entidades que preparan estados financieros consolidados revelen información sobre una lista de las entidades controladas significativas que se incluyen en los estados financieros consolidados. La revelación de información sobre que entidades consolidadas en los estados financieros de acuerdo con la NICSP 6 se incluyen en el SGG ayudara a los usuarios a desarrollar una comprensión de la relación entre la información sobre el gobierno y su SGG, y un mejor entendimiento de la información del SGG en si misma.

Conciliación de los Estados Financieros Consolidados

La información a revelar sobre el sector gobierno general se conciliará en los estados financieros consolidados del gobierno que muestran de manera separada el importe del ajuste de cada partida equivalente en estos estados financieros.

Esta Norma requiere revelar los importes sobre el SGG para que se concilien con sus importes equivalentes en los estados financieros consolidados del gobierno. Las entidades presentaran en forma separada el ajuste en el importe de la inversión en activos en los sectores de las CFP y CNFP, y los ajustes de cada partida que revelan información de manera separada.

Conciliación con las Bases Estadísticas de Información Financiera

Esta Norma no requiere una conciliación de las revelaciones del SGG en los estados financieros consolidados con las revelaciones del SGG según las bases estadísticas de información financiera. Esto se debe a las preocupaciones sobre la viabilidad y los costos y beneficios, de estos requerimientos en todas las jurisdicciones. De todas formas no se impide la inclusión de esta conciliación a través de la revelación de notas.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.3.4-NIC N° 18: “INFORMACION FINANCIERA POR SEGMENTOS”

La fecha de emisión de la Norma sometida a análisis, es la emitida en Junio del año 2000, tiene vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2003, y al igual que la mayoría se aconseja su aplicación anticipada.

Objetivo

Tal como se señala en esta Norma, su objetivo es establecer los principios para la presentación de información financiera por segmentos. La elaboración de este tipo de información ayudaría según la Norma, a entender mejor el rendimiento de la entidad e identificar los recursos asignados a sostener las principales actividades de ésta, además de contribuir a una mejor rendición de cuentas.

Alcance

Según esta Norma todas aquellas entidades del Sector Público, con excepción de las Empresas Públicas, que preparen y presenten sus estados sobre la base contable de devengo, deberán aplicar esta Norma al presentar información por segmentos.

Esta Norma debe ser aplicada en los conjuntos completos de estados financieros, tal cual son definidos por la NICSP N°1 “Presentación de Estados Financieros”, que pretenden cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Por otro lado, se establece que en aquellos casos en los estados financieros consolidados de una entidad económica, y los estados financieros independientes de la entidad controladora se presenten conjuntamente, sólo será necesario presentar la información segmentada correspondiente a la información consolidada.

Definición de Segmento

Como lo define la Norma, un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que son identificables y para las cuales es oportuno presentar información financiera separada con el fin de evaluar el rendimiento pasado de la entidad respecto a sus objetivos, y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.

Los estados financieros a nivel de la entidad individual y a nivel consolidado, suministran información de los activos controlados y pasivos incurridos por la entidad que informa, el costo de los servicios prestados y el ingreso por impuestos, asignaciones presupuestarias. Este tipo de información agregada, no informa sobre los objetivos operativos específicos y las actividades principales de la entidad, así como de los costos y recursos dedicados a tales objetivos y actividades. Es así que esta Norma, pone de manifiesto la necesidad de elaborar información por segmentos, con el fin de proporcionar información útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Estructuras de Presentación de Información por Segmentos

Las principales clasificaciones de las actividades identificadas en la documentación presupuestaria, son un reflejo de los segmentos por los cuales, se presenta información al órgano de dirección y administración. Es así que el órgano de dirección y la alta administración, requerirán ambos, de información por segmentos, que les permita ejecutar sus responsabilidades administrativas, evaluar el rendimiento de la entidad en el cumplimiento de sus objetivos, así como tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos.

La determinación de que actividades se agruparán como segmentos separados a presentar en los estados financieros, a efectos de la rendición de cuentas y toma de decisiones, implica realizar juicios profesionales.

A nivel del gobierno en su conjunto, la información financiera suele agregarse y presentarse de manera que refleje por ejemplo:

- Las principales clasificaciones de las actividades desarrolladas por el gobierno en su conjunto, tales como: sanidad, educación, defensa, asistencia social.
- La cartera de responsabilidades de los ministros o miembros individuales del poder ejecutivo.

Segmentos de servicios y segmentos geográficos

Los tipos de segmentos sobre los que se presenta información al +órgano dirección, y la alta gerencia de la entidad, suelen ser “segmentos de servicios” y “segmentos geográficos”. A continuación la Norma define los significados de estos términos:

- *Segmento de Servicios*: se refiera los componentes identificables de una entidad que tiene a cargo suministrar bienes o servicios afines, o alcanzar determinados objetivos operativos concordantes con la misión general de la entidad.
- *Segmento Geográfico*: es un componente identificable de una entidad, encargado de suministrar bienes o servicios o de alcanzar determinados objetivos, dentro de un área geográfica determinada.

La Norma cita que por ejemplo, los ministerios y organismos gubernamentales normalmente se gestionan a través de líneas de servicios, ya que éstas reflejan la forma en que se identifican sus principales servicios prestados y la forma en que supervisan e identifican y presupuestan sus necesidades de recursos. Agrega como ejemplo ilustrativo el caso del Ministerio de Educación, cuya estructura organizacional y sistema de presentación interna de información refleja sus

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

actividades y productos de educación primaria, secundaria y terciaria, bajo la forma de segmentos separados.

Segmentación Múltiple

En algunos casos, la entidad puede presentar al órgano de dirección y a la alta administración, información por segmentos de ingresos, gastos, activos y pasivos, sobre la base de más de una estructura de segmentación, como ser por segmentos de servicios y también por segmentos geográficos.

Información a Revelar

Respecto a este punto, la Norma establece que la entidad deberá revelar para segmento, el ingreso y gasto correspondiente. En forma separada, se presentarán el ingreso del segmento proveniente de las aplicaciones presupuestarias o asignaciones similares, el proveniente de otras fuentes externas y el que proviene de las transacciones con otros segmentos.

Respecto a los activos y pasivos, se debe revelar para cada uno de los segmentos, el importe de los activos y pasivos en libros que les correspondan.

Por otro lado, se recomienda, pero no se exige, que la entidad revele los flujos de efectivo por segmento en coherencia con los requerimientos de la NICSP N°2. La revelación de información sobre flujos de efectivo de cada segmento, puede ser útil para comprender globalmente la situación financiera, liquidez y flujo de efectivo de la entidad.

Por cada segmento una entidad deberá revelar el total de su participación en el resultado neto de las entidades asociadas, negocios conjuntos u otras, de sus inversiones que estén contabilizadas por el método de participación, siempre y cuando las operaciones de esas entidades estén, esencialmente, dentro del segmento en cuestión.

La Norma establece a su vez, que una entidad debe presentar una conciliación entre la información correspondiente a cada uno de los segmentos y la información agregada que aparece en los estados financieros, individuales o consolidados de la entidad.

Información adicional sobre un segmento

Tal como la Norma lo expresa, se espera que los segmentos tomen como base los bienes y servicios principales que suministra la entidad, los programas que ella lleva a cabo o las actividades que desarrolla.

El fundamento establecido es que la información sobre estos segmentos, brinda a los usuarios, información sobre el rendimiento de la entidad para alcanzar sus objetivos y facilita el cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas. Sin embargo, algunas entidades, se pueden utilizar otras bases, tal como una base geográfica, para reflejar en forma mejor la base sobre la cual se suministran los servicios y se asignan los recursos en la entidad.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Otras Información a Revelar

Entre los puntos que cita la Norma se extraen los de interés para el trabajo de investigación.

En caso que la información que se detalla a continuación no esté incorporada dentro de los estados financieros o dentro del informe financiero anual, la entidad deberá indicar:

- El tipo de bienes y servicios incluidos en cada segmento de servicios sobre el que se informa.
- La composición de cada segmento geográfico incluido en la información financiera.
- En caso de no haberse adoptado una base de segmentación por servicios o por localización geográfica, la naturaleza de los segmentos y las actividades que abarcan.

Objetivos de operación de un segmento

Respecto a este punto, la Norma establece que es recomendable que la entidad revele los objetivos operativos generales establecidos para cada segmento al inicio del ejercicio de presentación e indique el grado en que se han alcanzado dichos objetivos.

La revelación de información sobre la composición de cada segmento, los objetivos del suministro de servicios de dichos segmentos, y el grado en que tales objetivos se han cumplido, harán posible que los usuarios encargados de evaluar el rendimiento de la entidad en el cumplimiento de los objetivos, pueden llevar a cabo su evaluación.

Por otro lado, también posibilitará que la entidad cumpla con su obligación de rendir cuentas.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.3.5-NICSP N° 24: “PRESENTACION DE INFORMACION DEL PRESUPUESTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Se considerar la Norma emitida en Diciembre 2006, cuya vigencia es para períodos iniciados a partir del 1° de enero del 2008.

Objetivo:

Esta Norma requiere que se incluya por un lado una comparación y por otro una explicación de las diferencias materiales, entre los importes del presupuesto y los importes reales, que surgen de la ejecución del presupuesto en los estados financieros de las entidades, en las se les requiere o eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado, y por el cual tienen la obligación pública de rendir cuentas.

De esta manera las entidades públicas cumplirán con la obligación de rendir cuentas y a su vez de demostrar el cumplimiento con el presupuesto aprobado, y cuando el presupuesto y los estados financieros se preparan según las mismas bases, se podrá visualizar el rendimiento financiero para conseguir los resultados presupuestados.

Alcance:

Aplicaran esta norma aquellas entidades del Sector Público (excepto a las empresas públicas) que preparen y presenten sus estados financieros según la base contable de devengado y aquellas entidades a las que se requiera o eligen poner a disposición pública su presupuesto aprobado.

En algunos casos los presupuestos aprobados son compilados para incluir todas las actividades controladas por la entidad sector público. En otros casos, puede requerirse que los presupuestos aprobados separados, sean puestos a disposición pública para ciertas actividades o entidades incluidas en los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público.

Esta Norma se aplica a todas las entidades que presentan estados financieros, cuando los presupuestos aprobados para la entidad o componentes del mismo, son puestos a disposición pública.

Definiciones:

Presupuesto Anual: significa un presupuesto aprobado para un año. No incluye estimaciones futuras publicadas o proyecciones para períodos posteriores al período del presupuesto.

Asignación Presupuestaria: es una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para los propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

Presupuesto aprobado: significa la autorización de desembolso derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno, y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del período presupuestario.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Presupuesto Final: es el presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios autorizados, aplicables al periodo del presupuesto.

Presupuesto Plurianual: es un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye estimaciones ni proyecciones futuras para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Presupuestos Aprobados

Un presupuesto aprobado según se define en esta Norma, refleja los ingresos previstos o cobros que se espera surjan en el período del presupuesto, basado en los planes actuales, y las condiciones económicas previstas durante ese periodo de presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad competente.

Cualquiera sea el proceso de aprobación, la característica clave de los presupuestos aprobados es que la autoridad para retirar fondos de la hacienda del gobierno y organismo similar, para los propósitos abordados e identificados, sea suministrada por un órgano legislativo superior u otra autoridad competente.

El presupuesto aprobado establece la autorización del gasto para las partidas especificadas, generalmente se considere éste el límite legal dentro del que una entidad debe operar.

Si un presupuesto no se aprueba antes del comienzo del período del presupuesto, el presupuesto inicial es el presupuesto que fue aprobado primero para su aplicación en el año del presupuesto.

Presupuesto Inicial y Final

El presupuesto inicial puede incluir importes residuales asignados automáticamente, trasferidos de años anteriores por ley.

Los compromisos incluyen posibles pasivos futuros basados en un acuerdo contractual corriente. En algunas jurisdicciones se hace referencia a ellos como obligaciones o compromisos firmes e incluyen órdenes de compra pendientes y contratos en los que los bienes y servicios no se han recibido todavía.

Las asignaciones presupuestarias complementarias pueden ser necesarias cuando el presupuesto inicial no previó adecuadamente los requerimientos de fondos que surgen de hechos imprevistos o graves.

Por otra parte puede haber insuficiencia de los ingresos de actividades ordinarias presupuestados durante el periodo, lo que puede hacer necesaria la transferencia interna de partidas presupuestarias.

El presupuesto final incluye todos esos cambios y modificaciones autorizadas al presupuesto inicial.

Importes Reales

Esta Norma utiliza el término “realizado” o importe “real” para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados

Una entidad presentará una comparación de los importes del presupuesto para el que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes reales, ya sea como un estado financiero adicional separado, o como columnas adicionales del presupuesto en los estados financieros actualmente presentados de acuerdo con las NICSP.

Por otro lado una explicación de las diferencias materiales entre los importes reales y los importes del presupuesto ayudará a los usuarios a comprender las razones para las desviaciones materiales del presupuesto aprobado.

Las diferencias materiales pueden determinarse con referencia a las diferencias entre el presupuesto realizado e inicial, para focalizarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o sino entre el presupuesto realizado y el final, cuando el centro de atención sea medir el cumplimiento con el presupuesto final.

En muchos casos el presupuesto final y el importe real serán los mismos. Esto se debe a que la ejecución del presupuesto se controla durante el periodo sobre el que se informa y el presupuesto inicial se revisa progresivamente.

Esta norma requiere la revelación de una explicación sobre las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final.

Presentación e Información a Revelar

Las comparaciones de los importes del presupuesto y realizados pueden presentarse en un estado financiero separado (“estado de comparación de los importes del presupuesto y realizados”, por ejemplo) incluido en el conjunto completo de estados financieros según especifica la NICSP 1.

Otra alternativa es cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan según la misma base comparable (en la misma base contable para la misma entidad, y periodo sobre el que se informa y adopta misma estructura de clasificación) pueden añadirse columnas adicionales a los estados financieros principales presentados. Estas columnas adicionales identificarán los importes del presupuesto inicial y final, y si la entidad así lo elige, las diferencias entre los importes del presupuesto y los realizados. Por ejemplo el presupuesto puede ser presentado como un estado de rendimiento financiero o como un estado de flujos de efectivo, con la información adicional en cuadros de apoyo.

Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan con bases comparables(es decir, las bases presupuestarias y contables difieren), se presenta por separado un estado de Comparación de los Importes Presupuestados y Realizados.

Nivel de desagregación

Los documentos presupuestarios pueden proporcionar un gran detalle sobre actividades particulares, programas o entidades.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Estos detalles frecuentemente se desagregan en clases más amplias bajo “clasificaciones presupuestarias “entre otras denominaciones utilizadas, comunes para su presentación y aprobación por la legislatura u otra autoridad competente.

Para determinar el grado de desagregación se debe aplicar el juicio profesional , que se aplicará en el contexto del objetivo de esta Norma y las características cualitativas de la presentación de la información financiera.

La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda incluir una referencia a dichos documentos en los estados financieros, en particular relacionar los datos presupuestarios y reales con los datos presupuestarios no financieros y logros de los servicios.

Cambios del presupuesto inicial al final

Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribución dentro del presupuesto o de otros factores: a través de la revelación de notas en los estados financieros, o en un informe emitido antes, al mismo tiempo o junto con los estados financieros, e incluirá una referencia al informe en las notas a los estados financieros.

Bases comparables

Todas las comparaciones de los importes presupuestados y reales se presentarán sobre bases comparables al presupuesto.

La comparación de los importes presupuestados y reales se presentará sobre con las mismas bases contables (devengo, efectivo u otra), con la misma base de clasificación y para las mismas entidades y periodo que el presupuesto aprobado.

Esto asegurará que la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros está con la misma base que el propio presupuesto. Esto puede implicar presentar una comparación entre el presupuesto y lo realizado con diferentes bases de contabilización, para diferentes grupos de actividades y diferente presentación o formato de clasificación que los adoptados para los estados financieros.

Los estados financieros consolidan entidades y actividades controladas por la entidad. Cuando se aprueban presupuestos separados, estos pueden compilarse nuevamente para su presentación en los estados financieros.

Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. Por ejemplo un gobierno puede adoptar la base de devengado para sus estados financieros y la base de efectivo para su presupuesto. Además, los presupuestos pueden centrarse en, o incluir información sobre compromisos para gastar fondos en el futuro y cambios en dichos compromisos, mientras que los estados financieros informarán sobre activos, pasivos, activos netos/patrimonio neto, ingresos/recursos, gastos y otros cambios en los activos/patrimonio neto y flujos de efectivo.

Información a Revelar en las notas sobre la Base presupuestaria, Período y Alcance.

Una entidad explicará en las notas a los estados financieros las bases presupuestarias y de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Pueden existir diferencias entre la base contables utilizada para la preparación y presentación del presupuesto y la base contable utilizada en los estados financieros. Estas diferencias pueden tener lugar cuando el sistema contable y el sistema presupuestario compilan información desde diferentes perspectivas.

Los esquemas de formato y clasificación adoptados para la presentación del presupuesto aprobado también pueden diferir de los formatos adoptados para los estados financieros. Un presupuesto aprobado puede clasificar las partidas con la misma base a la adoptada en los estados financieros, por ejemplo, por naturaleza económica, o por función (sanidad, educación). De forma alternativa, el presupuesto puede clasificar las partidas por programas específicos.

La NICSP 1 requiere que las entidades presenten en las notas a los estados financieros, información acerca de las bases de preparación de los estados financieros y las políticas contables significativas adoptadas. La revelación de las bases presupuestarias y de clasificación adoptada para la preparación y presentación de los presupuestos aprobados ayudará a los usuarios a entender mejor la relación entre el presupuesto y la información contable revelada en los estados financieros.

Una entidad revelará en las notas en los estados financieros el período del presupuesto aprobado. Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un período anual o para períodos plurianuales. La revelación del período cubierto por el presupuesto aprobado, ayudara a los usuarios de los estados financieros a entender mejor la relación entre los datos presupuestarios y las comparaciones presupuestarias con los referidos estados.

Una entidad identificará en las notas de los estados financieros las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.

Las NICSP requieren que las entidades preparen y presenten estados financieros que consoliden todos aquellos recursos controlados por la entidad. Al nivel del gobierno en su conjunto, los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP, incluirán un presupuesto de las entidades dependientes y de las Empresas Publicas controladas por el gobierno. Sin embargo, los presupuestos aprobados preparados de acuerdo con los modelos de presentación estadísticos, pueden no incluir operaciones del gobierno llevadas a cabo con base comercial o de mercado. La revelación de las entidades incluidas en el presupuesto, permitirá a los usuarios identificar en qué medida las actividades de la entidad están sujetas a un presupuesto aprobado y como difiere la entidad presupuestada de la reflejada en los estados financieros.

Conciliación de los importes reales con una base comparable y los importes reales de los estados financieros.

Los importes reales presentados en una base comparable al presupuesto, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan con una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivos totales y los pagos en efectivo totales identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad.

La conciliación se revelará en el estado de comparación de los importes presupuestados y reales o en las notas a los estados financieros.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Las diferencias entre los importes reales identificados en coherencia con la base comparable y los importes reales reconocidos en los estados financieros pueden ser útilmente clasificadas en las siguientes categorías:

- Diferencias en las bases, que tiene lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara con una base distinta a la base contable.
- Diferencias temporales, que tienen lugar cuando el período del presupuesto difiere del período de presentación reflejado en los estados financieros, y
- Diferencias en las entidades, que tienen lugar cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los estados financieros.

También puede haber diferencias en los esquemas de formatos y clasificaciones adoptadas para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

Para algunas entidades, que adopten la misma base contable para la presentación tanto de los documentos presupuestarios como de los estados financieros, solo se requerirá identificar las diferencias entre los importes reales en el presupuesto y los importes equivalentes de los estados financieros. Esto sucederá cuando el presupuesto se prepare para el mismo período, incluyendo las mismas entidades y adoptando el mismo formato de presentación que en los estados financieros. En estos casos no se requiere conciliación. Será necesaria una conciliación cuando haya diferencias en la presentación, periodicidad o entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable.

De acuerdo con los requerimientos de esta Norma, no se requiere la revelación de información comparativa con respecto al período anterior.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

4.3.6-NICSP N° 17: “PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO”

Fecha Emisión de la Norma: Enero 2007.

Vigencia: estados financieros que cubran periodos iniciados desde el 1° enero 2008.

Alcance:

Una entidad que prepara y presenta los estados financieros sobre la base contable de devengo aplicara esta Norma para la contabilización de las propiedades, planta y equipo, excepto:

- Cuando se hay a adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Publico
- En relación a los activos de bienes de patrimonio histórico artístico y/o cultural.

Bienes de Patrimonio Histórico y/o Cultural

Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que satisfagan de otra forma la definición y los criterios de reconocimiento de los elementos de las propiedades, planta y equipo. Si una entidad reconoce los este tipo de bienes, debe aplicar los requerimientos de revelación de la información de esta Norma, y puede, pero no requiere aplicar los criterios de medición de esta Norma.

Ejemplos de bienes del patrimonio histórico y/o cultural, son los edificios y monumentos históricos, las áreas de conservación y las reservas naturales y las obras de arte entre otros.

Este tipo de bienes, según la NICSP 17, presenta las siguientes características:

- Es poco probable que su valor en términos culturales, ambientales, artísticos e históricos pueda ser reflejado con exactitud en términos financieros basado en un precio de mercado,
- Las obligaciones legales pueden imponer prohibiciones o restricciones para su disposición para la venta
- Son en general irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo
- Puede presentar dificultades la estimación de la vida útil.

Tal cual lo establece la Norma, las entidades del sector público pueden tener grandes cantidades de bienes del patrimonio histórico artístico y/ cultural, que pueden haber adquirido por distintas vías como ser, “la compra, donación, legado, y embargo o confiscación”. Es así que “estos activos rara vez se conservan por su capacidad de de generar entradas de efectivo, y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización con esta finalidad”.

Algunos de estos bienes tienen un potencial de servicio que no coincide con su valor intrínseco, como lo es un edificio histórico puede ser utilizado para oficinas. En este caso, pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que otras partidas pertenecientes a las propiedades, planta y equipo.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Por otra parte, hay otra clase de bienes que cuyo potencial de servicio es limitado, como ser los monumentos.

La Norma establece que las entidades que reconocen bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural deben revelar información como la siguiente:

- La base de medición utilizada,
- El método de amortización utilizado, en caso los haya,
- El valor en libros bruto,
- La Amortización Acumulada al final del periodo, si la hubiere

Reconocimiento

Esta Norma establece que “un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán como activo si y solo si:

- a) Es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potenciales servicios asociados al activo; y
- b) El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma confiable.

Infraestructuras

La Norma hace mención a este tipo de activos, respecto a los cuales señala las siguientes características:

- son parte de un sistema o red
- son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos
- no pueden moverse
- pueden estar sujetos a limitación respecto a su disposición

Las infraestructuras cumplen según esta Norma, con la definición de propiedades, planta y equipo. A su se citan ejemplos de estos activos: “redes de carreteras, sistemas de alcantarillado y suministro de energía y redes de comunicación”.

Medición en el Reconocimiento

Respecto a este tema la Norma establece que “todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo”.

A su vez agrega que “cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición”.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Componentes del Costo

El costo estará comprendido principalmente por:

- su precio de adquisición
- aquellos costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para su utilización

Medición del costo

La Norma señala que “el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al contado, o su valor razonable en la fecha de reconocimiento”. El valor razonable se aplica en aquellos de casos de adquisición de bienes a través de una transacción sin contraprestación.

Por otro lado se establece que el valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones de referencia en el mercado, pueden medirse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa para ese activo.

Medición posterior al reconocimiento

Según lo establecido por la Norma, una entidad elegirá como política contable el modelo de costo o el modelo de revaluación, modelos que se pasan a detallar a continuación.

- Modelo de Costo

Con posterioridad al reconocimiento inicial este tipo de activos se contabilizarán por su costo, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro en el valor de los activos en cuestión.

- Modelo de Revaluación.

La norma define el valor revaluado como “valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido”.

Así también establece que el valor razonable de los terrenos y edificios se determina a partir de tasaciones. La tasación del valor de un activo de propiedades, planta y equipo la realiza generalmente un tasador.

Para algunas clases de activos será más fácil determinar su valor razonable a partir de las referencias en el mercado. Es así que como la Norma menciona, “pueden obtenerse precios de mercado actuales de tierras, edificios no especializados, vehículos, y muchos tipos de planta y equipo”.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Por otro lado, hace mención aquellos activos del sector público cuyos valores de mercado es difícil establecer, como dice la Norma “debido a la ausencia de transacciones de mercado para estos activos”.

Es así que en estos casos la Norma establece que “cuando no existe evidencia disponible para determinar el valor de mercado de un elemento de propiedad en un mercado líquido y activo, el valor razonable puede establecerse en referencia a otros elementos de características similares, en circunstancias y ubicación similares”.

Por ejemplo en el caso de edificios especializados, el valor razonable puede estimarse utilizando, el costo de reposición depreciado, o los enfoques de las unidades de servicio. El costo de reposición puede establecerse en referencia al precio de un activo similar con similar potencial de servicio. A su vez el costo de producir un activo es buen indicador del costo de reposición del mismo.

La Norma menciona la situación en la cual “no existe ninguna evidencia del valor razonable basada en el mercado, debido a la naturaleza especializada del elemento de propiedades, planta y equipo”. En este caso plantea la opción de estimar el valor razonable utilizando, el costo de reconstrucción, o el costo de reposición depreciado, o los enfoques de las unidades de servicio.

No serán objeto de análisis los puntos de la Norma, que refieren al tratamiento a seguir en lo que refiere a la Revaluaciones, y Depreciaciones de los activos de Propiedad, Planta y Equipo, así como la sección donde se expone la información a revelar en los estados financieros, respecto a esta clase de activos.

Comentarios Finales del Capítulo:

De esta manera, se procedió a exponer, a modo de resumen, y en aquellos puntos de interés al tema tratado en el presente trabajo de investigación, la normativa de carácter legal de nuestro país, referida a los Estados determinados como de presentación obligatoria, y las Normas profesionales emitidas respecto al Sector objeto de estudio, como lo son las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, referente a la Presentación Información Financiera.

El contenido de este capítulo respeta el contenido estricto establecido en el cuerpo de las Normas citadas.

En el capítulo final del presente trabajo, se expondrán los comentarios y las conclusiones, elaboradas a partir del análisis de las citadas Normas, en conjunción con el resto de los elementos que forman parte del trabajo de investigación.

CAPITULO 5

- ❖ **ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS NORMAS LEGALES Y PROFESIONALES.**

- ❖ **INFORMACION PRESUPUESTAL, PATRIMONIAL Y ESTADÍSTICA: CONTENIDO DE LOS DISTINTOS ENFOQUES DE LA INFORMACIÓN.**

Por un lado, se realizara un análisis crítico de las normas legales y profesionales descritas en el Capítulo 4 del trabajo de investigación, y se concluirá realizando un esquema de los conceptos analizados previamente a nivel individual por cada una de las Normas, con una reseña de todas las interrogantes que surgieron en el proceso de análisis. Las respuestas o posibles resoluciones a dichas interrogantes, se verán en el capítulo de “Conclusiones”.

Por otro lado, se verán los distintos enfoques de la información que resultan de interés para el Sector objeto de estudio, como lo son la información presupuestal, patrimonial y estadística, analizando sus aspectos más relevantes en cuanto a su contenido y óptica de la información.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

5.1- ANALISIS CRÍTICO DE LAS NORMAS LEGALES Y PROFESIONALES

Comenzaremos con un análisis crítico de lo contenido en la Ordenanza n°81 del Tribunal de Cuentas de la República, T.O.C.A.F., y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, por ser éstas las normas específicas en la materia.

En una segunda instancia se hará una puesta a punto de los principales conceptos analizados.

5.1.1- Ordenanza de Contabilidad N°81- Tribunal Cuentas de la República

A continuación se analizarán algunos de los conceptos expresamente definidos por la Ordenanza, considerados relevantes para los objetivos de este trabajo.

Definición de Ente Contable

La ordenanza n°81 comienza definiendo el concepto de Ente Contable, estableciendo que son todas aquellas organizaciones con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones así como con medios para cumplir con sus objetivos.

A su vez reconoce los siguientes entes contables, o como lo denomina la Ordenanza “Unidades Contables”: Estado, Servicios Descentralizados, Entes Autónomos y por último a los Gobiernos Departamentales.

Si comparamos con la estructura del Estado, vemos que tal como surge de la propia definición de Ente Contable recogida por la Ordenanza, la misma responde a un concepto jurista y no contable.

Definido de esa forma el Ente, un punto que no resulta menor, es determinar quién sería el responsable de presentar los Estados Contables del ente contable “Estado”, vale decir, de la persona pública mayor que comprende a los Poderes del Estado, y al propio Tribunal de Cuentas entre otros. El Tribunal de Cuentas sería Juez y parte, ya que por un lado integra la Unidad Contable “Estado”, y por otro lado es quien dictamina respecto a los Estados Contables que esta unidad debe presentar al Tribunal para su evaluación y control.

Como organismo competente en la emisión de ordenanzas de contabilidad, vale decir, criterios y métodos de registración y elaboración de información contable, sea esta patrimonial, financiera o presupuestal, no ha emitido normas específicas de adaptación que contemplen la realidad de nuestro país.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Políticas Contables

En lo que refiere a los criterios para la elaboración de Estados Contables, la Ordenanza adopta básicamente el criterio de lo devengado para el reconocimiento de las transacciones, así como el principio de “negocio en marcha”, principio cuyo origen se encuentra en las normas de contabilidad establecidas para las entidades con fines de lucro.

Respecto al criterio de contabilización según lo devengado, su adopción plantea la necesidad de compatibilizar la contabilidad presupuestal con la patrimonial, ya que la primera toma un criterio mixto, dado que respecto a los gastos se contabilizan según el criterio de devengo y los recursos según el criterio de lo percibido.

De todas formas la Ordenanza deja abierta la opción, de que en “forma excepcional”, los Estados Contables puedan ser preparados aplicando el criterio de lo percibido. Sin duda alguna esta opción atenta contra la consolidación de los estados contables, ya que deja abierta la opción de aplicar diferentes criterios, lo que no redundaría en la obtención de estados contables uniformes para el Sector.

En lo que refiere al principio de negocio en marcha, no se fundamenta por parte de la ordenanza la aplicación de este criterio en entes públicos no comerciales y/o industriales. Dentro de los pocos criterios contables establecidos explícitamente en la Ordenanza, este es uno de ellos, cuando en realidad al momento de analizar la contabilidad gubernamental, existen otros puntos inherentes a las operaciones y circunstancias propias del Sector, que no están siendo contemplados en forma específica, como ser la adaptación de la Normas Internacionales de Contabilidad a la realidad de nuestro país.

Por último, en lo que refiere al concepto de capital, establece que cada unidad contable, adoptará el concepto de capital a mantener, operativo o financiero, pero no define lo que a su entender es el concepto de capital respecto a un ente público no comercial y/o industrial.

Estados Contables

A continuación haremos una recorrida por los Estados Contables establecidos como obligatorios y su contenido a la vista de la Ordenanza.

Los Estados Contables que deberán presentar las Unidades Contables son:

- Estados Situación Patrimonial
- Estado de Resultados
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos
- Estado de Evolución del Patrimonio
- Cuadro de Bienes de Uso-Intangibles-Inversiones en Inmuebles-Amortizaciones

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Anexo discriminando los fondos públicos recibidos, y los gastos atendidos con ellos.

Los referidos estados deberán ser acompañados de Notas explicativas.

La Ordenanza no hace ningún tipo de conceptualización que aborde los puntos inherentes al Sector, tales como el tratamiento a dar a los bienes de uso público, integrantes del activo, que requisitos de reconocimiento deben tomarse en cuenta. La Norma se remite a lo establecido por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por su parte: ¿qué tratamiento se le debería dar al poder coactivo del Estado en los Estados Contables, como generador potencial de recursos financieros?

En lo que refiere al Estado de Resultados, realiza puntualizaciones a la exposición de los resultados, en ordinarios y extraordinarios, sin embargo, no se conceptualiza algo fundamental: ¿cuál es el concepto de “Resultado” considerado, cuando hablamos del Sector Público No Comercial y/o Industrial? ¿Se puede hablar de resultados cuando evaluamos haciendas de carácter erogativo?, o lo que es lo mismo, ¿podemos definir la misma estructura de los estados contables para una hacienda de naturaleza productiva y una erogativa?

Cuando se analiza el cumplimiento de objetivos y metas de un ente sin fines de lucro, ¿qué interpretación se le da al hecho de que haya obtenido un superávit? En síntesis, ¿qué objetivo de información se persigue con la elaboración del “Estado de Resultados”? Las respuestas a estas interrogantes serán abordadas en el capítulo de conclusiones del presente trabajo de investigación.

El resto de los Estados Contables son una ampliación de la información contenida en el Estado de Situación. No hace mención al contenido de los mismos ni a definiciones acerca de los elementos que los integran, excepto en lo que refiere al Estado de Origen y Aplicación de Fondos, para el cual establece que “deberá utilizarse el concepto de fondos igual a efectivo y equivalentes de efectivo”.

Finalmente la Ordenanza establece que: “las autoridades las unidades contables, deberán presentar una memoria explicativa de los Estados Contables...”

La “memoria explicativa” consiste en una puesta a punto, respecto a aquellos acontecimientos que resultan de interés por su impacto económico-financiero, aportando de esta manera información cualitativa que permita complementar la contenida en los Estados Financieros.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Orden de prioridad de la Normas a aplicar

Un punto destacable es que en la enumeración, no incluye las Leyes de Contabilidad y Administración Financiera contenidas en el T.O.C.AF, no obstante es de aplicación obligatorio por la jerarquía de las normas contenidas en el mismo.

El Decreto 103/991, que se presenta como anexo al trabajo de investigación, expone el formato de estados contables a presentar. Este decreto cuyo origen fue el brindar una guía a las sociedades comerciales para la presentación uniforme de la información en los estados obligados a presentar por ellas, se adopta para el Sector Público.

Por lo que tanto los estados como sus anexos, que fueron concebidos para sociedades comerciales, vale decir entidades con fines de lucro, son a través del la Ordenanza emitida por el Tribunal de Cuentas, trasladados para su adopción en la presentación de Estados Contables del Sector Público, dentro del que se encuentran, los entes no comerciales y/o industriales.

El Decreto 103/991, según el orden de prioridad expuesto, se debe aplicar por encima de lo establecido en lo que refiere a normas de exposición, por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Respecto al tercer cuerpo de normas establecidos por fuente de normas contables, las NICSP, el análisis crítico de las mismas se hará en la sección destinada a ello en el presente capítulo.

No se hace referencia al resto de las disposiciones de la Ordenanza n°81 por no tratarse de la forma de presentación de los estados contables.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

5.1.2 - T.O.C.A.F.

Respecto a la Leyes de Contabilidad y Administración Financiera contenidas en el T.O.C.A.F., tal como se expuso en el capítulo 4 del presente trabajo de investigación, éstas indican que tipo de registros y qué tipo de información debe ser elaborada con fines de control, por el Sector objeto de estudio.

Si bien no es explícito en materia de criterios, el T.O.C.A.F., establece el método de la partida doble como método de registro por oposición al método por partida simple.

También especifica que el denominado sistema financiero, incluye el registro del presupuesto y de los movimientos de fondos y valores, por su parte el sistema patrimonial abarca el registro de los bienes del Estado y la deuda pública.

Refiere también al registro de cargos y descargos respecto a las personas que en el ejercicio de sus funciones manejan fondos u otro tipo de bienes del Estados. A su vez deben ser expuestos los costos de los programas presupuestales.

Más allá, de las particularidades asignadas al registro de los movimientos financieros y respecto a los bienes, no hace mayor hincapié en el tratamiento de los bienes que conforman el patrimonio del Estado, el que como ya vimos, presenta aspectos que lo distinguen del patrimonio privado. El T.O.C.A.F. así como la Ordenanza tienen un vacío en lo que refiere al tratamiento a dar aquellos bienes de uso público, como ser plazas, espacios aéreos, ríos, bienes de patrimonio histórico y/o cultural, así como también aquellos derechos como ser el poder coactivo propio de todo gobierno. Son bienes del patrimonio estatal, que por las características propias, hacen a la tarea de valuación compleja.

Siguiendo la interpretación expuesta por la Cra. Martha Vidal y el Cr. Issac Margulies, los estados establecidos por el T.O.C.A.F. en el Título IV – “De la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal”, son los que siguen:

- .- Estados o Balances de Ejecución Presupuestal
- Estados de carácter financiero
- Estado de Situación Patrimonial y Estados de Resultados que incluyan Estados de Responsabilidades de los funcionarios que manejan valores y/o bienes del Estados.

En lo que refiere a Estados Contables, establece un juego de estados que básicamente permitan formar una opinión sobre la situación financiera y económica del Estado, no obstante, no establece criterios para su confección o contenido del Estado de Situación Patrimonial o qué tipo de información debería contener el Estado de Resultados.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

En cuanto la rendición de cuentas dispone la elaboración del Balance de Ejecución Presupuestal, en donde además de exponer los créditos presupuestales y la ejecución de los gastos de funcionamiento e inversión, se debe señalar el grado de cumplimiento de los objetivos programáticos establecidos en ocasión de la elaboración del presupuesto.

Ninguna de las normas legales contenidas en el T.O.C.A.F., establece lineamientos abocados a la definición de “ente contable”, sujeto de análisis de los Estados Contables.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

5.1.3- Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Se analizarán la NICPS N°1, N°18, N°22, N°24, N°17. La elección de las citadas Normas se fundamenta, en que tratan los distintos formatos y contenidos que debería tener la información a ser elaborada por el Sector Público, el cual incluye al Sector Público No Industrial y/o Comercial.

No es objetivo del presente trabajo de investigación, analizar el tratamiento puntual que dan las Normas a los distintos elementos que integran los Estados Financieros, a pesar de ello a modo de excepción, se analizará la NICSP N°17, dada la incidencia que tiene el tratamiento de los bienes que integran el patrimonio histórico y/o cultural y otros bienes de uso público, al momento de elaborar Estados Financieros.

- **NICSP N°1: “Presentación de Estados Financieros”**

Tal como lo establece esta Norma, su alcance son los estados financieros con propósito de información general. Por lo que la misma no abarca aquellos estados de información específicos o la medida de necesidades específicas de información. Ejemplos de usuarios de información general, son los contribuyentes de impuestos, los miembros de los órganos legislativos, acreedores, entre otros.

Un punto más que importante, es que esta Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, con excepción de las empresas públicas, excluye de esta manera su alcance a las entidades comerciales y/o industriales del Sector Público.

En cuanto a las definiciones que aborda la Norma, haremos mención sólo de aquellas cuyo análisis se considero oportuno realizar:

- Base contable de devengo
- Activo
- Entidad Económica
- Activos/patrimonio netos

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

La finalidad de los Estados financieros al entender de las NICPS, son suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de una entidad, a efectos de que los usuarios puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Esto se conseguirá suministrando información entre otros puntos en los que hace hincapié la Norma, sobre:

- Las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros
- La forma en que la entidad ha financiado sus actividades
- La capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos
- El rendimiento de la entidad en lo que refiere a los costos de los servicios prestados, la eficiencia y logros conseguidos.

A su vez menciona que estos estados financieros pueden tener un papel proyectivo, suministrando información útil para predecir el nivel de recursos requeridos para las operaciones entre otros aspectos a proyectar, lo que es una forma de establecer que el control presupuestal se realizará a través de los mismos.

De los puntos expuestos, resulta razonable pensar que respecto a las entidades que integran la hacienda erogativa del Estado, entidades que por otra parte son las alcanzadas por las NICSP ya que expresamente excluye a las empresas públicas, es importante contar con información de carácter económica que contribuya a evaluar el grado de eficiencia en el desarrollo de sus actividades, conocer las fuentes de financiamiento y el uso de los recursos financieros. Ahora, ¿la capacidad económica de la entidad para financiar sus actividades, bajo que parámetros se mediría? Una entidad de carácter erogativo, ¿es capaz de generar recursos genuinos? ¿Cómo se interpreta que una entidad gubernamental no industrial/comercial, tenga capacidad de financiamiento? En caso que así sea, ¿el activo neto de pasivos, es una medida adecuada de la capacidad financiera?

La Norma define los elementos que integran los estados financieros, a saber: Activos, Pasivos, Activo/patrimonio netos, Ingresos, Gastos, Flujos de efectivo.

Ahora vayamos a los estados definidos en el cuerpo de la Norma para analizar su contenido y objetivo. Estos son:

- Estado de Situación Financiera
- Estado de rendimiento financiero
- Estado de de cambios en los activos/patrimonio netos
- Estado de flujos de efectivo
- Estado comparativo del presupuesto y los importes reales, presentado este como un estado complementario separado o expuesto en el cuerpo de los estados financieros.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Notas

La Norma recomienda además del cuerpo de Estados Contables, presentar información adicional que ayude a los usuarios a la evaluación del rendimiento y la administración de los activos de las entidades en cuestión, así como tomar y evaluar decisiones. Cita como ejemplo, indicadores de medios y logros, revisión de programas, estados de rendimiento del servicio, etc., como herramientas para evaluar la gestión.

Sin duda es este tipo de información la que resulta de mayor interés cuando hablamos de entes no industriales y comerciales, en especial la relativa a la información presupuestal que se establece en la NICSP N°24: “Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros”.

Analicemos ahora individualmente los estados contables propuestos por la Norma.

Estado de Situación Financiera

En lo que refiere al Estado de Situación Financiera, la Norma enumera una serie de elementos que deben ser revelados, entre los cuales se encuentran los comunes a toda entidad: propiedades de activo fijo, activos financieros, inventarios, cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación, efectivo y equivalentes de efectivo, pasivos financieros y comerciales.

También refieren a elementos que son específicos de la actividad pública sin fines de lucro tal como las partidas de: cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias), Impuestos y cuentas por pagar de transferencias.

En particular, respecto a las partidas de cuentas a pagar por impuestos y transferencias, dispone que deberán desagregarse en el Estado, en: devoluciones de impuestos, cuentas a pagar por transferencias e importes a pagar a otras entidades pertenecientes a la entidad económica.

La Norma define a los “Activos/patrimonio netos” como la porción residual de los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Si hacemos una comparación con el Estado de Situación Patrimonial a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Privado, el “activo/patrimonio netos” sería el “Patrimonio Neto” establecido para los Estados del Sector Privado.

Asimismo define los elementos que integrarían el “Activo/Patrimonio Netos”:

- Capital Aportado
- Resultados Acumulados
- Reservas

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

La Norma agrega, “si una entidad no cuenta con capital social, revelará los activos/patrimonio netos, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, mostrando por separado:

- El capital aportado que será igual al total acumulado, a la fecha sobre la cual se informa, de las contribuciones de los propietarios menos distribuciones realizadas a los mismos.
- Los resultados acumulados.
- Las reservas
- Intereses minoritarios

Detengámonos en la definición que hace la Norma de “Contribuciones de los propietarios”: son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que ha sido aportado por parte de terceros ajenas a la misma...”

Asimismo define a las distribuciones a los propietarios, como “aquellos beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o alguno de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma”.

Respecto a la existencia de “Capital Social”, por un lado no está definido su concepto, ni como se aplicaría por ejemplo al Ente “Estado”, tal cual lo define el Tribunal de Cuentas en la Ordenanza N°81.

La Norma agrega respecto a este punto: “muchas entidades del sector público, no tienen capital social sino que la entidad estará controlada exclusivamente por otra entidad del sector público. La naturaleza de la participación del gobierno en los activos/patrimonios netos de la entidad será probablemente una combinación de capital aportado más la acumulación de resultados y reservas de la entidad, lo cual reflejará los activos/patrimonios netos atribuibles a las operaciones de la entidad”

Ahora el Estado, como persona pública mayor, ¿tiene capital social? ¿Cómo sería el capítulo Patrimonio Neto o Activos/Patrimonio neto en este caso? ¿Quiénes serían los propietarios en el caso de los organismos objeto de estudio?

Es difícil visualizar una partida que refleje el capital cuando hablamos del Ente Estado, no así en el caso de un ente comercial, si bien el objeto de los Estados Contables es saber la variación que sufrió el patrimonio, conocer cuál fue la ganancia o la pérdida respecto al capital aportado o invertido, al momento de elaborar un estado contable del sector público como el que definimos como objeto de estudio, ¿qué objetivos de información o qué información se pretende brindar cuando se habla de “capital”?

Estado de Rendimiento Financiero

El cuerpo del citado Estado Contable, estaría compuesto por las siguientes partidas: los ingresos, gastos, resultado (ahorro/desahorro).

Respecto a los Ingresos, no se hacen mayores comentarios, más allá de los propios del concepto. En lo que refiere a la presentación de los gastos, los mismos pueden ser clasificados

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

basándonos en la naturaleza de los mismos, o en lo que es su función dentro de la entidad, dependiendo esto de las necesidades de información.

La Norma establece que “los gastos se subclasificarán para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa”.

Cita un ejemplo de exposición de gastos desde una óptica funcional, para una entidad que tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos:

Gastos Sanidad.....Xxxxxxx

Gastos Educación..... Xxxxxxx

Otros gastos.....Xxxx

En el caso de nuestro país deberíamos adaptarlo al Ente Estado, y podríamos asimilarlo a la clasificación por funciones, tales como seguridad social, finanzas públicas, desarrollo social, transporte y obras públicas, etc.

El Estado de Rendimiento, definido por la NICSP N°1, se asimila en su contenido y estructura al definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Privado como “Estado de Resultados”.

El concepto de “Resultado”, visto éste como el “ahorro/desahorro”, ¿qué nos dice de la gestión llevada a cabo por los entes? Si analizamos un posible Resultado superavitario, ¿qué implica, vale decir, significa que desarrollo de forma eficiente las actividades necesarias para logara los objetivos trazados, llevando los costos al mínimo, sin sacrificar eficacia? ¿Un resultado deficitario es un indicio o síntoma de que hubo una mala gestión por parte del ente?

Cuando se profundiza en el contenido de este estado contable, surge la duda de si a partir del mismo, se puede hacer una lectura que conduzca a sacar conclusiones de la gestión estatal.

Estado de Cambios en los Activos/Patrimonio Netos

La Norma expresa respecto a este Estado Contable: “los cambios en los activos/patrimonio netos de una entidad, entre dos fechas sobre las que se informa, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos durante el periodo”.

Agrega: “el cambio global en los activos/patrimonio netos durante un periodo representa el importe total del resultado total del periodo, otros ingresos y gastos reconocidos directamente como cambios en los activos/patrimonio netos, junto con las contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos, en su condición de tales. Contribuciones de los propietarios y distribuciones a los mismos, incluyen transferencias entre dos entidades pertenecientes a una misma entidad económica (por ejemplo la transferencia efectuada por un gobierno, a un organismo gubernamental)”.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Respecto a este Estado, podemos decir que tiene la misma estructura que el establecido para el Sector Privado. El “Patrimonio Neto” del Sector Privado, es denominado en esta Norma como “Activos Netos”. A través de este Anexo podemos observar la variación en el valor residual del Activo, una vez deducido el Pasivo, y cuál fue la fuente de financiación, (superávits, transferencias, etc.) en el caso de registrarse aumentos, o la causa de las disminuciones.

Existen bienes propiedad del Estado, que no pueden ser valuados debido a que su valor histórico y/o cultural o su potencial de utilización económica no se puede estimar sobre bases objetivas. Este tipo de bienes si bien no pueden ser incluidos en el cuerpo del Estado de Situación Patrimonial, y por ende en el estado que expone la evolución patrimonial del ente, deberían ser detallados o como mínimo revelarse la imposibilidad de su valuación, en las Notas a los Estados Contables.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- **NICSP N°18: “Información Financiera por Segmentos”**

Tal como lo dice el Título de esta Norma, el objetivo es establecer los criterios para la presentación de información por segmentos.

Ahora: ¿qué es la información por segmentos?

La Norma define un segmento, como una actividad o grupo de actividades de la entidad que son identificables y respecto a los cuales es conveniente la presentación de información financiera separada, con el fin de evaluar el rendimiento de la entidad respecto a sus objetivos.

La información por segmentos está vinculada a la información contenida en los estados financieros definidos por la NICSP N°1.

Los Estados Financieros a nivel de la entidad, suministran información de los activos y pasivos, el costo de los servicios prestados así como los ingresos. Estamos aquí frente a los Estados Financieros básicos ya conocidos.

La elaboración de información respecto a un determinado segmento, se diferencia de la información de los Estados Financieros básicos, en que informan respecto a los objetivos operativos específicos y las actividades principales de la entidad, así de como los costos y recursos aplicados, siendo este tipo de información fundamental para la toma de decisiones y el control de gestión.

A vía de ejemplo, si queremos evaluar la eficiencia en el cumplimiento de una política gubernamental relacionada con un programa en el área de la educación primaria, conocer la información de ese segmento, respecto a los recursos utilizados en logro de los objetivos delineados, será fundamental y sólo surge a partir de esta información.

La elaboración de información por segmentos en entes como los que están siendo objeto de estudio, son claves cuando se quiere evaluar organismos que cumplen funciones de diferente naturaleza, pero que se agrupan bajo un Ente mayor llamado Estado.

La Información Financiera por segmentos, agrupa la información ya contenida en los Estados Financieros, de tal manera que el lector puede saber el monto de los recursos destinados y los costos incurridos en la prestación de los distintos servicios, como ser salud, educación, seguridad, etc.

Esta clasificación funcional o por servicios citada como ejemplo, no es la única ya que es posible definir segmentos geográficos u otro tipo de segmentos según las necesidades de los usuarios de la información.

Siguiendo con lo contenido en la Norma, ésta plantea los tipos de segmentos, como ser “Segmento de Servicios” y “Segmento Geográfico”.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

El primero refiere a los componentes identificables de una entidad, que tiene a cargo suministrar bienes o servicios afines, o alcanzar determinados objetivos operativos concordantes con la misión general de la entidad. El segundo es un componente identificable encargado de suministrar bienes o servicios o de alcanzar determinados objetivos operativos dentro de un área geográfica concreta.

Es importante resaltar que deberá revelarse la composición de los segmentos definidos, esto es, su composición en cuanto a los bienes, servicios y actividades que abarca. La Norma aconseja revelar los objetivos operativos establecidos para cada segmento, y el grado en que dichos objetivos han sido logrados.

A modo de síntesis, podemos decir, que por un lado tenemos el ente emisor de los estados financieros donde se agrupa información financiera agregada o consolidada a nivel del ente, y por otro lado, aquellos segmentos, bajo los cuales se agrupan actividades que se llevan a cabo con el fin de lograr un objetivo común. Este segmento puede ser de servicios, geográfico, o seguir otros criterios de clasificación. Lo que se pretende es exponer información financiera así como de los objetivos y el grado de cumplimiento de los mismos, sobre determinados segmentos cuyo análisis a nivel individual, hace que el control de gestión sea más eficaz.

Ahora, ¿el esquema de información propuesto por la NICSP, como se adaptaría a la estructura organizacional de nuestro país? ¿Qué puntos habría que compatibilizar del Balance de Ejecución Presupuestal para lograr un Estado de Información por Segmentos? Las posibles respuestas a estas interrogantes las analizaremos en el capítulo de Conclusiones del presente trabajo de investigación.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- **NICSP N°22: “Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General” (S.G.G.)**

Los objetivos de esta Norma son establecer los requerimientos de revelación de información para los gobiernos que elijan presentar información sobre el SGG, en sus estados financieros consolidados. Establece en su cuerpo las políticas contables recomendadas, como aquellos lineamientos necesarios para elaborar este tipo de información

Por su parte, la Norma hace mención a diferentes conceptos que resulta interesante exponer:

- Estados Financieros (NICSP N °1)
- Información Financiera por Segmentos (NICSP N°18)
- Información Financiera sobre el Sector Gobierno General (NICSP N°22)
- Información según las Bases Estadísticas de Información Financiera.

La NIC N°22 es una Norma que oficia de puente entre los estados financieros elaborados a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad, y la información elaborada a partir de las bases estadísticas de información financiera.

Es importante resaltar que esta Norma, se aplica únicamente en relación con los estados financieros consolidados de un gobierno, es decir, elaborar información sobre el Sector Gobierno General implica desagregar los estados consolidados previamente. Esta Norma no permite a las entidades que informan consolidar información sobre entidades que no están sujetas a un control común, como sí lo haría la información elaborada sobre bases estadísticas.

Vamos a profundizar el análisis en las diferencias y similitudes que existen entre los estados financieros y las bases estadísticas de información financiera.

Los Estados Financieros de una entidad, elaborados en aplicación de las NICSP, proporcionan una visión general sobre los activos controlados, los pasivos incurridos, el costo de los servicios prestados, y los ingresos generados u obtenidos.

Cuando nos referimos a los estados financieros de un gobierno que suministra servicios a través de entidades controladas, los mismos son estados financieros consolidados. La consolidación de los referidos estados se hacen a partir de los requerimientos establecidos por la NICSP N°6 “Estados Financieros Consolidados y Separados”.

Es de destacar que cuando hablamos de ente emisor de estados financieros, hablamos de aquel ente que agrupa a las entidades controladas. Se consolida información sobre el ente controlante y las entidades controladas. Para esto la NICSP N°1 define lo que a su entender sería el ente

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

emisor, el denominado “Ente económico”, que no responde a parámetros jurídicos, sino al hecho de existir o no control sobre una entidad, para considerarla en la consolidación de información a ser incorporada en los estados a presentar. El objetivo de estos estados es suministrar información útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

No podemos dejar de mencionar, la diferencia que existe en este punto entre las Normas Internacionales de Contabilidad y la Ordenanza N°81 emitida por el Tribunal de Cuentas de la República, que establece una definición de ente, que se acerca a un concepto jurídico, lo que la Ordenanza llama “unidades contables”, que son aquellas “organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones, y con medios para cumplir sus objetivos”, reconociendo al “Estado”, los Servicios Descentralizados, los Entes Autónomos y los Gobiernos Departamentales como unidades contables diferenciadas.

Las Bases estadísticas de información financiera, discriminan dentro del Sector Público, como se señaló anteriormente, al Sector Gobierno General, el Sector Corporaciones Financieras Públicas, y el Sector Corporaciones No Financieras Públicas. El SGG se diferencia básicamente del resto en que agrupa las entidades que llevan a cabo actividades no de mercado, no lucrativo, es decir que cumplen funciones básicas del gobierno. El objetivo de la elaboración de información acorde a las bases estadísticas, es proporcionar información adecuada para analizar y evaluar la política fiscal, especialmente el rendimiento del Sector Gobierno General.

En cuanto a las políticas contables contenidas en la NICSP N°22, una de ellas establece que al presentar información financiera sobre el SGG, las entidades no aplicaran la NICSP N°6 “Estados Financieros Consolidados y Separados”, en relación con las entidades de los sectores de las corporaciones públicas financieras y no financieras. Por otro lado el SGG reconocerá su inversión en los sectores de las corporaciones financieras/no financieras públicas, como un activo cuyo valor será el importe reconocido en libros de los activos/patrimonio netos de sus entidades participadas.

Todo conduce a la diferencia que aplican NICPS y las bases estadísticas, al momento de definir lo que ellas consideran ente emisor, ente contable. La primera parte de una definición de ente emisor a partir de parámetros económicos, y la segunda utiliza la naturaleza de las operaciones llevadas a cabo por las entidades, incluyendo bajo la denominación SGG, aquellas no lucrativas desempeñadas por el gobierno en el cumplimiento de sus funciones. La información preparada en coherencia con las bases estadísticas de información financiera, reflejan el impacto del SGG en el sector público en su conjunto.

Respecto a la información a ser revelada respecto al SGG según la NICSP N°22, la misma abarcaría las principales categorías de activos, pasivos, ingresos, gastos, etc. La norma no especifica la forma en que debe realizarse la revelación de la información. Por lo que la información puede ser revelada a través de notas, en columnas separadas en los estados financieros u de la manera que se mas apropiada para los usuarios de la misma.

Por su parte la Norma establece las instancias de conciliación, entre la información revelada sobre el SGG y la contenida en los Estados Financieros Consolidados y con las Bases Estadísticas de Información Financiera.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Respecto a la conciliación entre las revelaciones del SGG en los estados financieros consolidados, con las del SGG según las bases estadísticas de información financiera, no es requerida por esta Norma, a pesar de que no se impide incorporarlas a través de notas.

De esta manera la NICSP N°22, expone otro enfoque respecto a la información contenida en los estados financieros estándar.

La preguntas que se nos plantean como consecuencia del análisis de la citada Norma son, ¿en nuestro país se elabora información sobre el SGG?; ¿Cuáles serían los entes que se agruparían bajo esta denominación?; ¿El balance de ejecución presupuestal no responde a una estructura de información similar a del denominado “SGG”?

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- **NICSP N°24: “Presentación de información del presupuesto en los estados financieros”**

A través de las NICPS N°1, N°18 y N°22, hemos visto distintos enfoques en lo que refiere a la información a ser elaborada por el Sector Público, como ser los estados financieros, que agrupan bajo la entidad económica controlante, y los activos, pasivos, y activos/patrimonio netos, previa consolidación por la entidad emisora de la información, de las entidades controladas por ésta.. En la NICSP N°18, se hace mención a la elaboración de información por segmentos, definidos éstos por la naturaleza de los servicios suministrados o geográficos, para contribuir a una eficaz evaluación respecto al cumplimiento de los objetivos específicos de los segmentos trazados, así como de su grado de eficiencia en el desarrollo de las operaciones.

Por su parte la NICSP N°22, oficia de nexo entre la información consolidada bajo la estructura de los estados financieros preparados acordes a la Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, y la información elaborada a partir de las bases estadísticas de información financiera.

La NICSP N°24, trata acerca de la presentación de información sobre la ejecución presupuestal en el cuerpo de los estados financieros o a través de Notas, para así poder hacer un seguimiento por un lado, de la ejecución de las partidas presupuestarias, y de los posibles desvíos, entre el presupuesto inicial, y los importes reales resultantes de la ejecución del mismo.

De esta manera según la Norma, la entidades cumplirán con la obligación de rendir cuentas y a su vez demostrar el cumplimiento con el presupuesto aprobado, y en aquellos casos en los que el presupuesto y la estados financieros se preparen según la misma base, se podrá visualizar el rendimiento para conseguir los resultados presupuestados.

La Norma define al “Presupuesto Aprobado” como aquel que refleja los ingresos previstos o cobros que se espera surjan en el periodo del presupuesto, basado en los planes actuales y las condiciones económicas previstas durante ese periodo de presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad competente.

Respecto a la información comparativa entre los importes presupuestados y los reales a ser revelados, la Norma maneja dos opciones en cuanto a la forma de presentación. Una alternativa es presentar esta información en un estado financiero separado, denominado “estado de comparación de los importes del presupuesto y realizados”, incluido este en el juego de estados financieros establecidos en la NICSP N°1. La otra opción, es incluir columnas adicionales a los estados financieros donde se expongan los importes del presupuesto inicial y final, pero para esto es condición excluyente que los estados financieros y el presupuesto se preparen según la misma base comparable, esto es, en la misma base contable, para la misma entidad y periodo sobre el que se informa.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Si analizamos la situación de nuestro país, respecto a la elaboración de información a la que hace mención esta Norma, ésta se acerca al ya conocido “Balance de Ejecución Presupuestal”, establecido por el T.O.C.AF., a través del cual se presenta información sobre la ejecución de gastos y recursos, respecto al presupuesto aprobado en forma previa por el órgano legislativo.

De esta manera la NICSP N°24, establece mecanismos para presentar información patrimonial y presupuestaria en un mismo juego de estados contables, a pesar de las diferencias que puedan existir respecto a las bases contables utilizadas por la información patrimonial y la presupuestal.

Finalizando el análisis, ¿podemos decir que ésta NICSP aporta una solución a la problemática que surge de considerar información que se elaborada bajo bases presupuestales y bases patrimoniales, cuando éstas no comparten los criterios de reconocimiento?

Por lo que, ¿podemos exponer los efectos de la ejecución presupuestal en cuanto a los desvíos respecto al presupuesto inicial aprobado, en un mismo juego junto a los estados de información financiera elaborados bajo bases patrimoniales? Como siempre responderemos a estos planteamientos en el capítulo de conclusiones.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- **NICSP N°17: "PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO"**

El aspecto que distingue a esta Norma, cuando hablamos de reconocimiento y contabilización de las propiedades, planta y equipos, es el tratamiento que ésta da a los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural.

Una de las características que diferencian el patrimonio del sector público y del sector privado, es la existencia de este tipo de bienes, cuya valuación en unidades monetarias es difícil de lograr en términos objetivos.

Cuando la Norma delimita su alcance establece que una entidad que prepara y presenta los estados financieros sobre la base contable de devengo, aplicara lo establecido por ella, en la contabilización de las propiedades, planta y equipo, exceptuando a los bienes de patrimonio histórico, artístico y/o cultural.

De esta manera, aborda el caso de los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, que no puedan ser valuados de acuerdo a los requerimientos de medición de los bienes de propiedad, planta y equipos, tal cual lo establece la Norma, para que puedan si ser revelados en los estados.

La norma establece modelos de medición y plantea la situación en que aun siendo bienes que no forman parte del patrimonio histórico cultural y/o artístico, solo sea posible llegar a un "valor razonable", debido a que la operación que origino la adquisición, fue sin contraprestación, como los bienes recibidos a través de donaciones, legados, embargos, etc.

Por su parte cita el ejemplo de bienes como ser edificios históricos, que son utilizados como oficinas públicas.. En este caso, este tipo de bienes pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que otras partidas pertenecientes a las propiedades, planta y equipo.

Respecto a los activos con características de infraestructuras como ser redes de carreteras, suministro de energía, redes de comunicación, son reconocidos como activos de propiedad, planta y equipos. Por lo que serán revelados y medidos acordes a los requerimientos de la NICSP N°17. Para este tipo de bienes la valuación se haría a partir del costo de construcción, o a través de su potencial de servicio.

Como vemos ésta Norma no indica modelos de valuación para los bienes de patrimonio histórico, cultural y artístico, sino que sólo plantea requerimientos en cuanto a la información a ser revelada en relación a este tipo de bienes, como ser la base de medición utilizada, el valor en libros bruto, así como la amortización acumulada/método de amortización, en la medida que se posible estimar la vida útil, y estimar un método de amortización apropiado.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Interrogantes respecto a la elaboración de Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Se procederá a realizar una puesta a punto de las interrogantes que fueron surgiendo a lo largo de esta capítulo, respecto a los estados contables y otros conceptos relacionados establecidos por las normas legales y profesionales analizadas:

Definición de Ente Contable

Respecto a este punto, la Ordenanza plantea un concepto de corte juricista, al definir las llamadas Unidades Contables como todas aquellas organizaciones estatales con competencia para asumir derechos y contraer obligaciones así como con medios para cumplir con sus objetivos.

Reconoce como Unidades Contables, al Estado como persona pública mayor, los Servicios Descentralizados, los Entes Autónomos y los Gobiernos Departamentales.

El Tribunal de Cuentas forma parte del ente “Estado”, por lo que sería Juez y parte en lo que refiere a la elaboración de Estados Financieros, ya que forma parte del ente emisor que luego va controlar en el cumplimiento de sus funciones como organismo de contralor.

Las normas contenidas en el T.O.C.A.F. no abordan la definición de ente contable.

La NICSP N°1 es la que se encarga de definir lo que denomina: “Entidad Económica”. Una entidad económica comprende un conjunto de entidades, entre las que se distingue la entidad controladora y una o más entidades controladas. La definición de ente contable responde a un concepto económico y no jurídico.

Con el objetivo de comparar la definición dada por la normativa legal de nuestro país, vayamos a la visión de ente contable que tiene Chile, recogida de la exposición realizada por la Cra. Mariela Urrutia por la Contaduría General de la Nación, en el Seminario “Ente Contable y su relevancia en el manejo de la información” realizado en nuestro país en noviembre del 2007. Desde la óptica de este país, ente contable sería: “cada entidad pública que administra recursos y obligaciones del Estado, al margen de su naturaleza jurídica, una unidad contable diferente, con atribuciones y deberes propios, que en su conjunto conforma el ente contable nación”. Tal como lo dice la Cra. Urrutia, la perspectiva de Chile respecto a este tema, responde a un concepto contable propiamente dicho.

A partir de lo antes visto, ¿qué deberíamos modificar(o no) de la definición de ente adoptada por la normativa de nuestro país para acercarnos a una definición de ente que se adapte a las necesidades de información de los usuarios?

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Estados Financieros

Estado de Situación Patrimonial/Financiera

Respecto a la lectura del Estado de Situación Patrimonial/Financiero, se nos plantean las siguientes preguntas:

- ¿Se puede evaluar a partir del mismo la capacidad económica del Estado para financiar sus actividades?
- ¿Una entidad de carácter erogativo, es capaz de generar recursos genuinos?
- ¿Cómo se interpreta el concepto de capacidad de financiamiento respecto a un ente gubernamental?
- En caso se pretenda evaluar la capacidad de pago de un ente de estas características, ¿el activo neto de pasivos es un medida de ello?
- Los estados financieros, en el capítulo correspondiente al “Activo”, agrupa entre otros a los bienes de propiedad, planta y equipo, ¿qué tratamiento se le debería dar a los bienes de uso público del Estado?
- ¿Qué tratamiento se debería dar al poder coactivo del Estado como generador potencial de recursos financieros?
- Respecto al capítulo “Patrimonio”, ¿cómo estaría compuesto en el caso del ente “Estado”? Tiene el Estado como persona publica mayor “Capital Social”?

Estado de Resultados/Estados de Rendimiento Financiero

Cuando hablamos de un estado que es demostrativo del resultado económico de un ente:

- ¿Qué concepto de “Resultado” es considerado cuando hablamos del Sector Publico No Comercial y/o Industrial?
- ¿Se puede hablar de resultado económico cuando evaluamos haciendas de carácter erogativo?
- ¿Podemos definir la misma estructura de estado contable, para una hacienda de naturaleza productiva y una de carácter erogativo?
- ¿Qué lectura se le da a un resultado deficitario o superavitario?
- ¿Cuál es el objetivo de información que se persigue con la elaboración de un Estado de Resultados o Rendimiento Financiero?

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

En cuanto al resto de los estados que forman parte del juego de Estados Financieros a ser elaborados según lo establecido por las normas legales y profesionales, tenemos el Estado de Evolución Patrimonial o Estado de Cambios en los Activos/patrimonio netos y el Estado de Flujos de Efectivo.

Información del Presupuesto en los Estados Financieros

La NICSP N°24 hace mención a la presentación de información respecto a los importes reales versus los importes presupuestados para evaluar si los importes presupuestados concuerdan con lo ejecutado o cuantificar y exponer en caso contrario, los desvíos.

Por lo que, ¿podemos exponer los efectos de la ejecución presupuestal en cuanto a los desvíos respecto al presupuesto inicial aprobado, en un mismo juego junto a los estados de información financiera elaborados bajo bases patrimoniales? Como siempre responderemos a estos planteamientos en el capítulo de conclusiones

Presentación de Información sobre el Sector Gobierno General e Información por Segmentos vs Balance Ejecución Presupuestal

Como pudimos ver se trata de por un lado exponer la información bajo el formato de segmentos de servicios como ser educación, salud, seguridad, etc., como forma de conocer los activos, pasivos, gastos y otras partidas, relacionados a los principales servicios prestados un Estado a su ciudadanía.

La presentación de información sobre el Sector Gobierno General, se presenta como puente entre lo que es la información financieros y la información elaborada a partir de las bases estadísticas de información financiera.

Tomando como referencia la realidad de nuestro país respecto al Balance de Ejecución Presupuestal: ¿el esquema de información propuesto por la NICSP, como se adaptaría a la estructura organizacional de nuestro país? ¿Qué puntos habría que compatibilizar del Balance de Ejecución Presupuestal para lograr un Estado de Información por Segmentos? Las posibles respuestas a estas interrogantes las analizaremos en el capítulo de Conclusiones del presente trabajo de investigación

Por su parte, respecto a la presentación de información de información sobre el SGG: ¿sustituye ésta a la información por segmentos establecida por la NICSP N°18? ¿en nuestro país se elabora información sobre el SGG? ¿Cuáles serían los entes que se agruparían bajo esta denominación? ¿el balance de ejecución presupuestal no responde a una estructura de información similar al denominado “SGG”?

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

5.2-INFORMACION PRESUPUESTAL, PATRIMONIAL: CONTENIDO, SIMILITUDES, Y ASPECTOS A COMPATIBILIZAR ENTRE LOS DISTINTOS ENFOQUES DE LA INFORMACIÓN

Tomaremos la definición que hace Goroztiaga⁵ de la contabilidad gubernamental, como la “disciplina que es parte de la contabilidad, de la que extrae sus principios y preceptos, y enmarcándose en una estructura legal predefinida, prescribe una serie de técnicas destinadas a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, patrimonial y presupuestaria del Estado”.

Además del concepto de contabilidad pública, podemos distinguir respecto a su ámbito de aplicación, la micro contabilidad y la macro contabilidad. La primera orientada a la contabilidad de los entes, orientada a determinados sistemas contables, para obtener información con el objetivo de tomar decisiones o para el control de gestión. Por su parte la macro contabilidad tiene un punto de vista diferente, visualiza a la economía como un todo y toma como referencia información estadística.

La evolución del concepto de contabilidad pública, surgió de la necesidad de una contabilidad para la toma de decisiones, a partir de la cual se puedan generar estados contables de carácter integral, el método de registración por partida doble cumple con estos requisitos de información.

El Prof. Las Heras³, señala que la contabilidad debería proporcionar información completa al Estado, con el fin de:

- Controlar su patrimonio
- Tomar decisiones en la administración financiera
- Determinar costos de los programas presupuestales.

Según este autor, se debe llegar a una contabilidad que exponga en forma integral el conjunto de la realidad económico-financiera, y la situación patrimonial del Estado, como medio para la toma de decisiones, lo que se logra una vez más, con el método de partida doble.

Se considero necesario introducir estos conceptos para lograr un mejor entendimiento de lo que llamamos información presupuestal e información de carácter financiera y/o patrimonial, en qué puntos se acercan, y en cuales no tanto, lo que estará determinado entre otros por las bases contables utilizadas por estos sistemas.

⁵ “La Contabilidad Financiera y la Contabilidad en el Sector Público del Uruguay”- Cra.Martha Vidal y Cr.Issac Margulies.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

5.2.1-Enfoque de la información desde la óptica presupuestal

Abordaremos ahora, el significado y elementos definitorios de un sistema de contabilidad presupuestal.

Cuando hacemos referencia a la contabilidad del presupuesto, debemos establecer a que etapa dentro del proceso de gastos y recursos, tomamos como referencia al momento de la contabilización del presupuesto.

Las etapas del proceso de gasto son las siguientes:

- Compromiso
- Obligación o gasto devengado
- Pago
- Consumo o Costo

La etapa donde se configura el compromiso, es aquella en la que la Administración se vuelve jurídicamente obligada a recibir los bienes y servicios convenidos con el proveedor de los mismos, una vez cumplidas las condiciones pactadas.

La instancia donde se produce la obligación o devengo del gasto, es aquella en la que se incorpora el bien adquirido o se concreta la prestación del servicio contratado. En este momento, es que está en condiciones de ser cuantificada la obligación contraída por parte del Estado, vale decir, surge el pasivo para el Estado.

El momento señalado como de pago de la obligación, es cuando el Estado cancela el pasivo contraído, por los bienes recibidos o servicios que le han sido suministrados por parte del proveedor. En este momento es cuando se produce el desembolso de fondos por parte del Estado.

Por último la etapa denominada como de Consumo, respecto a los bienes de tangibles, se configura el uso de dichos bienes, o el desgaste de los mismos por su utilización para los fines previstos.

Respecto a las etapas en el proceso de recursos, encontramos tres:

- Devengamiento
- Recaudación
- Ingreso al Tesoro

El momento en que surge el derecho a percibir los recursos por parte del Estado, se denomina devengamiento. En este momento es que se determina el monto de la deuda y el deudor respectivo.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

La etapa de recaudación consiste en la cancelación por parte del deudor de la deuda contraída con el Estado, en este momento es cuando el Estado recibe el ingreso de fondos por parte del deudor.

Estos ingresos son recaudados por oficinas recaudadoras establecidas a tales efectos.

El momento en que se concreta el Ingreso al tesoro, etapa final en el proceso de recursos, es cuando los fondos recaudados por las oficinas recaudadoras, se depositan en la Tesorería General de las Nación.

¿Ahora, cuál es el sistema de contabilización del presupuesto en nuestro país?

La definición del sistema de presupuesto depende la etapa en que se consideren los gastos y los recursos.

En nuestro país se adopto un sistema mixto, ya que respecto a los recursos el sistema es el de “Caja”, y en cuanto a los gastos se adopto el criterio de lo devengado.

El sistema que se aplica respecto a los recursos, el Sistema de Caja, el art.12 del TOCAF establece que: “se computarán como recurso del ejercicio, los efectivamente depositados en cuentas del Tesoro Nacional o ingresados en los organismos u oficinas a que se refieren los artículos 2 y 4 hasta el 31 de diciembre”. Por lo que respecto al proceso del recurso se toma como referencia la etapa de Recaudación. Es decir que el reconocimiento del ingreso se produce cuando se percibe los recursos, y no cuando se devengan.

En lo que respecta a los gastos, tanto de funcionamiento como de inversión, el sistema dispuesto en nuestro país es el que toma en cuenta la etapa de devengamiento del gasto. Según cuál sea el tipo de prestación, el art.20 del TOCAF, define el momento de devengo como sigue:

- Retribuciones personales: cuando se produce la real prestación del servicio.
- Gastos corrientes y de inversión: cuando se produce la recepción del objeto adquirido o el suministro del servicio contratado. También se considera “gasto devengado” los pagos adelantados a proveedores, cuando haya sido estipulada tal condición en el contrato respectivo.
- Respecto a la obras, en la medida que se recibe parte o la totalidad de la misma.

Por lo que respecto a los gastos, el concepto que utiliza la contabilidad presupuestal, corresponde al de compra o contratación consideradas estas en la etapa de devengamiento.

Por último, respecto a la contabilidad presupuestal, veamos el concepto de Resultado del Ejercicio.

A partir del sistema de presupuestación y contabilización, adoptado por nuestra legislación, el *resultado del ejercicio*, al 31/12 de cada año será la diferencia algebraica entre los ingresos recaudados por las distintas oficinas recaudadoras y los gastos devengados de funcionamiento e inversión.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

5.2.2- Información Financiera y/o Patrimonial

Ahora pasemos a revisar respecto a la consideración de la etapa del recurso y los gastos adoptados para el presupuesto y su contabilización, la perspectiva desde la óptica de la contabilidad patrimonial y las convenciones que esta utiliza.

¿Cuándo hablamos de la contabilidad patrimonial, en qué momento se considera devengado un gasto o realizado ingreso?

Según los principios de contabilidad generalmente aceptados, el devengamiento de los gastos se produce en aquel instante en que además de haberse concretado la adquisición o el suministro del servicio contratado, se concreta la instancia de consumo o costo.

Es así que el devengamiento ocurre cuando o bien se configura el efectivo consumo de los bienes adquiridos, o bien el desgaste o amortización en el caso de aquellos bienes que tienen una vida útil que abarca más de un periodo.

Por lo que aquí vemos una diferencia entre el concepto de devengo del gasto según la contabilidad presupuestal y la contabilidad patrimonial, ya que esta última considera devengado el gasto con la compra o adquisición de los bienes.

¿Respecto a los recursos, cuando debe reconocerse un ingreso según la contabilidad patrimonial?

El Marco Conceptual para la preparación y elaboración de Estados Contables, aprobado por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad en abril del 1989, y publicado en julio de 1989, define como Ingresos a “los aumentos en beneficios económicos durante el periodo contable, que aparecen como salidas o agotamiento de activos, o reducciones de pasivo, y que resultan en incrementos en el patrimonio.”

En otro párrafo del Marco Conceptual se agrega que: “distintos tipos de activos pueden ser recibidos o mejorados por ingresos; por ejemplo, efectivo, cuentas por cobrar, y bienes y servicios recibidos a cambio de bienes y servicios suministrados. Los ingresos también pueden resultar de la liquidación de pasivos.”

Esta definición de Ingresos, dada para el sector privado, vale decir, para el sector empresarial, podemos adaptarla en cuanto a que el Estado percibe ingresos contra prestación de servicios, así como ingresos sin contraprestación de servicios, fundamentalmente cuando obtiene recursos a través de su poder coactivo, como ser los impuestos.

Este activo, el denominado “poder coactivo” del Estado, no cuantificable e inagotable en términos relativos, ya que existen limitaciones basadas principalmente en la capacidad contributiva de la ciudadanía, genera ingresos, que cumplen con la definición citada, del Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Contables, a pesar de que no se cumple con la contrapartida a todo ingreso, como ser el agotamiento de activos o reducción de pasivos.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Por otra parte, según el Marco Conceptual tomado como referencia, el reconocimiento de los Ingresos, ocurre en forma simultánea con el reconocimiento de aumentos en los activos o disminuciones en los pasivos.

Esto significa que la contabilidad patrimonial, a partir de la cual serán preparados los Estados Contables Estándar, considera a los recursos o ingresos, en la instancia en que los mismos se devengan, vale decir, cuando surge el derecho a cobrar el ingreso en cuestión, independientemente del momento en que se percibe el mismo.

Por último, la Contabilidad Presupuestal y la Contabilidad Patrimonial, ¿qué tipo de hechos de carácter económico y/o financiero abarca y por ende contabiliza?

Los hechos y transacciones que son registrados por la contabilidad presupuestal, son todos aquellos que se relacionan con el presupuesto de ingresos y gastos, y las modificaciones que pudiera sufrir el presupuesto aprobado inicialmente. La contabilización de las distintas instancias por las que pasa el presupuesto, aprobación y ejecución, se realizada a partir de las convenciones mencionadas anteriormente en cuanto a la contabilización del presupuesto.

La contabilidad patrimonial, considera en forma integral todos los hechos que puedan afectar la situación económica y/o financiera de un ente, ya sea que provengan de la ejecución presupuestal o no.

La clave es la naturaleza de los hechos y/o acontecimientos y los efectos que estos puedan tener en el patrimonio y la gestión de un ente.

5.2.3-Información Financiera sobre Bases Estadísticas

Con el objetivo de complementar el análisis de los enfoques de la información en el Sector Público No Comercial y/o Industrial, se realizara una síntesis de los puntos que identifican a la información estadística.

Para ello se tomo como referencia los conceptos incluidos en el “Manual de Estadísticas de Finanzas Publicas” (EFP), versión Revisada Año 2001, del Fondo Monetario Internacional.

Según este Manual, el gobierno de un país comprende las autoridades públicas y sus organismos, que son entidades creadas mediante procesos políticos y dotadas de poder legislativo, judicial, y ejecutivo en un área territorial determinada.

Las principales funciones económicas de un gobierno son:

- a) Asumir la responsabilidad por la provisión de bienes y servicios a la comunidad en términos no de mercado, ya sea para consumo colectivo o individual
- b) Redistribuir el ingreso y la riqueza por medio de pagos de transferencia.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Otra característica del gobierno es que estas actividades deben financiarse principalmente con impuestos u otras transferencias obligatorias. Asimismo, un gobierno puede financiar parte de sus actividades con endeudamiento, venta de bienes, etc.

Los bienes y servicios suministrados a la comunidad para consumo colectivo, consisten en servicios tales como administración pública, defensa. Por su parte los de consumo individual comprenden servicios tales como educación, salud, vivienda, etc.

En principio el sistema de EFP abarca todas las entidades que influyen de manera significativa en las políticas fiscales.

Para determinar la cobertura de las entidades incluidas, en el sistema de EFP, es preciso considerar dos cuestiones. Por un lado, hay que determinar cuál es la unidad estadística para la que es factible y significativo recopilar estadísticas. Por otro lado, evaluar cuál de esas unidades estadísticas deberían incluirse en el sistema de EFP.

En lo que refiere al sistema EFP, la unidad estadística utilizada es la unidad institucional. Este tipo de unidad tiene capacidad, por derecho propio, de poseer activos, incurrir en pasivos, y realizar actividades económicas y transacciones con otras entidades.

El Sector Gobierno General comprende las entidades que ejecutan la política pública mediante la provisión de servicios, principalmente no de mercado, y la redistribución del ingreso y la riqueza, financiando ambas actividades con gravámenes de carácter obligatorio sobre los demás sectores. El sector público comprende el sector gobierno general, y las entidades controladas por el gobierno, conocidas como corporaciones públicas, cuya principal función es realizar actividades económicas.

Los analistas de las finanzas públicas han utilizado las estadísticas fiscales para analizar el tamaño del sector público, su contribución a la demanda agregada, la inversión y el ahorro, la repercusión de la política fiscal en la economía, incluidos el uso de recursos, las condiciones monetarias y el endeudamiento nacional, etc.

Asimismo, se ha mostrado con forma creciente el interés en evaluar la eficacia del gasto, la viabilidad de las políticas fiscales, la deuda y riqueza neta, entre otros.

Para lograr estos objetivos analíticos en muchos casos es preciso utilizar estadísticas para el sector público en lugar del sector gobierno general. Las corporaciones públicas, tanto financieras como no financieras, pueden llevar adelante las políticas fiscales del gobierno, por lo cual el análisis de sus actividades fiscales a menudo requiere estadísticas sobre todas sus actividades y no solo estadísticas aisladas sobre transacciones específicas. De todas formas, en los casos que solamente se compilan estadísticas para el sector gobierno general, es necesaria cierta información sobre las corporaciones públicas a fin de reflejar las variaciones en el nivel de propiedad del capital social de las corporaciones públicas, en poder de unidades del sector gobierno general.

El sistema de EFP, tiene por objeto proporcionar estadísticas que permitan a las autoridades encargadas de formular políticas y a los analistas estudiar de manera sistemática la evolución de las operaciones financieras, la situación financiera, y la situación de liquidez del sector gobierno general o del sector público. Un método que se utiliza en el sistema EFP para producir

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

información resumida sobre el desempeño global y la situación financiera del sector gobierno general o del sector público, consiste en utilizar un conjunto de partidas de resultado, como el resultado operativo neto, préstamo neto/endeudamiento neto, y la variación en el patrimonio neto. Para lograr medir estas partidas, es necesario un marco contable integrado.

Por lo que el sistema de EFP, se refiere al sector gobierno general, y al sector público, según se definen estos sectores en el SCN 1993 (Sistema Cuentas Nacionales).

En el Sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP), se registran dos clases de flujos: transacciones y otros flujos económicos. En el *Estado de operaciones del gobierno*, se registran los resultados de todas las transacciones durante un periodo contable. Se clasifican como ingreso, gasto, adquisición neta de activos financieros. Las transacciones que generan ingresos o gastos, dan lugar a una variación en el patrimonio neto. Otros tipos de transacciones producen variaciones iguales en los activos y/o los pasivos, y por tanto no dan lugar a una variación en el patrimonio neto.

En el *Estado de otros flujos económicos*, se resumen variaciones de los activos, pasivos y patrimonio neto, como ser variaciones en los precios y otros hechos que afectan a las tenencias de activos y pasivos, como ser la cancelación de deuda y las pérdidas por catástrofes.

El *Balance* del sector gobierno general o del sector público es un estado que refleja los saldos de activos financieros, y no financieros, de su propiedad, sus pasivos, y su patrimonio netos, que es igual al valor total de todos sus activos menos el valor total de todos sus pasivos.

En el sistema EFP revisado, los flujos se registran en base devengada, lo que significa que los flujos se registran en el momento en que el valor económico, se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue.

Los flujos, así como los activos, los pasivos y el patrimonio neto, se valoran a los precios corrientes de mercado, pero se prevé el registro del valor nominal de los títulos de deuda como partida informativa.

De esta manera, por un lado se analizó el contenido de los distintos enfoques de la información patrimonial, presupuestal, y estadística, y por otro lado, cuáles son sus principales bases contables.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

CAPITULO 6

RELEVAMIENTO DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN LO QUE REFIERE A LA ELABORACIÓN DE ESTADOS CONTABLES, EN EL SECTOR PÚBLICO NO COMERCIAL Y/O COMERCIAL EN EL URUGUAY.

En este capítulo se hará un relevamiento de la situación en la que se encuentra nuestro país, respecto al Sector Público No Industrial y/o Comercial, en lo que refiere a la elaboración de información de carácter económico y/o financiero, para la toma de decisiones y el control de gestión.

El relevamiento en cuestión, se realizará principalmente desde la óptica de los productores y usuarios de la información.

La metodología utilizada ha sido la realización de una encuesta, dirigida a usuarios de información de carácter financiero y/o económico, que hacen uso de la misma para el control de gestión operativo de los entes. La encuesta consta de un esquema de preguntas, en donde se consulta acerca del tipo de información que se está elaborando, el uso que se le da a la misma, las fuentes de información utilizadas, así como las necesidades de información que no están siendo contempladas en la actualidad o las dificultades a las que estos usuarios se enfrentan para poder llevar a cabo sus funciones de control y/o toma de decisiones. Las personas seleccionadas en esta etapa, corresponden a aquellas que ocupan cargos en las áreas financiero-contables, en distintos organismos integrantes del Sector Público No Comercial y/o Industrial de nuestro país.

En una segunda etapa el relevamiento propuesto consta de la realización de una serie de entrevistas con otro esquema de preguntas, en las cuales además de abarcar las necesidades, uso y expectativas en cuanto a la información que se elabora y la que se debería elaborar por el Sector, se consulta sobre la opinión que les merece la normativa de carácter legal y profesional existente, y en particular sobre la definición de conceptos que son de suma importancia al momento de interpretar los estados financieros.

En esta segunda instancia, la selección de los entrevistados, se realizó con el objetivo de obtener la opinión a nivel macro de representantes de los distintos organismos que en nuestro país, hacen uso de información económico financiero con fines de control y/o para la toma de decisiones, por lo que se seleccionaron representantes de los siguientes organismos:

- Tribunal de Cuentas de la República
- Auditoría Interna de la Nación.
- Contaduría General de la Nación.
- Parlamento de la República
- A.S.S.E.: Administración de los Servicios de Salud del Estado. (*)

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

(*) Este organismo fue seleccionado, dada su reciente creación y su relevancia en el gasto público, en su calidad de productor y usuario de información a nivel gerencial, para el control de gestión.

Se consideró necesario comenzar, por la importancia y sobre todo la relación que tiene con la generación de información, con el Sistema Integral de Información Financiera (S.I.F.F.), ya que es el sistema de información vigente en nuestro país. Se hará una breve recorrida por los módulos que lo componen, así como cuáles de ellos han sido implementados.

6.1-S.I.I.F: Sistema Integral de Información Financiera

Resulta importante dar una breve introducción a este tema, ya que los Estados Contables, son el resultado del procesamiento y almacenamiento de aquellos registros que reflejan los hechos y transacciones de carácter financiero y/o económico que afectan el patrimonio y la gestión de un ente.

¿En qué consiste el S.I.I.F.?

Cuando hablamos del S.I.I.F., hacemos referencia al Sistema Integral de Información Financiera, que fue implementando a partir del 1/1/99, sistema contable que es consecuencia, de la Reforma Administrativa del Estado iniciada en el año 1995. El S.I.I.F se complementa con el dictado de la ley 17.213, en la que se establece la adopción de un sistema de contabilidad integrado.

La Contaduría General de la Nación, resume como sigue, los principales objetivos de este sistema integrado de información:

- Integrar a los distintos componentes de la política fiscal de recursos, gastos y financiamiento.
- Agilizar, mejorar y modernizar la gerencia de los recursos públicos.
- Mejorar los procesos de toma de decisiones para incrementar la eficiencia en la utilización de los recursos públicos.
- Simplificar procesos y reducir tramites mediante procesamiento en tiempo real de las operaciones financieras de la ejecución presupuestal y tesorería.
- Facilitar el registro, seguimiento y evaluación de todas las operaciones presupuestales y financieras del Gobierno.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- Mediante la implementación de la Cuenta Única Nacional, reducir los fondos ociosos en las entidades.

Es así que el S.I.I.F., es el resultado de la evolución que ha experimentado el concepto de sistema contable público, pasando de un concepto juricista, en donde el objetivo era controlar la legalidad de los actos públicos, a un concepto economicista, en donde el objetivo del sistema de información es el control de la gestión estatal, vale decir el grado de cumplimiento de los objetivos trazados y el grado de eficiencia en la utilización de los recursos aplicados al logro de dichos objetivos.

El S.I.I.F se compone de los siguientes módulos:

- 1) Subsistema de Información de Programación Presupuestaria (SIP)
- 2) Subsistema de Información de Tesorería (SIT), el cual consta de los siguientes subsistemas:
 - Subsistema de información de Recursos (SIR)
 - Subsistema de Ejecución Presupuestal de Gastos (SEG)
 - Programa Anual de Caja (PAC)
 - La Cuenta Única Nacional (CUN)
- 3) Subsistema de Información de Contabilidad (SIC)
- 4) Subsistema de Evaluación Presupuestal (SEV)

A continuación se hará una breve descripción acerca de cada uno de los subsistemas:

1. SIP: Subsistema de Información de Programación Presupuestaria

Este subsistema registra la programación de recursos y gastos contenidos en la Ley de Presupuesto. Es así que estos datos también se cargan en la base de datos de los módulos SEG y SIR, para dar inicio a la ejecución del presupuesto.

Las modificaciones presupuestales que pudiera sufrir el presupuesto inicial, serán plasmadas en los módulos SEG y SIR.

Los datos a partir de los cuales se abastece este subsistema (SIP), son en primera instancia los contenidos en los proyectos de presupuesto elaborados por los distintos Incisos para ser luego

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

aprobados. Es así que una vez aprobada la Ley de Presupuesto de carácter quinquenal, es que este subsistema tendrá en su base de datos, el presupuesto aprobado. Por último, este subsistema se alimentara de las modificaciones que pudieran producirse respecto a la programación inicial de recursos y gastos ya aprobada.

2. SIT: Subsistema de información de Tesorería

Este subsistema hace referencia a los registros de ejecución del presupuesto, tanto respecto a los recursos como a los gastos.

Como se menciona anteriormente, este subsistema se subdivide en los siguientes componentes:

2.1-SIR: Subsistema de Información de Recursos

Tal como se puede deducir de su denominación, permite visualizar el proceso de ejecución de los recursos.

A partir de la programación de los recursos, compara dicha programación con los datos acerca de las recaudaciones.

El Tesoro capta esta información para así comprar la proyección de los flujos de ingresos, con el flujo de egresos o pagos, para de esta manera realizar el Plan Anual de Caja (PAC).

Este subsistema se alimenta con los Ingresos de la Cuenta Única Nacional (CUN), y la información proveniente de las cajas recaudadoras del Estado.

Por otra parte el SIR, interactúa con la CUN y el Subsistema de Ejecución Presupuestal de Gastos (SEG).

2.2- SEG: Subsistema de Ejecución Presupuestal de Gastos

En este modulo se registran las distintas etapas referentes a la ejecución del gasto.

Este subsistema opera captando en tiempo real datos de las afectaciones, los compromisos, las obligaciones, programación de los pagos en las tesorerías de las Unidades Ejecutoras y las solicitudes de modificaciones presupuestales de estas unidades para la aprobación por parte de la unidad competente en la materia.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

El SEG contempla programas informáticos para el funcionamiento de los Fondos Permanentes y las Cajas Chicas.

El SEG opera centralizadamente en el manejo de fondos, pero descentralizadamente en la gestión de la ejecución presupuestal, a cargo del ordenador del gasto, desde la afectación hasta la orden de pago. Por lo que se trata de un registro en el que los datos a ser registrados, provenientes de las Unidades Ejecutoras y el acceso a la información generada por este subsistema por parte de las Contadurías Centrales y Generales, es en tiempo real a través de la red informática.

2.3-PAC: Programa Anual de Caja

El SIT (Subsistemas de Información de Tesorería), comprende además de los registros relacionados con la contabilidad de presupuesto, como lo son el SIR y el SEG, los que se refieren a los registros de movimientos financieros, esto es los movimientos de caja y bancos.

De esta manera, encontramos al Programa Anual de Caja y la Cuenta Única Nacional.

El PAC, es una herramienta que facilita la programación durante el año, de la caja del Tesoro Nacional. Esto le permite a la Tesorería General de la Nación efectuar aumentos y disminuciones, de acuerdo con la evolución de ingresos y la programación de egresos.

El PAC controla la ejecución mensual de los gastos en el momento de la priorización de la obligación a pagar, para que de esta manera no se superen los topes mensuales de disponibilidad asignada.

Del control del PAC se excluyen los recursos de administración propia y de afectación especial.

2.4- CUN: Cuenta Única Nacional

La Cuenta Única Nacional tiene como objetivo, la gestión de los fondos públicos, mediante la utilización de una Cuenta Única del Tesoro, en que se concentran todos los recursos financieros, y desde la cual se efectúan todos los pagos.

La CUN se compone de las siguientes cuentas:

1. La cuenta única del tesoro, CUT, en el banco agente que es quien la administrará
2. Las cuentas de los bancos pagadores en el banco agente
3. Las cuentas recaudadoras en sistema financiero, de la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección Nacional de Aduanas (DNA), de los Incisos, y otras cajas, de las cuales se volcaran los ingresos hacia la cuenta única del tesoro (CUT)

Para que opere la CUN, es necesario conectar en línea la Tesorería General de la Nación (TGN), con el Banco Agente, y este con los bancos pagadores y el resto de los bancos en los cuales se recaude.

Este módulo abarca los siguientes submódulos:

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

- a. Ingreso de los recursos de forma que se pueda controlar el dinero que ingresa en el sistema financiero diariamente, alimentando a su vez al Subsistema de Información de Recursos (SIR)
- b. Confirmación de la validez de las cuentas corrientes de los beneficiarios de los pagos.
- c. Pago de las obligaciones de las Unidades Ejecutoras de la Administración Central a los proveedores por medio de transferencia a sus cuentas corrientes en los bancos pagadores.
- d. Conciliación bancaria automática de los ingresos y egresos.

Es así que se cumplen parte de los cometidos del SIIF, al centralizar el manejo de la liquidez a la través de la Tesorería General de la Nación, y reducir el mantenimiento de recursos financieros ociosos en las cuentas de los Incisos.

Por otra parte, a través de la CUN, se agilizan los pagos a proveedores, y se racionaliza el manejo de recursos.

Por último se obtiene en tiempo real información acerca de las entradas de recursos y el pago de gastos.

3) SIC: Subsistema de Información de Contabilidad

Este subsistema trata de los registros del patrimonio, en cuanto a su situación y evolución, vale decir que se incorporan los registros de activos, como de los pasivos, así como los registros de los resultados de gestión.

El objetivo principal, es implementar una contabilidad integrada de todos los aspectos: ingresos, gastos, patrimonio, para luego obtener los estados contables y financieros.

De esta manera este subsistema de información, mantendrá una base de datos con la información financiera derivada de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, operaciones de tesorería, operaciones que afectan el patrimonio, ajustes contables, cierres periódicos, entre otros.

En forma adicional este módulo se alimentará de la información proveniente de contabilidades analíticas que llevarán bajo su responsabilidad los Incisos, como ser administración del personal, inventarios, activos fijos, etc.

La contabilidad por partida doble, podrá generarse en cualquier instante a partir de los datos almacenados en los otros subsistemas, utilizando para ello reglas de conversión predefinidas.

4) SEV: Subsistema de Evaluación Presupuestal

En el marco de la Reforma Administrativa del Estado, se ha establecido como objetivo, llevar adelante una gestión por resultados, lo que conlleva a la necesidad de fijar objetivos y metas por un lado, y por otro, evaluar su cumplimiento de la mano de un sistema de control.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

El Art.143 del TOCAF, que fija los cometidos de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, señala entre otros, el de evaluar el grado de cumplimiento de objetivos y metas fijados en base a indicadores de desempeño.

Este Subsistema se nutre entonces con los datos que procesan los demás componentes del SIIF. Por su parte, podrá ingresar sus propios datos, parámetros, y variables con el objeto de compararlos con la información procesada por los subsistemas SIP y SIT.

Por lo que este subsistema trabaja en la interrelación de los aspectos monetarios, registrados por los sistemas contables, y los aspectos físicos, de forma de evaluar la gestión gubernamental.

Es a través del SEV, que se pueden obtener a través de la realización de consultas: indicadores, cuadros, o gráficos de evaluación de la gestión presupuestal.

De esta manera, se realizó un breve recorrido por los módulos que integran el Sistema Integral de Información Financiera (SIIF).

Ahora, ¿qué módulos del SIIF, completaron el proceso de implementación?

A partir del 1/1/99, se comenzó el proceso de implementación del SIIF, con la implementación de los módulos SIT (Subsistema de Información de Tesorería) y SEV (Subsistema de Evaluación Presupuestal).

En la actualidad están en funcionamiento todos los módulos del SIIF, con excepción del módulo SIC (Subsistema de Información de Contabilidad).

Las posibles razones de la no implementación del SIC serían:

- **Históricas:** por la naturaleza de las funciones de esta parte del Estado, de carácter erogativo, que no comercializa bienes o servicios con precio de mercado, y en el cual durante mucho tiempo no se considero necesario conocer las variaciones y situación del patrimonio y la elaboración de un Estado de Situación y de Resultados.
- **Prácticas:** ya que implica llevar adelante una labor costosa para así obtener información base para la contabilidad patrimonial, como ser: inventarios, valorización de bienes, entre otros)

A continuación se expondrá el relevamiento realizado en lo que refiere a la información de corte financiero y/o económico, desde la óptica de los usuarios de la información, ya sea porque intervienen en el proceso de elaboración de la misma, o hacen uso de ella para realizar tareas de control y/o administración de la hacienda pública.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Comenzaremos transcribiendo los resultados obtenidos en la primera etapa de relevamiento:

6.2-Encuestas vía correo electrónico

6.2.1-Datos Identificatorios solicitados a los encuestados:

Encuestado	Área Gobierno a la cual pertenece la Unidad	Posición/Inciso Unidad Encuesta	Contaduría de la Unidad Encuestada
Cr.Walter Cairo	Asistencia Social y Educación	Inciso 27: Asesoría Planeamiento y Presupuesto INAU	Utiliza la información que surge del SIIF y del Sistema Contabilidad del INAU, elaborada por la Div.Financiero Contable del INAU
Cra.Beatriz Guinovart	Educación	Inciso 25: Administración Nacional de Educación Pública- Unidad Ejecutora 001- Consejo Directivo Central	Unidad Ejecutora 001- Consejo Directivo Central
Cra.Carmen Rúa	Auditoría	Unidad Ejecutora del Ministerio de Economía y Finanzas	No responde
Cra.Claudina Conde	Administración	Inciso 05- Ministerio Economía y Finanzas	Unidad Ejecutora 002- Contaduría General de la Nación
Cr.Luis Petrelle	Educación	Inciso 25: Adm.Nacional de Ed. Pública- Unidad Ejecutora 02: Consejo de Ed. Inicial y Primaria	No es contaduría, es una Oficina de Planificación de Gestión. El Área Contable que respalda a la actividad desarrollada es la proveniente de la Contaduría Central de la División Hacienda
Cra. Rosario Blanco	Administración	Oficina de Planeamiento y Presupuesto	Área Contable General
Cra. Sandra Mesa	Educación	Inciso 25 – Unidad Ejecutora 02	División Hacienda

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

6.2.2-Cuestionario y respuestas obtenidas de los encuestados:

1) ¿Qué tipo de información de carácter financiero y/o económico, se elabora en su unidad y con qué fines?

Cr.Cairo: En lo personal dirijo una Oficina Asesora del Directorio del INAU. Podríamos clasificar la información de carácter financiero y/o económico en dos grandes categorías:

- 1) Proyecciones de presupuestos en función de las actividades que se desean desarrollar;
- 2) Seguimiento del presupuesto (proyectado y ejecutado)

Cra. Guinovart: Estados Contables del Contrato de Préstamo BID 1361/OC-UR, el Balance de Ejecución Presupuestal, Informes de proyección de cupos financieros mensuales e Informes mensuales de ejecución financiera

Los fines son el cumplimiento de las cláusulas del préstamo, la gestión de fondos como cumplimiento de nuestros objetivos y el análisis y toma de decisiones

Cra. Rúa: Se elabora información para la planificación de la actividad y luego se realiza el seguimiento de la misma.

Cra. Conde: Se elaboran estados financieros de contabilidad gubernamental, informes económico-financieros (de finanzas y crédito públicos), con la finalidad de proporcionar información contable para la toma de decisiones y a efectos de transparentar la gestión gubernamental al parlamento, órganos de control, instituciones estatales públicas y privadas y la ciudadanía en general.

Cr. Petrelle: Información de carácter presupuestal para la gestión y para la toma de decisiones por parte del órgano político

Cra. Blanco: Información sobre afectaciones, compromisos, obligaciones y fondos rotatorios. Los fines son los usuales de este tipo de información y el cabal cumplimiento de la norma Constitucional y el T.O.C.A.F.

Cra. Mesa: La Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal.

2) La información proviene:

A) ¿Del sistema de información contable formal?

Cr. Cairo: Si, el cual consideramos confiable

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

B) ¿De registros auxiliares que lleva en paralelo la Unidad?

Cra. Rúa: Si

C) ¿De la Conjunción de ambos (A y B)?

Cr.Cairo: Si

Cra. Guinovart: Si

Cra. Conde: De la conjunción del sistema integrado de información financiera y de registros auxiliares complementarios que se llevan en la División.

Cr. Petrelle: Si

Cra. Blanco: Si

Cra. Mesa: Si

3) ¿Qué tipo de información considera que no se está elaborando y que sería de utilidad para cumplir con su labor?

Cr.Cairo: No hemos podido desarrollar un sistema de información que detalle en forma exacta el presupuesto que tiene cada servicio del INAU. Pensemos que es una institución que tiene servicios en todo el país.

Cra. Guinovart: A la fecha el área financiero-contable del Programa, cumple con las necesidades de información requerida por los niveles gerenciales del mismo, por el Organismo Financiado (BID), así como de los órganos de contralor: Tribunal de Cuentas, Auditoría Interna de la Nación.

Cra. Rúa: La información necesaria para la gestión y la toma de decisiones.

Cra. Conde: La información que se maneja no está integrada, por tanto produce incrementos de tareas operativas (digitación) y controles internos que podrían ser obviados, Esto contribuiría a una gestión más económica, eficaz y eficiente.

Cr. Petrelle: Se elabora y procesa toda la información necesaria

Cra. Blanco: La de carácter patrimonial.

Cra. Mesa: Se elabora toda la información.

4) ¿Con qué dificultades se enfrenta en cuanto a la obtención de datos, o información financiera?

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Cr. Cairo: La dificultad que tenemos es que armarla para cada área de información que se encuentre unificada.

Cra. Guinovart: El Programa se encuentra abocado a la unificación de un Sistema de Gestión. Actualmente tenemos que utilizar la información de diferentes programas: presupuestal, contable, y de gestión, para así unificar toda nuestra información.

Cra. Rúa: El SIIF no es un sistema pensado para gestionar.

Cra. Conde: La mayor dificultad es la falta de oportunidad en la recepción de la información que se procesa. Existen carencias de coordinación entre los organismos involucrados en el gerenciamiento público.

La ausencia de una administración ágil y dinámica que se adapte fácilmente al cambio, en un contexto globalizado y de permanente avance en el campo de la tecnología de la información y las comunicaciones.

Por otra parte, hay carencias de personal capacitado para el logro de una administración pública profesionalizada.

Cr. Petrelle: Al ser una oficina que para el cumplimiento de sus cometidos depende en gran parte de los flujos de información que se canalizan a través de otras dependencias operativas del ente, las dificultades se asocian a los diferentes grados de eficiencia en la gestión de estas unidades. Ejemplos de Unidades Operativas que alimentan la fuente de información contable, económica y financiera para la planificación son: División Hacienda, Departamento de Compras y Licitaciones, Unidad de Alimentación Escolar, responsables de ejecución de Proyectos de Inversión específicos en entre otras.

Cra. Blanco: No mayormente.

Cra. Mesa: Dificultades respecto al SIIF, que no permite la salida a otros programas contables y se deben registrar las mismas partidas dos veces.

5) La reglamentación vigente establece los estados contables que deberían ser elaborados, como ser el Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio, que en la actualidad no están siendo elaborados por todos los organismos gubernamentales, en caso estén siendo elaborados, serían de utilidad para usted?

Cr. Cairo: No. Los estados mencionados están elaborados para industrias o comercios, no para instituciones sociales o educativas, cuyos resultados de gestión no son principalmente de ganancia o pérdida económica.

Cra. Guinovart: Parcialmente. En nuestro caso elaboramos el Estado de Situación Patrimonial, el Estado de Resultados, el Estado de Origen y Aplicación de Fondos y otros anexos que nos son solicitados y necesarios para nuestra actividad, no así el Estado de Evolución del Patrimonio, el cual no tiene ningún sentido de ser dado que se trata de un Proyecto sin aportes de capital, no cambios en la evolución del mismo.

Cra. Rúa: Le haría modificaciones a su contenido.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Cra. Conde: Adicionalmente a los estados financieros “tipo”, deberían generarse estados complementarios derivados, que atiendan a necesidades concretas de información de usuarios y de la ciudadanía en su conjunto, así como acentuarse en la creación de un área de análisis económico de la información gubernamental.

Cr. Petrelle: Serían de utilidad en forma parcial. A su vez modificaría parcialmente su contenido.

Cra. Blanco: La Contaduría General de la Nación está elaborando estados consolidados, no existen desagregados en el ámbito de Inciso o de la Unidad Ejecutora.

Cra. Mesa: Sería de utilidad para el Estados en general el Estado de Situación Patrimonial, El Estado de Resultados es discutible ya que el Centro de Educación Inicial y Primaria (CEIP) es una institución de servicios y el objetivo no es la generación de ganancias.

6) ¿Qué opinión le merece el contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; son acordes a las necesidades de información del Sector y de su Unidad en particular?

Cr. Cairo: En términos generales, las comparto para unificar la información que se debe brindar el Estado a sus ciudadanos. Pero creo que su instrumentación no es un tema sencillo, debido a la gestión de las Unidades del Estado que no buscan ganancias económicas.

Cra. Guinovart: En el caso de nuestro Programa, utilizamos las Normas Internacionales de Contabilidad, y creemos que su contenido representa las necesidades del Programa, pero sabemos que en muchos organismos del sector Público, no se aplican.

Creemos que en los últimos tiempos se han dado varios pasos en la búsqueda del cumplimiento de las Normas en sentido estricto para todo el Sector Público, como lo establece la Ordenanza 81 del Tribunal de Cuentas que hace obligatorias las NICSP para los entes públicos de Uruguay.

Cra. Rúa: Deberían ser adaptadas a nuestra realidad.

Cra. Conde: Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son replicas de las de aplicación en el Sector Privado. Como tales si bien pueden servir de guía, no son acordes a las necesidades de información, ni a la legislación vigente de aplicación en la administración pública. Por tanto considero que no pueden ni deben adoptarse, sino adaptarse.

Cr. Petrelle: En líneas generales, entendemos que pueden estar acordes a las necesidades del Sector Público en su conjunto, no así en cuanto a las necesidades de nuestra Unidad en particular.

Cra. Blanco: Si.

Cra. Mesa: Parcialmente.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

7) ¿Qué aporte o inquietud plantearía si le dieran la oportunidad de contribuir a la instalación de un formato de Estados Contables como usuario de la información?

Cr. Cairo: El INAU en estos momentos se encuentra abocado al desarrollo de un programa que fortalezca la gestión institucional. Se realizó un llamado público internacional y la empresa ganadora fue Tea & Deloitte. En él se prevé la elaboración del Cuadro de Mando Integral que unirá la información financiera asociada resultados de gestión de las distintas aéreas.

Cra. Guinovart: En nuestro caso, hemos aprendido a leer la información que los Estados Contables nos brindan, y tratamos de que todo nuestro personal los conozca y comprenda, ya que para nosotros son una herramienta útil para la toma de decisiones.

Cra. Conde: El Uruguay es un país que tiene muy escasa y casi nula bibliografía en el área de administración pública. Resulta impostergable dotar la contabilidad gubernamental de un marco conceptual, de modo que las leyes no tergiversen términos de acuerdo a las necesidades de los administradores de turno.

Cr. Petrelle: Entendemos que debería darse una discusión más amplia y con sentido práctico, de las relación costo-beneficio en la elaboración de un sistema de información basado en el Estado de Situación y el Estado de Resultados, en función de la utilidad que los mismos puedan arrojar a los usuarios de los mismos. En particular, podemos considerar como elementos importantes en cuanto a sus costos, el mantenimiento y la valuación de los activos fijos para la contabilidad patrimonial.

Deberíamos contestar preguntas tales como si resulta relevante para el poder político y para la gestión de un ente, tener el dato de si el patrimonio administrado creció o disminuyó en un periodo de gestión, con relación al costo que insumiría contar con esa información en términos de valores razonables.

Cra. Mesa: Plantearía que ese formato debería poder ser parte del SIIF, para no tener que necesitar más recursos humanos, y que por otro lado sean estos estados compatibles con un organismo de servicios.

8) ¿Los niveles gerenciales, solicitan información en forma periódica?

Cr. Cairo: Si

Cra. Guinovart: Si, mensualmente se reporta el Estados de Inversiones del Programa. Además en forma periódica se presentan informes de ejecución presupuestal, e información financiera que se compara y analiza con la programación existente y se toman decisiones de continuar o cambiar operativas en base a ello.

Cra. Conde: Si, la requieren en forma permanente, dado que es un insumo básico en la toma de decisiones, y en el adecuado gerenciamiento de las dependencias ministeriales

Cr. Petrelle: Si.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Cra. Blanco: Si.

Cra. Mesa: Si.

Sigamos con la segunda etapa del relevamiento propuesto:

6.3- Entrevistas

A continuación se citaran las entrevistas realizadas a representantes de los organismos seleccionados por su vinculación al tema objeto de estudio.

El orden de exposición no guarda relación con el grado de prioridad o importancia del organismo/ entrevistado, ya que todos juegan un papel de suma importancia en la definición de los Estados Contables a ser elaborados por el Sector Público No Comercial y/o Industrial.

6.3.1- Contaduría General de la Nación (C.G.N.)

Entrevistado: Cr.Ariel Rodríguez

1) ¿Cuál es la situación actual de los módulos del S.I.F.F., y en particular del módulo SIC?

El sistema integral de contabilidad esta en stand by hace 2 o 3 años. Nosotros hicimos el desarrollo a partir del año 2003, desarrollamos los módulos de contabilidad a través de las salidas de contabilidad presupuestal. Estuvimos discutiendo, para qué serviría la contabilidad del Estado, que a diferencia de la contabilidad de las empresas del sector privado, cuyo objetivo es obtener una ganancia. El Estado se dedica a otra cosa, su objetivo no es maximizar una ganancia. También se nos planteaban algunas dudas sobre la valuación de los activos, para qué serviría valorar los activos que no se van a vender. Tenemos la problemática de que hay muchos bienes que componen el patrimonio del Estado, son bienes declarados de patrimonio histórico, y no tendría mucho sentido la valuación, pero si la contabilización y tener un balance pero no tanto la valuación. Esa problemática nos llevo incluso a considerar algunos criterios o NICSP o normas de contabilidad aplicadas al Sector Publico. La ordenanza n°81 dice que se aplicaran las normas de contabilidad, cuando en realidad muchas de esas normas no son aplicables. Comenzamos un proceso de discusión para ver que hacían en otros países, hemos tenido algún

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

intercambio con miembros de la IFAC. Llegamos a la conclusión de que había dos tendencias por lo menos en la región, una era la adopción de las NICSP y la otra la adaptación de las NICSP. Hay otros países como Argentina que están fuera de las NICSP.

La IFAC a través de técnicos que han venido a nuestro país, nos recomendaron adoptar las Normas, y luego en otra instancia adaptarlas. De todas formas están de acuerdo en que es un proceso que lleva varios años.

El sistema integrado de contabilidad está en un proyecto en este momento. Sin embargo, nosotros, la Contaduría General de la Nación, tenemos una contabilidad patrimonial de hace muchos años. Tenemos un balance diseñado como un rompecabezas, compuesto por pedazos de información que obtenemos de distintas fuentes: Tesorería General de la Nación, con la ejecución del gasto presupuestal, Banco República con los medios de pago, recaudación, y también con otro sistema de información donde vamos agrupando información en una especie de contabilidad patrimonial. Pero no es un sistema de contabilidad integral. Esa contabilidad patrimonial refleja lo que es el activo y el pasivo del gobierno, sin tomar en cuenta los activos fijos, o bienes de uso, pero tenemos sistemas auxiliares que tienen registro de los activos fijos, tenemos una base de datos de registro de inmuebles, de vehículos.

2) ¿De todo el Estado se tiene registro de los bienes?

No, sólo del gobierno central.

Básicamente del Inciso 2 al 15, que abarca todos los ministerios. Tenemos la valuación del valor catastral. Hay que establecer los criterios de valuación de los bienes. Tenemos que tomar en cuenta el valor residual, la amortización, la revaluación, que aún no lo tenemos desarrollado.

A su vez hay otros problemas respecto a las definiciones de las salidas presupuestales, que nos dificultan tener una relación directa entre la ejecución presupuestal y la contabilidad patrimonial. Nosotros tenemos por ejemplo una salida de inversiones, que son proyectos de inversión, si el proyecto estuviera claramente diseñado, por ejemplo, determinadas las compra de vehículos o la construcción de un inmueble, se incorporarían al activo. Pero a veces hay proyectos de inversión muy difusos. Hay cosas que hay que redefinir en cuanto a la formulación del presupuesto.

Por eso paramos la salida del SIC como una salida del presupuesto. Nuestro sistema está diseñado al revés, el SIIF se desarrolló en el año 1997-1998, se implementó en el 1999, en una época donde se hizo especial hincapié en el tema de la ejecución presupuestal y la Caja. Entonces el elemento integrador del todo el sistema que debería ser la contabilidad, fue lo último que se empezó a desarrollar.

Nosotros estamos en un proceso de reingeniería del SIIF, una consultora privada hizo el diagnóstico del sistema, y como resultado recomienda un plan de acción. Se realizó esta consultoría con un préstamo del BID. En este nuevo diseño del SIIF, la contabilidad central es el punto de partida para el resto de los subsistemas. Antes la contabilidad estaba concebida como una salida de la ejecución presupuestal, ahora la salida presupuestal u otros sistemas de compras, de personal, etc., estarían relacionados directamente con la contabilidad. Dentro de la

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

reingeniería del SIIF pretendemos incorporar un sistema de gestión. El actual SIFF no es un sistema de gestión, sino un sistema de contabilización. Por lo que el SIC, está en stand by, porque estamos redefiniendo el sistema. Ya que hay cosas que no podemos resolver con el sistema tal cual está planteado hoy.

Por lo que primero deberíamos culminar con la reingeniería del SIIF, y luego seguir con la reformulación de la contabilidad patrimonial.

Independientemente de esto, tenemos una contabilidad que se lleva hace muchos años, donde tenemos un activo y un pasivo. Más o menos tenemos una aproximación a lo que sería un Estado de Situación Patrimonial. O sea algo tenemos, no tenemos una contabilidad patrimonial integral, pero si tenemos un activo y pasivo, y no tenemos incluido los bienes de activo fijo, ni cuadro de amortizaciones.

La tendencia que se está dando, es a una gestión por resultados, en la cual el Balance del Estado, debería ser “hice tantas escuelas, atendí tantos enfermos, y me costó tanto”. De todas formas deberíamos tener una contabilidad patrimonial, para tener un estado situación patrimonial, más que nada por las inversiones.

3) ¿Qué opinión tiene sobre los Estados definidos como obligatorios por la Ordenanza 81?

La Ordenanza n° 81 no fue concebida para la Administración Central, si lo fue para organismos o instituciones que recibían fondos del gobierno, estaba orientada a una formulación de una rendición de cuentas o balance.

Cuando planteamos el tema de la Ordenanza 81 en el Tribunal de Cuentas, año 2003-2004, debido a que entre otros, el ente contable está definido como la suma de todos los ministerios, el tribunal de cuentas, etc., todo en una misma bolsa, reconocieron que la Ordenanza estaba mal, que no era aplicable a la administración central, pero el Tribunal se negó a revocar esa ordenanza. En síntesis, no cumplimos la Ordenanza.

Incluso es cuestionable la potestad del Tribunal para emitir este tipo de ordenanzas. La Contaduría tiene dentro de sus funciones establecidas por Ley, la superintendencia contable de todos los organismos, incluido el Tribunal de Cuentas. Además no es conveniente que el organismo que va a controlar, emita las normas.

4) ¿Qué opina sobre el Estado de Resultados?

El resultado en si no me interesa, esto es, el resultado: superávit o déficit. Lo que si analizaría sería el resultado aplicado a los productos que ofrece el Estado, desde el punto de vista social. Por ejemplo la propaganda que hace Argentina, de la A.F.I.P, que dice: “con tanto recaudado, hicimos tantas escuelas”.

5) ¿Con qué frecuencia o periodicidad en el tiempo, se registran los hechos de carácter económico y/o financiero?

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Los asientos contables, los registramos una vez por mes. Si la contabilidad la sacamos de la contabilidad presupuestal, el registro de cada operación es instantáneo, con la contrapartida del registro en las cuentas contables.

La registración desde el punto de vista presupuestal es automática, yo sostengo que la contabilidad presupuestal es una contabilidad, es con partida doble.

Al no llevar una contabilidad de stock, no solo de los bienes de cambio, sino de todos los bienes, desde el punto de vista del SIFF, todo lo que se compra es considerado gasto.

6) ¿Qué interpreta del concepto de “capital” aplicable al Sector Público No Comercial y/o Industrial?

En realidad no es “Capital”, sino “Patrimonio”, definido éste como la diferencia: activo menos pasivo.

7) ¿Qué necesidades de información se plantean por los distintos organismos y en qué medida la Contaduría logra satisfacerlas?

Hay una crítica de los organismos en general, y es que son ellos quienes tienen que registrar las transacciones para que nosotros tengamos toda la información, pero en cambio, nosotros no le damos nada a cambio.

Ese proceso lo hemos cambiado en los últimos tiempos, dando servicios a los ministerios. Uno de ellos es el desarrollo de un sistema de información como el “Business Intelligence”. Uno de los reclamos constantemente desde el año 2005, es que el SIFF no tenía consultas gerenciales. Entonces se han desarrollado algunas consultas, a través de SQL. Por ejemplo, ASSE, tenía que desarrollar una contabilidad patrimonial, entonces durante meses estuvimos dándole información desagregada para que pudieran registrar su contabilidad. Otro reclamo era un nivel más bajo de registración. Por ejemplo a nivel presupuestal, tenemos un nivel mínimo de registración en las unidades ejecutoras. Hay una Unidad Ejecutora, el Ministerio de Educación y Cultura, que tiene varias unidades organizativas, entonces quería hacer una administración a nivel de la unidad.

Este es un tema que estaría solucionado con el nuevo SIFF.

8) ¿Qué estados agregaría a los ya conocidos?

La información contable es solo un tipo de información, y no es lo único que le preocupa al Estado.

Se habla mucho de la contabilidad social, de por sí el Estado, debería tener un Estado Contable que reflejara los bienes que tiene, los servicios que ha prestado, traducir esa información financiera en información por “producto”.

Históricamente se han hecho muchos indicadores, como si todo el Estado tuviera que medirse por indicadores. Lo más difícil es saber que quiero medir.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

6.3.2- Parlamento de la República

Entrevistado: Diputado Cr. Alfredo Asti

1) ¿Qué tipo de información de carácter financiero y/ o económico, considera que le interesaría conocer al Parlamento como órgano representante de la ciudadanía?

Nosotros a partir del presupuesto quinquenal y la rendición de cuentas, accedemos a la información global. Además, incluso en mi caso particular, soy usuario del SIIF, puedo entrar a ver algunos detalles, solicitándolo a través del cargo de parlamentario, tanto yo como mi equipo asesor, integrado por un contador y un economista, con quienes hacíamos algunos análisis de la marcha presupuestal de algunos de los organismos públicos. Obviamente como legislador del oficialismo no es lo más importante sino el contacto directo con los funcionarios que están a cargo de esas informaciones. Yo en particular no entro a la parte cuantitativa, entro mas a la parte cualitativa, creo que también es un tema que se ha mejorado en este periodo de gobierno, pero que todavía falta mucho por hacer hablar en términos de metas cualitativas que se pueden obviamente cuantificar, pero que necesariamente tienen que tener en función de parámetro de calidad y de resultados. Todos los esfuerzos que hace el sector público no los podemos medir simplemente con respecto a lo presupuestado, ese es el gran error que la política presupuestal ha tenido en el Uruguay en mucho tiempo. Muchas veces se critica que haya habido superávit, porque no se gasto todo lo que se tenía que gastar, cualquiera de las dos cosas son malas. Muchas veces se pone mucho más énfasis en si se excede lo presupuestado, o si por el contrario se gasto menos de lo presupuestado, entonces se considera ineficiente por no haber gastado todo lo que se podía gastar. En este presupuesto quinquenal se introdujeron varias normas en ese sentido, para tratar de mejorar la eficiencia en el gasto, y por ejemplo permitir que aquellas unidades ejecutoras que ahorraran determinados montos de su presupuesto pudieran no perderlo para luego poder aplicarlo el año siguiente, en aumentar inversiones.

Esa concepción de que lo presupuestal, con respecto a lo que es realmente el resultado del Sector Publico, fundamentalmente cuando pensamos no en empresas sino en organismos que tienen otra misión que no es la de ganar sino la de prestar el mejor servicio es una de las cosas que hay que desterrar de la administración pública. La Reforma del Estado, que este gobierno ha impulsado, empieza tímidamente a verse con los compromisos de gestión, creo que podemos ir avanzando en ese sentido.

Para eso obviamente el sistema de información debe ser eficiente, el sistema de información tiene que permitir ese tipo de análisis, no solamente ser cuantitativo, sino fundamentalmente cualitativo, y tener procesos de evaluación de esos resultados. A mí me importa mucho saber si por ejemplo el Ministerio de Salud Publica vacuno a tanta cantidad de personas, pero mucho más me interesa saber cuál fue luego la buena o mala respuesta que tuvo el plan de vacunación. El uso de las cifras frías, que tiene hoy la normativa, me resulta muchas veces poco segura para saber lo bien o mal gastado, prefiero poner metas.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

2) ¿Qué opinión le merecen los Estados Contables definidos como obligatorios por la normativa legal en el Uruguay, por la Ordenanza n° 81 y el T.C.O.C.A.F.?

Creo que el hecho de llevar Estados ayuda a mejorar esa visión solamente presupuestal, de que hay tanto para gastar y se gasta tanto. Pero debemos en ese caso analizar respecto a qué tipo de organismo estamos hablando, hay organismos cuyo resultado tomado como el de cualquier ente económico, no nos dice nada en sí mismo. Hay organismos que toman como ingresos a las transferencias recibidas por el gobierno central, y como costos todas las prestaciones que hacen a sus usuarios, ahora el balance tiene que ser la satisfacción de esos usuarios, o la cobertura de esos servicios. Este gobierno con los intentos de reestructura que se está haciendo, con la introducción de los compromisos de gestión, con el tema de la capacitación de los mandos medios de conducción, la profesionalización de esos cargos se ha avanzado algo.

La distribución del costo, es uno de los aspectos que puede interesar a un usuario de un Estado de Resultados, para saber cuánto de personal, cuanto de insumos, cuanto de amortizaciones, que es el gran tema que muchas veces dificulta la presentación de los Estados Contables, porque el tema de la valuación de los bienes de uso que nunca ha sido tomado como algo importante.

La Ordenanza n°81 salió cuando yo era Director de Recursos Financieros de la IMM, allí empezamos a tratar de aplicarla. Era un tema recurrente tratar de ir avanzando paso a paso en lo que era la valuación de los bienes de uso. ¿Qué importancia puede tener eso para un usuario normal de esos Estados Contables, saber si ese resultado contable de por ejemplo la IMM, es superavitario o no es superavitario, en función de la valuación? Todos sabemos que en cualquier empresa la valuación de los bienes es determinante, por eso las normas contables son estrictas.

Es fundamental para conocer la marcha de un ente, el tema de la valuación de los bienes, fundamentalmente de los bienes de uso y de los bienes de cambio. Allí al Estado le cuesta muchísimo, porque ha registrado muy mal el ingreso de los bienes de uso. Reitero mi experiencia en la IMM, era la eterna discusión, porque la inversión realizada en bienes públicos, debe ser valuada. Si nosotros hacemos una obra importante en una playa, ¿qué es lo que vamos a tomar? El costo de la inversión que hicimos en bienes físicos en la playa, pero no vamos a tomar, ni la arena ni el agua, porque esto último no lo podemos considerar, aunque tiene su valor, debido a que no está en el mercado como para poder valuarlos, pero sí, si construimos diez paradores y determinados muelles.

Empecemos por lo más sencillo, por ejemplo por los vehículos, por los edificios, etc. Si queremos tener algún avance en el resultado de gestión, podemos tener las amortizaciones que pasan a ser parte integrante del costo de la prestación de los servicios que estamos dando. La amortización existe porque luego habrá que reponer esos bienes, y entonces también es una forma de mirar hacia adelante en qué situación vamos a quedar en 5, 10 o 50 años, cuando esos bienes estén totalmente amortizados, no por la amortización en sí, sino porque realmente hay inversiones permanentes en esos bienes, y tenemos que comparar si el bien está todavía con vida útil económicamente considerada, o si su costo de mantenimiento supera su costo de reposición, que muchas veces en el sector público sucede, si hicieran esas cuentas de eficiencia

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

y no muchas veces presupuestales, podrían darse cuenta que es mucho mejor invertir en una renovación total.

El concepto de negocio en marcha que es tan fundamental para los usuarios de los estados contables en el sector privado o en aquellas empresas que compiten con el Sector Privado, como ser empresas públicas, en los organismos que no tienen ese carácter entes comerciales o industriales, para mí no es un principio que sea relevante.

3) ¿Está en conocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público?

Tengo conocimiento, pero no las he estudiado.

4) ¿Considera que los Estados incluidos en la Ordenanza n°81 satisfacen las necesidades de información del Parlamento?

No, el Parlamento lamentablemente se enfoca al control presupuestal. Son pocos los organismos que presentan Estados de acuerdo a la Ordenanza del Tribunal n°81.

5) ¿Entonces la información que analiza el Parlamento es el Balance de Ejecución Presupuestal?

El balance de ejecución presupuestal y la memoria. Cada organismo presenta su tomo con sus cuentas presupuestales y sus objetivos, pero la discusión política sinceramente no pasa por los objetivos.

La evaluación es absolutamente política, y muy poco se va a la realidad de los hechos que se están analizando. También reconozcamos que es muy difícil en 45 días, que es el tiempo que tiene cada Cámara. Tendríamos que tener y eso si quiero remarcarlo, equipos permanentes de asesores, para poder analizar la información. Existe desproporción en la información que tiene el Poder Ejecutivo respecto a la que tiene el Poder Legislativo, como para poder controlar. Es mucho más fácil llamar a alguno de los ejecutores y preguntarles directamente, que ir a buscar al tomo donde esta lo que a mí me puede interesar. En mi caso en mis dos pases en Comisión que tengo, los enfoqué a la tarea de trabajar en el tema presupuestal. No tuve éxito, porque luego que pasa el presupuesto y el desgaste su aprobación, el seguimiento del presupuesto, no lo hicimos.

Si realmente pudiéramos tener una oficina de control presupuestal del Parlamento, independiente de que partido político este en el Gobierno, que se especialice en el tema. Por más que integre como es mi caso una comisión de hacienda, también tenemos 4 comisiones más, además de otros temas políticos, en los cuales tenemos interés en participar.

6) ¿Está de acuerdo con el Estado de Resultados?

En este caso el mayor valor que le doy realmente, es el de poder conocer la naturaleza de los gastos, para saber si están todos considerados, y para ver si es eficiente en el tema financiero, si

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

los costos financieros en los que se está incurriendo son justificados, o si son el producto de la ineficiencia en el uso de los recursos financieros.

Creo que sería uno de los rubros que miraría, el tema de los resultados financieros, para ver si hay ineficiencias o eficiencias en ese sentido, porque sé que se puede ser muy ineficiente en el tema financiero.

7) Respecto a los bienes de uso que no se puedan valorar, como pueden ser los bienes de uso público, ¿considera importante exponer información sobre su existencia física en notas a los Estados contables por ejemplo, como información extra contable?

Creo que es absolutamente prioritario. Pongo como ejemplo de mi experiencia en la IMM, encontramos que había deudas por contribución inmobiliaria por bienes municipales, y eso porque no estaban bien identificados los bienes de la propia intendencia, que habían ingresado al dominio público o errores referenciales. Se ha avanzado muchísimo en ese tema en la IMM.

El trabajar sobre el tema catastral es imprescindible, para un manejo del Estado no solo de los bienes públicos, porque en definitiva se puede transformar en ingresos públicos, un buen manejo y actualización del catastro nacional, permite tener identificado los bienes públicos, los bienes privados, y sobre los bienes privados, tener una política de ingresos tributarios más eficiente que si no la tenes actualizada.

8) ¿Cuáles han sido los aportes o inquietudes planteadas a nivel del Parlamento o de las Comisiones respecto a la elaboración de información de corte financiero y/o económico?

El mayor aporte es el tratar de armar un quipo propio del parlamento, para poder hacer un seguimiento. Otro tema que tiene que ver con la imposibilidad del Parlamento es respecto a las observaciones del Tribunal de Cuentas. Yo soy miembro de la Comisión de Hacienda que recibe las observaciones del Tribunal, tenía toda la intención de que en este periodo de gobierno se trataran a diferencia de otros gobiernos, las observaciones del Tribunal de Cuentas, pero fue una intención. Las observaciones son más de 20.000 por año, es imposible de tratar. En su momento se votó una ley de urgente consideración, las observaciones de urgente consideración son 6000. Mi idea era poner un equipo independiente de los parlamentarios que pidiera medir estas observaciones de urgente consideración.

Hubo una propuesta del Tribunal de Cuentas, en una de las rendiciones de cuentas, de empezar a trabajar con una evaluación de gestión.

Creo que necesariamente tiene que modificarse la ley, para hacer que se controle lo que es importante. No tiene sentido desde el punto de la eficiencia, hacer determinadas observaciones. El Parlamento tiene la opción de avanzar y cambiar la normativa y permitirle al Tribunal dejar de hacer algunas cosas de control preventivo, para pasar al control posterior y a la evaluación de gestión.

9) ¿Qué estados agregaría a los ya establecidos por la normativa legal y profesional?

Sé que para muchos organismos sería difícilísimo, pero sería el de “Resultado por impacto”.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

EL tema de la vacunación por ejemplo. “El Ministerio de Salud Publica, tuvo un plan de vacunación, se vacunaron a 100.000 personas, el porcentaje de efectividad de la vacuna fue tal.....”

Lo mismo lo puedo hacer respecto al Sector Educación.

Creo que lo que se ha hecho bien en este periodo de gobierno, es incorporar los compromisos de gestión. El primer compromiso de gestión que se instrumento en este periodo es el de la DGI, en cuanto al nivel de recaudación.

Obviamente que para poder evaluar hay que tener información de cada una de las actividades el Estado. Es fundamental que el Estado sea eficiente, debe buscarse la eficiencia a través de la capacitación y la evaluación. Los compromisos de gestión pueden jugar un rol fundamental. Para poder evaluar tenes que contar información de cada una de las actividades que desarrolla el Estado, siendo mejor el control ex post y no ex ante.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

6.3.3- Administración Servicios Salud del Estado (A.S.S.E.)

Entrevistado: Cr. Guasch

1) ¿Qué tipo de información desea obtener de la contabilidad y con qué fines?

Por ejemplo para llevar a cabo el control de gestión. Hoy lo que no se puede llevar, porque no tenemos contabilidad patrimonial, por ejemplo, es el control de stock en A.S.S.E., el tema de los medicamentos, material médico, de todo lo que tiene stock. Respecto a los Bienes de Uso, no hay nada, no hay ni siquiera relevamiento de los bienes de uso. Por ejemplo en el Hospital Maciel, había más de 200 equipos electrónicos, equipos que ni los nombres sabemos. El Proveedor que hacía el mantenimiento de los mismos tenía el registro, hasta sabía cuáles estaban inutilizados y cuáles no, por ejemplo. Eso no solo pasa en el Hospital Maciel, sino en todo ASSE. No hay controles de stock. Tampoco se llevan en la contabilidad, al no haber contabilidad patrimonial, no se hacen los asientos de lo que tendría que ir a pérdida, de lo que está en stock. Cuando se compra va todo a pérdidas.

La debilidad es esa. Lo que se pretendería obtener para empezar, son los bienes de uso cuantificados, valorados, que se puedan amortizar. También los insumos, que parte se consumo, que parte quedo en stock.

Respecto a la compra de medicamentos, por ejemplo se compran medicamentos por mes, entonces tenemos un programa auxiliar que nos discrimina cuantas unidades de medicamentos fueron a cada Servicio. Pero no se sabe cuánto se consumió, cada dependencia tiene sus stocks, pero no se llega a centralizar la información.

Entonces lo fundamental es tener información de los stocks, de los consumos, de los bienes de uso, de los inmuebles. No hay criterios aun definidos para valuarlos.

Se está haciendo un relevamiento, pero muy a largo plazo. Por ejemplo podemos empezar con el valor de catastro de los inmuebles.

Este año hay que presentar los Estados Contables, por lo que contratamos contadores que van a las unidades ejecutoras de A.S.S.E. Se creó aquí un departamento de Contabilidad Patrimonial y otro de Costos, pero es el primer año que está funcionando, con todas estas dificultades para valuar los bienes.

2) ¿Qué tipo de información se está elaborando y qué tipo de información no se puede obtener?

La información que se está elaborando ahora, proviene del SIIF y de registros auxiliares, planillas Excel y demás.

Lo que tenemos es lo ejecutado mensualmente, se van haciendo unos librillos en Excel que juntan las 70 unidades, rubro por rubro, cuanto se gasto en medicamentos, cuanto en material

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

médico, cuanto en limpieza. Se toman los gastos en el momento en que se genera la obligación de pago. Lo que se controla es el gasto básicamente.

3) ¿Los controles que se hacen respecto a los gastos, son en cuanto a la evolución histórica de los montos, pero no se hacen controles de eficiencia?

No se hacen controles de eficiencia, es muy complejo, se hacen controles de la evolución histórica de los montos del gasto.

El sistema más confiable que tenemos es el SIIF. Tenemos además un sistema “contawin”, donde se pide algún informe más, sobre los cupos de crédito por ejemplo.

4) ¿Qué tipo de análisis y uso se hace respecto a la información que se procesa?

El análisis muchas veces es comparativo, con ejercicios anteriores, otras veces se proyecta, en base a la información histórica.

Se hacen otro tipo de informes para la Dirección General, a pedido muchas veces, sobre algún rubro, o el tema de inversiones, todo tipo de informe sobre ejecución del gasto que te puedas imaginar.

5) ¿Respecto a la información que se elabora, de qué fuentes proviene: del SIIF o registros auxiliares?

Del SIIF, y de sistemas auxiliares.

Por ejemplo tenemos el “WinFarma”.

6) ¿Cuál es su opinión respecto a los Estados Contables definidos por la Ordenanza 81, el TOCAF, y las NICPS? ¿Que información de la contenida en los mismos utilizaría?

En A.S.S.E no se cumple con la Ordenanza 81.

Estos Estados, no se adaptan mucho, como usuario no sirven para mucho. En la medida que los bienes estén valuados y los stocks estén llevados, quizá la información serviría.

Respecto al estado de resultados, no, porque las pérdidas es claro el tema, pero respecto a los ingresos, te vienen dados, o sea siempre te van a dar presupuesto para funcionar, no dicen nada los ingresos presupuestales como tal. El superávit no dice nada.

7) ¿Qué interpreta del concepto de “Capital” aplicado al Sector Público No Comercial y/o Industrial?

Capital desde mi punto de vista, por ejemplo en el primer ejercicio que se hagan estados contables, van a ser los bienes muebles, inmuebles. El capital inicial se va a nutrir de los bienes iniciales.

Los créditos presupuestales se podrían poner como aportes.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

8) Si le dieran la oportunidad, ¿qué aspectos modificaría o qué tipo de información agregaría al formato de Estados Contables, para que los mismos logren satisfacer sus necesidades de información?

Lo que tenemos que discutir es si los Estados que están, sirven.

Quizá a lo que es el formato de estados situación patrimonial. Estado resultados, E.O.A.F., todos los anexos que conocemos, le agregaría algún tipo de información que sirva para el control de la gestión, algún dato más, que pueda servir para evaluar la gestión.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

6.3.4- Auditoría Interna de la Nación (A.I.N.)

Entrevistado: Ec. Laura Remersaro

1) ¿Tiene conocimiento de los Estados Contables establecidos como obligatorios en nuestro país, como lo es la Ordenanza 81 del Tribunal de Cuentas?

Si.

2) ¿Qué opinión tiene sobre dichos Estados Contables?

Son el deber ser. Pero estamos lejos de eso. No hay mucho para inventar respecto al tema Estados Contables, podríamos tener una contabilidad patrimonial, pero de hecho ni siquiera tenemos una contabilidad nacional, entonces no tenemos integrado todas las intendencias a lo que es el presupuesto nacional.

La contabilidad patrimonial sería el deber ser, si pudiéramos ver la valuación de todos los bienes del Estado.

La prioridad es consolidar a nivel nacional la información, el Estado necesita saber cuánto gasta en educación, en salud, etc.

Nosotros ni siquiera tenemos bien determinado el gasto, así que mucho menos hablar de tema eficiencia del Estado.

3) ¿Qué opina sobre el Estado de Resultados?

Las normas internacionales gubernamentales y de auditoría, han sido extensiones del Sector Privado.

Pero tener normas donde todas las contabilidades pudieran compararse, es bueno, es como cuando haces a nivel macro, el PBI por ejemplo.

El estado de resultado, no me parece mal, sabiendo que cada gasto tiene que tener un indicador de resultado de eficiencia y de calidad, no me molesta, mientras no sea el único motivo exponer el monto del gasto.

Si sabemos leer los números, no hay problema.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Los estados contables aportarían y darían luz a la información, si van anexos a como fueron conformados y con qué fines. No me embarcaría en una discusión filosófica o ideológica del valor en sí mismo del Estado de Resultados.

4) La cuestión no es si el Estado de Resultados, molesta o no, sino cual es la razón de ser del Estado en sí mismo y si es utilizado realmente por los usuarios de la información del Estado

De Alguna manera se podrían medir los ingresos de Rentas Generales, por IRPF, por IVA etc. Y ahí tendrías una relación directa entre la situación de que le ciudadanía pago más, pero por otro lado saber en qué se gasto.

Además es más asimilable para la lectura del ciudadano común leer un estado de resultados, que una rendición de cuentas.

5) Respecto a los bienes de uso público, está el tema de la dificultad en la valuación de algunos de ellos, como ser los bienes de patrimonio histórico y cultural, por ejemplo, ¿qué opinión tiene al respecto?

Estos bienes deberían valuarse, su valor no es un valor facial. Es muy engorroso pero no imposible de hacer.

6) ¿Qué tipo de información controla actualmente la A.I.N, y de qué fuentes de información se abastece para cumplir con sus cometidos?

Nosotros nos manejamos con informes que apuntan al control interno. Cuanto control esta incorporado al momento de la ejecución presupuestal.

Los datos son los típicos de los relevamientos de la información, del SIIF, o de la propia Unidad Ejecutora.

Cuando estamos analizando los ingresos/egresos, los créditos son lo más importante, cuando analizamos procesos, los organigramas, a la organización interna que la unidad ejecutora tiene, para saber si todos saben lo que están haciendo, que riesgos tiene, etc.

Las unidades ejecutoras siguen teniendo al frente, gente que ha sido electo por sus capacidades técnicas, pero no necesariamente por sus capacidades de administración, y de conocimiento de los que es el TOCAF, TOCUF, SIIF.

7) ¿El manejo de información económico-financiera, es para auditar la ejecución del gasto?

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Tiene que cerrar lo que nos dice el SIIF, con lo que te dice la Unidad Ejecutora.

8) ¿Por lo que se analizan los créditos presupuestales, y la medida en que se ejecuto ese crédito, si fue acorde al presupuesto aprobado por ejemplo?

Exacto, que la información te cierre, controlar si se cumplieron con los tiempos de depósito de valores, por ejemplo, en caso contrario, averiguar el por qué.

9) Entonces se acerca más a un control interno

Exacto.

10) ¿Si los entes no comerciales y/o industriales elaboraran Estados Contables, la A.I.N. los auditaría?

Si, pero para eso está el Tribunal de Cuentas.

11) ¿Tiene conocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público?

No hemos trabajado con eso. Nosotros no las tenemos que aplicar. En todo caso sería parte de nuestra revisión en lo que es nuestro trabajo.

Pero si no las adopta la CGN o el Tribunal de Cuentas....

12) Desde su punto de vista, ¿agregaría algún Estado adicional o modificaría los Estados ya conocidos?

Nosotros como oficina, no necesitamos ninguna información. Para la ciudadanía si se necesitarían.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

6.3.5- Tribunal de Cuentas de la República

Entrevistados: Cr.Osvaldo Dohir y Cr.Heber Cancio

1) ¿A partir de qué necesidades de información surgen los Estados establecidos como obligatorios por la Ordenanza n°81?

Se llega a estos Estados por la necesidad de uniformizar el modo de presentación, para que tuvieran claro los organismos que presentan Estados Contables, las normas contables sobre las cuales tenían que presentar los Estados.

A su vez hubo una misión del FMI, y del Banco Mundial hace 2 o 3 años, que tenían las aspiración de que Uruguay llegara a una consolidación de los estados contables, un estado único, consolidado.

A la Ordenanza 81, se llegó con un proceso bastante largo de elaboración. Intervinieron contadores del Tribunal de Cuentas, del Colegio de Contadores. No solo intervino el Tribunal, hubo un proceso con el Colegio de Contadores que llevo bastante tiempo.

2) ¿Qué objetivos de información se definieron como punto de partida para llegar a esta estructura de Estados Contables?

Sistematizar la presentación de los estados contables, para poder hacer las auditorias, a través de las normas contables.

Los Estados que te permiten saber la situación, el resultado de la gestión, y el origen y aplicación de fondos, son estos Estados, ya sea para un ente privado o público.

3) ¿Ahora un Estado de Resultado sirve realmente para medir la gestión de un ente sin fines de lucro?

Tenes que ver la dificultad para que el Estado elabore un Estado de Situación, un Estado de Resultados, etc. Es un elemento útil para determinar, los recursos y los gastos, determinar si hubo déficit o superávit, pero no es un instrumento idóneo de gestión.

4) ¿Cuando observa el Resultado Neto, sea de superávit o déficit, que conclusión saca?

Si el resultado diera déficit, significa que la gestión fue deficitaria. Una pérdida o una ganancia como lo mide un Estado de Resultados de una empresa privada.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

5) ¿Pero el término “ganancia” para un ente sin fines de lucro, cómo se aplica?

Llámalo aumento patrimonial si no preferís llamarlo “ganancia”. Es una gestión medida sobre parámetros más confiables.

El Estado de Resultados te mide mucho mejor la gestión, que el balance de ejecución presupuestal.

La diferencia está en los objetivos, los objetivos de una empresa privada es obtener el máximo beneficio, en los entes público no comerciales y/o industriales no.

6) Algunos entrevistados, han planteado la necesidad de saber en qué medida se cumplieron con los objetivos sociales, no tanto reparar en el número en términos absoluto interesa conocer un Estado que me diga por ejemplo “se gasto tanto en vacunas y sirvió el plan de vacunación en cuanto a los fines trazados”.

Para eso no precisas contabilidad patrimonial.

7) Seria una conjunción de información financiera con información cualitativa.

Primero tenemos que tener los estados y luego pasaríamos a la auditoría de gestión.

Los Estados son imprescindibles, pero la base empieza por medir adecuadamente los objetivos que se trazan, y que las metas estén cuantificadas. La Contabilidad presupuestal no te dice nada. Por eso la inquietud por hacer la Ordenanza 81.

La Administración Central no tiene contabilidad patrimonial, el S.I.I.F. es netamente presupuestal.

8) Las Normas Internacionales del Sector Público, surgen a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), qué opinan?

Sí, hay muy poca diferencia entre ambas.

9) Respecto a los bienes que integran el patrimonio del Estado, la NICSP 17 aborda este tema.

Esta Norma recogió la realidad del Sector.

El tema es tener la intención para poder inventariar los bienes. Para el caso de los bienes del patrimonio histórico por lo menos darle un valor simbólico, facial.

10) ¿Si los Estados definidos como obligatorios por la Ordenanza 81, fueran elaborados, cuál sería la utilización que haría el Tribunal de Cuentas respecto a los mismos, en lo que refiere a su desempeño como organismo de contralor?

La competencia del Tribunal es auditar.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

11) El Tribunal tiene dentro de sus facultades, la realización de controles de tipo legal y de merito o eficiencia

Nosotros estamos obligados constitucionalmente a dictaminar e informar sobre la gestión pública.

12) Dictamina acerca de la razonabilidad de la información contenida en los Estados Contables, ¿es una especie de Auditoria lo que hace el Tribunal?

Si es una auditoria de los Estados Contables lo que haría el Tribunal.

Aparte de esa auditoría, donde dictaminamos sobre la razonabilidad de los Estados, se agrega el cumplimiento de normas legales.

13) ¿Cuál es su entender respecto al concepto de “capital”?

El capital sería el patrimonio. Vamos a tener un activo, un pasivo, y la diferencia sería el patrimonio.

14) ¿Es aplicable el concepto de “negocio en marcha” al Sector Público No comercial y/o Industrial?

No, no es aplicable desde mi punto de vista.

15) Respecto al S.I.I.F, el modulo SIC no está implementado, ¿cómo incide esto en los organismos para que puedan elaborar estados contables?

Si quieren pueden tener una contabilidad patrimonial

16) ¿Pero llevando una contabilidad en paralelo, en registros auxiliares?

Si. En realidad los organismos no tienen el software y tampoco tienen el interés de elaborar estados contables.

17) Si tuviera la oportunidad, ¿qué puntos de los Estados Contables definidos como obligatorios por la normativa legal, agregaría o modificaría?

En vez de agregar Estados, hay que cumplir con estos Estados, lentamente.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

CAPITULO 7 CONCLUSIONES

En este capítulo se intentara dar respuesta a las interrogantes que fueron surgiendo en las distintas etapas del proceso de investigación referidas a la elaboración de Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial. El punto de partida será la hipótesis de trabajo inicial, para luego contrastar dicha hipótesis con los resultados obtenidos como consecuencia del análisis de las normas y del aporte realizado por los distintos usuarios de información de carácter económico financiera del Sector objeto de estudio.

La hipótesis de trabajo planteaba la necesidad de debatir en qué medida los Estados Contables definidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y las disposiciones contenidas en el T.O.C.A.F y la Ordenanza n°81, son acordes a las necesidades de información de los usuarios tanto para la toma de decisiones y/o el control de gestión.

Definimos un plan de trabajo que consistió en el análisis de las distintas normas para conocer en profundidad su propuesta de Estados Contables para el Sector Público, haciendo hincapié en el Sector Publico No Comercial y/o Industrial.

Respecto a la elaboración de *información de carácter patrimonial*, que es el enfoque de la información objetivo del presente trabajo, la Ordenanza n°81, el T.O.C.A.F y la NICSP N°1 establecen que deberán elaborarse los siguientes Estados Contables: Estado de Situación Patrimonial o Financiera, Estado de Resultados o Rendimiento Financiero, Estado de Evolución Patrimonial o Estado de Cambios en los Activos/Patrimonio Netos, y el Estado de Origen y Aplicación o de Flujos de efectivo.

Las NICSP N°18, N°22 y N°24 agregan el resto de los estados propuestos por su cuerpo normativo: información financiera por Segmentos y del Sector Gobierno General (SGG).

A continuación abordaremos las interrogantes planteadas en el capítulo 5.

7.1- Ente emisor de Estados Contables

La definición de ente contable adoptada por la Ordenanza n°81 responde a un concepto juricista, que se basa en la estructura organizacional del Sector Publico.

Dentro del Ente “Estado”, está incluido Casinos del Estado, organismo que dependiente del Inciso n°5- Ministerio de Economía y Finanzas. La pregunta que nos hacemos es: ¿cómo consolidaríamos información de un organismo lucrativo como lo es Casinos, con el resto de los organismos no lucrativos bajo un mismo ente emisor?

De hecho, en el Balance de Ejecución Presupuestal, cuando se agrupa la información correspondiente a la Administración Central, no se incluye la información sobre Casinos del Estado.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Por otro lado las Normas Internacionales de Contabilidad, además de adoptar una definición de ente contable desde una óptica económica, hacen mención a que no es posible agrupar información de un organismo industrial y/o comercial con la de un organismo no lucrativo, debido a que estos parten de distintas definiciones de activos, patrimonio, etc.

Desde nuestro punto de vista un ente emisor debería ser toda unidad/organismo que necesite elaborar información para la toma de decisiones y/o el control de gestión. Esto no obsta que podamos luego consolidar la información tal cual lo establece la NICSP N°6, para obtener así estados consolidados del Sector Público. No solo es necesaria la información sobre el Estado considerado como un todo, sino que quienes ocupan mandos gerenciales en cada uno de los organismos gubernamentales, deben contar con estados financieros para cumplir sus funciones en forma eficiente.

Adoptando una definición contable del ente emisor, solucionaríamos el tema de Casinos del Estado que desde el punto de vista jurídico forma parte de la Administración Central, pero desde el punto de vista de la naturaleza de sus actividades, es una empresa pública como lo son: Antel, U.T.E, etc.

7.2- Estado de Situación Patrimonial/Financiero

Lo primero que buscamos determinar respecto a los Estados Contables es en qué medida estos responden a necesidades de información de los usuarios. La pregunta que realizamos a todos los productores y usuarios de información económico financiero, fue en qué medida estos Estados cumplían objetivos de información del Sector objeto de estudio.

Respecto al Estado de Situación Patrimonial/Financiera, en forma unánime consideraron necesaria su presentación, dado que resulta imprescindible saber a ciencia cierta, que activos forman parte del patrimonio, cuál es la situación respecto al nivel de endeudamiento en un determinado momento, que porción de activos y gastos es financiado con recursos provenientes de la ejercicio del poder coactivo del Estado para fijar impuestos, contribuciones, y que parte con fondos provenientes de organismos prestatarios o de la emisión de deuda pública.

Los puntos que nos cuestionamos fueron los siguientes:

Los estados financieros, en el capítulo de “Activo”, agrupan bienes de diferente naturaleza, dependiendo del destino y las características propias de los mismos. Dentro de los bienes de propiedad, planta y equipos, encontramos los denominados bienes de uso público de Estado, ¿qué tratamiento debemos darle a éste tipo de bienes?

Se plantea la disyuntiva de si es relevante la existencia de un inventario y su correspondiente valuación respecto a este tipo de bienes que forman parte del patrimonio histórico y/o cultural en algunos casos, y en otros incluyen recursos naturales sobre los cuales el Estado posee soberanía.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Una de las características que los diferencian del resto de los bienes del activo fijo, es su escasa o nula comercialización, y las dificultades en cuanto a determinar en forma objetiva y confiable su valor económico.

Ejemplos de este tipo de bienes, pueden ser los monumentos, edificios históricos, y los recursos naturales.

La Ordenanza no dicta opinión sobre el tratamiento a ser adoptado sino que toma como referencia lo establecido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Por su parte la NICSP N°17 “Propiedades, Planta y Equipos”, es la norma que dispone el tratamiento a dar a los bienes integrantes del activo fijo, incluidos los bienes que forma parte del patrimonio histórico y/o cultural, o del dominio público, cuyo valuación en determinadas circunstancias es difícil de realizar.

Ahora, ¿qué dicen los representantes de los distintos organismos consultados respecto a la situación de este tipo de bienes?

Existe consenso en cuanto a la existencia de dificultades para llevar a cabo la valuación de los bienes de uso público, debido a que no existe un valor de mercado de referencia, y los costos de adquisición o construcción, no son representativos de su valor. También concuerdan la necesidad de contar con un registro, valorizado o no, de los todos los bienes que integran el patrimonio del Estado. Muchos de los entrevistados dejaron sentado su crítica respecto a la falta de voluntad política para lograr avanzar en este tema.

El objetivo perseguido por los usuarios es llevar a cabo una administración eficiente de los bienes, no sólo de los categorizados como de activo fijo, sino también de los bienes de cambio

La respuesta dada por todos los consultados, es que resulta imprescindible contar con un inventario, para llevar como mínimo un control sobre su existencia.

En cuanto al tema de la valuación y las dificultades en la aplicación de los métodos de costeo a utilizar. Plantearon como posible solución partir de un valor facial, para otros no es una solución acertada y plantean para el caso de inmuebles por ejemplo, tomar como valor inicial el valor catastral.

También se constató la necesidad de presentar el capítulo de Bienes de Uso en los Estados Contables, para poder evaluar las inversiones que en forma periódica se realizan sobre este tipo de bienes, así como la determinación de la cuota de amortización para evaluar en qué casos es acertado invertir en mejoras y en cuales recurrir a un reemplazo total del bien.

Sin duda que el concretar la valuación de este tipo de bienes determinará si estos serán incluidos en el Estados Situación Patrimonial o en Anexos a los Estados Contables en carácter de información extracontable. Nuestro punto de vista respecto a este tema, es que el objetivo primario sería lograr inventariar los bienes que integran el patrimonio del Estado y en otra etapa definir por clase de activos, que método de valuación es el más adecuado, como se estimará la vida útil, o incluso en qué casos no se aconseja la valuación por no contar con bases confiables.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

¿Cómo se interpreta la capacidad de financiamiento/endeudamiento respecto a un ente gubernamental?

Cuando analizamos un “Estado de Situación Patrimonial” de un ente con fines de lucro, uno de los objetivos de información que se persiguen, es poder determinar cuál es su capacidad de financiamiento, para lo cual, es clave conocer los activos y pasivos en detalle, lo que en definitiva nos va a determinar su liquidez y solvencia

Cuando hablamos de un ente sin fines de lucro, más precisamente perteneciente al Sector Público, cuyo funcionamiento es solventado por los recursos estatales, resulta difícil asimilar el concepto de capacidad de funcionamiento, porque en definitiva la existencia de estos organismos responde a políticas gubernamentales y no a su capacidad de generar recursos financieros. Por lo tanto no es objetivo de este Estado determinar la capacidad de financiamiento del Estado.

Cuando pretendemos conocer el valor del Activo del Sector Público No Comercial y/o Industrial, ¿el poder coactivo del Estado no es un elemento generador de recursos a considerar?

La respuesta es que sin duda es el gran “activo” del Estado. El problema es que no se puede medir o estimar. ¿Cómo estimamos sobre bases confiables el poder coactivo del Estado para determinar el valor potencial de los recursos a obtener en caso se apruebe la creación de un nuevo Impuesto por ejemplo?

Este punto no hace otra cosa que remarcar la imposibilidad de determinar la capacidad de financiamiento del Estado a través de la lectura de los Estados Contables.

Ahora, ¿un organismo prestatario del Estado, puede evaluar la solicitud de un préstamo, a partir de la lectura del Estado de Situación Patrimonial? Sin duda que la respuesta es negativa, los organismos internacionales toman otros indicadores como ser el “riesgo país”, más que analizar en detalle su estado de situación patrimonial.

Por lo que cabe preguntarnos, ¿qué objetivo de información perseguimos con la elaboración de un Estado de Situación Patrimonial? El objetivo es determinar el patrimonio del Estado con fines de control y para una administración eficiente de dichos bienes.

¿Respecto al capítulo “Patrimonio”, cómo sería su composición para el caso del ente “Estado”? ¿Tiene el Estado como persona pública mayor “Capital Social”?

Estas interrogantes responden al hecho de que resulta difícil visualizar el esquema del capítulo de patrimonio tal como lo define la normativa, con partidas como las de capital, resultados acumulados, por citar algunos ejemplos.

Por esta razón se consultó a los entrevistados cuál era su punto de vista.

Todos ellos concuerdan en que no es posible hablar de Capital o Resultados Acumulados. Ninguno de ellos pudo dar una definición al concepto de Capital. En lo que están de acuerdo, es

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

en determinar el valor del Patrimonio en términos globales, esto es, el valor del patrimonio como el valor residual del activo una vez deducido el pasivo total a una fecha determinada.

Es importante puntualizar que ésta también es la opinión del representante del Tribunal de Cuentas consultado a tales efectos.

Por lo que dentro del capítulo “Patrimonio” no se expondría un grado de detalle mayor, más allá de su valor total.

7.3- Estado de Resultados/Rendimiento Financiero

Tal cual pudimos ver en el Capítulo 4, este Estado agrupa en su estructura partidas de “Ingresos” y “Egresos”, para culminar con la determinación de un “Resultado Neto”, definido este como la diferencia entre los Ingresos y los Egresos.

Respecto a los Egresos, no surgen mayores cuestionamientos, ya que es inobjetable el interés por conocer en qué gasta el Estado, más allá de las posibles combinaciones en lo que refiere a su presentación, como ser en función de la naturaleza de los gastos, o en respuesta a una clasificación funcional de los mismos.

Lo mismo sucede cuando hablamos de “Ingresos” en términos absolutos, podemos citar como ejemplo de ellos, los Impuestos, Contribuciones, Tasas que recauda el Estado como fruto de su poder de imposición.

Ahora, el objetivo final de la elaboración de este Estado de Resultados o Rendimiento Financiero, no es otro que el determinar el Resultado Neto.

Por lo que nos planteamos:

¿Qué concepto de “Resultado” es considerado cuando hablamos del Sector Público No Comercial y/o Industrial? ¿Se puede hablar de Resultado en términos económicos cuando evaluamos entes de este tipo?

La opinión de los entrevistados fue de rechazo a este Estado Contable, debido a que no hay un resultado en términos económicos, como podría ser el caso de ente lucrativo. No se pueden sacar conclusiones que permitan evaluar la gestión del Estado, porque el objetivo de las haciendas de erogación no es obtener la máxima ganancia sino cumplir objetivos sociales que no pueden ser evaluados con un Estado de Resultados.

Sin duda, todos tienen interés en conocer la naturaleza de los gastos incurridos, o mejor aun conocer a nivel de las distintas áreas del Gobierno como ser Salud, Educación, Seguridad, cuál fue la composición de sus egresos en lo que refiere a Sueldos, Gastos en Suministros, Mantenimiento, Amortizaciones, por citar algunos de los ejemplos.

El diputado Cr. Alfredo Asti hablaba de lo oportuno que sería elaborar un “Estado de Resultado por Impacto”, o como lo denomina el Cr. Ariel Rodríguez (C.G.N.) un Estado de Resultados por “Producto”, lo que se traduce en elaborar información financiera que revele el Resultado

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

aplicado a los productos y servicios que ofrece el Estado. Todo esto es asimilable la presentación de información financiera por resultados, de manera que el usuario pueda conocer el destino de los recursos aplicados a los productos y servicios que presta el Estado y el grado de cumplimiento de los objetivos trazados.

¿Podemos definir la misma estructura de estado contables para una hacienda de naturaleza productiva y una de carácter erogativo? ¿Qué lectura se le da a un resultado deficitario o superavitario?

La respuesta dada por los representantes del Tribunal de Cuentas fue un tanto ambigua. Por un lado manifestaron que un resultado deficitario o superavitario, era una medida de la gestión, como lo es el resultado económico de una empresa. Por otro lado también manifestaron que dicho Estado no era un instrumento idóneo para evaluar la gestión del Estado.

Cuando se les cuestiono la existencia de un posible resultado neto de “ganancia” respecto a entes sin fines de lucro, lo asimilaron a un “aumento patrimonial”. También defendieron la elaboración de este Estado como herramienta más confiable que el Balance de Ejecución Presupuestal, ya que argumentan que la información presupuestal no abarca en forma integral los hechos económico/financieros que afectan al Sector,

La conclusión a la que podemos llegar, es que un Estado de Resultados, tal cual está definido, no satisface las necesidades de información de los usuarios. La razón de ser que inspiró la creación de este Estado, fue medir la rentabilidad de las empresas, en qué medida eran éstas capaces de generar ingresos que justifiquen los gastos en los que han incurrido; en otras palabras, la viabilidad del negocio. Cuando hablamos de entes gubernamentales, que no desarrollan actividades lucrativas, no podemos hablar de rentabilidad.

Ninguno de los usuarios ni el propio Tribunal pudieron identificar los objetivos de información del Estado de Resultados aplicado al Sector Público No Comercial y/o Industrial.

7.4- Estado de Flujos de Efectivo

A pesar de que no realizamos un análisis crítico de éste Estado, tanto los usuarios como nosotros, concordamos en la necesidad de su existencia.

7.5- Estado de Evolución del Patrimonio/de Cambios en Activos y Pasivos

Este estado es demostrativo de la variación sufrida por el capítulo “Patrimonio” del Estado de Situación Patrimonial/Financiero, fundamentalmente en lo que refiere a las partidas de Capital y Resultados Acumulados. Si tomamos en cuenta los cuestionamientos expuestos en este capítulo en cuanto a la definición del capítulo “Patrimonio”, este estado tal cual está definido no tiene razón de ser para el Sector Público No Industrial y/o Comercial.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

7.4-Información Financiera sobre el Sector Gobierno General e Información por Segmentos vs Balance de Ejecución Presupuestal

Cuando hablamos de la presentación de información financiera por segmentos y del Sector Gobierno General hacemos referencia a lo establecido por la NICSP N°18 y N°22 respectivamente.

Cuando hacemos referencia al Balance de Ejecución Presupuestal corresponde al que surge de las disposiciones del T.O.C.A.F.

Ahora, ¿cómo adaptaríamos la NICSP N°18 “Presentación Información Financiera por Segmentos” a la realidad de nuestro país?

En el capítulo 4 hablamos sobre las características de la elaboración de información por segmentos. Podríamos utilizar una definición de segmentos por servicios: Educación, Salud, Defensa, Seguridad, etc.

Lo que proponía la Norma es que en función de los segmentos establecidos, se elabore información respecto a la naturaleza de gastos asociados a la prestación de cada uno de los segmentos así como los activos y pasivos destinados a posibilitar su funcionamiento.

En nuestro país, el Balance de Ejecución Presupuestal, cuya base de preparación es la presupuestal, que considera los gastos en la etapa de devengamiento y los ingresos en el momento que son percibidos, tiene una estructura que podemos asociar a “segmentos” que responden a otros criterios a los citados por la NICSP. La segmentación planteada por el Balance de Ejecución Presupuestal responde a la estructura organizativa del Estado. Por lo tanto la información acerca los gastos en los cuales incurrió el Sector, se presentan por Inciso y/o Organismo. Por lo que si estuviéramos interesados en conocer la porción de gasto público en educación deberíamos agrupar la información del Inciso “Ministerio de Educación y Cultura” con la información del organismo “Adm.Nacional de Educación Pública” sumado a los gastos incurridos por la Universidad de la República (UdelaR) entre otros.

Por otra parte la NICSP N°18 hacía mención a la necesidad de exponer junto a la información de carácter económico-financiera, los objetivos específicos que fueron delineados por los respectivos segmentos, con el fin de ayudar a los usuarios en el control de la gestión del Estado.

En nuestro país, a través de la elaboración del Presupuesto por Programas, se pretende imponer un concepto de control por resultados y no meramente un control burocrático de los gastos.

Un punto que es necesario remarcar es que la Información por Segmentos establecida por la NICSP toma como fuente de información económico-financiera la contenida en los estados Financieros elaborados de acuerdo a la NICSP N°1. El balance de Ejecución Presupuestal es elaborado con base presupuestal.

La presentación de Información por Segmentos sería una solución al rechazo planteado por los usuarios a un Estado de Resultados, debido a través de ésta sería viable combinar en un estado,

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

información económica-financiera con los resultados obtenidos a nivel de los principales servicios que presta en Gobierno a la ciudadanía.

Ahora, ¿la Información Financiera sobre el Sector Gobierno General (SGG) sustituye a la información por segmentos?

La respuesta es que no, debido a que responden a distintos enfoques de la información. La información sobre el SGG no proporciona información específica para permitir una evaluación eficaz del rendimiento del Gobierno en el logro de sus objetivos respecto a sus principales áreas.

Como vimos en el capítulo 4, la NICSP N°22, es una aproximación a la presentación de información financiera sobre bases estadísticas.

El Sector Gobierno General, desde la óptica de nuestro país se acerca la definición ente “Estado” adoptado por la Ordenanza n°81 y a los entes que informan en el Balance de Ejecución Presupuestal, con la salvedad de que la NICSP adopta como fuente la información contenida en los estados financieros, mientras que en nuestro país se considera información presupuestal.

Se considero oportuno presentar en el capítulo de “Anexos” del presente trabajo de investigación, el Balance elaborado por Nueva Zelanda, ya que adopta las NICSP para su elaboración.

7.5- Información sobre el Presupuesto sobre los Estados Financieros

La NICSP N°24 determina la necesidad de exponer información sobre el presupuesto en el juego de estados financieros a ser presentados, ¿cómo incorporamos información presupuestal en estados financieros, cuando no son compatibles sus bases de medición?

La Norma enmienda esta situación, presentando información sobre la ejecución presupuestal en un estado separado a incluir en las Notas a los Estados Contables, no obstante cuando presupuesto y estados financieros son preparados bajo los mismos criterios de reconocimiento, la información sobre el presupuesto y sus desvíos puede ser presentada en el cuerpo de los estados financieros.

En el caso de nuestro país, debido a las bases presupuestales adoptadas, la información se presentaría en estados separados a los estados financieros.

Finalizando el presente trabajo de investigación, retomemos la interrogante planteada al inicio: ¿Los Estados Contables del Sector No Comercial y/o Industrial, definidos por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y la normativa de nuestro país representada por la Ordenanza n°81 y el T.O.C.A.F., fueron construidos a partir de las necesidades de información de los usuarios?; ¿Qué evolución han experimentado?

La respuesta es que como resultado del análisis de las Normas y del relevamiento realizado en cuanto a las necesidades de información de los usuarios, lo que refiere a las Normas

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Internacionales de Contabilidad del Sector Público, se observa un proceso de mejora en la producción de normas contables adecuadas a la realidad del Sector.

Cuando iniciamos la lectura de las mismas, constatamos que eran replicas de las ya conocidas Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Privado. Sin embargo, en la medida que fuimos avanzamos en su lectura, encontramos normas que trataban puntualmente temas inherentes al Sector Público. Las NICSP N°6, N°18, N°22 y N° 24, son representativas de las características propias del Sector objeto estudio, desde los términos hasta los temas tratados por ellas. Sin duda queda mucho camino por recorrer y mucho por mejorar, pero consideramos que son positivas las perspectivas en cuanto a los avances logrados.

Por otro lado, las normas legales de nuestro país no han avanzado en el proceso de creación de normas para la elaboración de información útil para la toma de decisiones o el control de gestión del Sector.

Situación en nuestro país

La sensación que nos deja la consulta efectuada a los distintos actores que cumplen funciones de gerenciamiento, control de gestión, auditoria, o producción de información económico-financiera, es que no han unido esfuerzos para delinear un formato de estados contables que se adapte a la realidad de nuestro país. Esto sucederá en la medida que el proceso de formulación de los Estados Contables tenga como premisa la consideración del análisis de satisfacción de las necesidades de información de los usuarios y la definición de objetivos de información respecto a cada uno de los Estados propuestos.

En lo que refiere a los Estados Contables propuestos por las distintas normas, llegamos a la conclusión de que el Estado de Situación Patrimonial, Estado de Flujos de Efectivo, la Información Financiera por Segmentos y del Sector Gobierno General, constituyen una primer aproximación al formato de estados contables que necesitan los usuarios del Sector Publico No Industrial y/o Comercial.

El Estado de Situación Patrimonial como herramienta de información para el control y gestión de los bienes del Estado, aún cuando existan bienes cuya valuación no sea posible, y cuya existencia deba exponerse en Notas a los Estados Contables.

El Estado de Flujos de Efectivo no origina discrepancias en cuanto su elaboración, debido a que es fundamental conocer el uso y aplicación que han tenido los fondos en un periodo.

El Estado de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General revelará la información para evaluar las políticas gubernamentales a nivel macro del Sector en su conjunto.

Por último, el Estado de Información Financiera por Segmentos, brindará a los usuarios respecto a las principales áreas de servicio del Gobierno, información de corte económico-financiero e información de naturaleza cualitativa en cuanto los objetivos asignados a cada área, con el fin de poder evaluar no solo el destino de los recursos financieros sino los resultados respecto a las metas trazadas.

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Se torna indispensable para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad así como para la elaboración de estados contables que respondan a una definición de ente emisor de corte contable más que jurídico, redefinir el concepto de ente o unidad contables adoptado por nuestro país.

Finalmente entendemos que sin perjuicio de las dificultades que implica encaminarse hacia la instalación de la NICSP, es ineludible a la hora de generar información confiable utilizar estándares reconocidos por organismos profesionales en la materia y adoptar todas las medidas tendientes a encaminar el proceso

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Bibliografía

- Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)
- “La Contabilidad Financiera y la Contabilidad en el Sector Público del Uruguay”. Cra.Martha Vidal y Cr.Issac Margulies-Edición.
- Seminario: “Entes Contables y su relevancia en el manejo de la información”- Montevideo Año 2007.
- Constitución de la República Oriental del Uruguay.
- Ordenanza n°81 y T.O.C.A.F.- Accesado: www.tcr.gub.uy
- Decreto Reglamentario 103/991- Accesado: www.parlamento.gub.uy

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

Los Estados Contables en el Sector Público No Industrial y/o Comercial

ANEXOS

- Decreto 103/1991
- Estados Nueva Zelanda

Decreto: 103/991

Fecha Promulgación: 27/02/1991

Fecha Diario Oficial: 14/03/1991

Visto: el artículo 91 de la Ley n° 16.060 de 4 de setiembre de 1989 y el artículo 115 de la Ley n° 12.802 de 30 de noviembre de 1960.

Considerando:

I) Que la formulación de los estados contables uniformes ha constituido una experiencia de suma utilidad para los Entes Públicos encargados de su control legal, los organismos dedicados a elaborar informaciones estadísticas y para los propios empresarios, accionistas, inversores y terceros interesados;

II) Que la derogación del Título III del Libro II del Código de Comercio preceptuado por el artículo 5° de la Ley n° 16.060 de 4 de setiembre de 1989, quitó respaldo legal al Decreto n° 827/976 de 22 de diciembre de 1976, que había impuesto los estados contables uniformes, siendo su vigencia reimplantada transitoriamente por el artículo 7° del Decreto n° 335/990 de 26 de julio de 1990;

III) Que se hace aconsejable su reimplantación a efectos de que los estados contables sean estructurados siguiendo normas técnicas dictadas según criterios modernos de contabilidad, que facilitarán su interpretación y la evaluación de la situación patrimonial económica y financiera de las empresas;

IV) Que los estados contables uniformes constituyen por sí, una forma de normas contables adecuadas.

Atento: a lo informado por la Comisión Asesora del Poder Ejecutivo creada por Resolución n° 768/989 de 15 de noviembre de 1989, el Presidente de la República DECRETA:

Artículo 1. Las sociedades comerciales deberán formular sus estados contables de acuerdo a las normas establecidas en este decreto, el anexo y los modelos que se agregan y forman parte del mismo. (*)

Artículo 2. Los estados contables que sean presentados ante Organismos Públicos, deberán cumplir los siguientes requisitos:

1º) Estar formulados de acuerdo a las normas contables adecuadas y en especial a las contenidas en este decreto;

2º) Haber sido aprobados por la mayoría social o el órgano competente de la sociedad;

3º) Estar acompañados por informe de compilación emitido por profesional que posea título de Contador Público o equivalente expedido por la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República, de acuerdo con los diferentes planes de estudio (1932, 1944, 1954, 1966, 1977, 1980). En caso de modificaciones futuras de planes de estudios de los cursos superiores de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración quedarán habilitados a los efectos de este pronunciamiento, aquellos títulos profesionales que reúnan un nivel técnico equivalente a los mencionados

precedentemente de acuerdo con la resolución que al respecto establezca la referida Facultad.(*)

Artículo 3. A efectos de la publicación dispuesta por el artículo 416 de la ley 16.060 de 4 de setiembre de 1989 el Órgano Estatal de Control podrá autorizar la utilización de fórmulas resumidas, de acuerdo con los instructivos que la misma establezca.(*)

Artículo 4. Los estados contables uniformes previstos por el artículo 1 serán obligatorios para los ejercicios que se inicien a partir de la publicación del presente decreto. Para los ejercicios iniciados con anterioridad, las Sociedades Comerciales podrán optar entre su aplicación o por lo dispuesto en el artículo 7° del decreto 335/990 de 26 de julio de 1990.(*)

Artículo 5. Comuníquese, publíquese, etc. (*)

Firmantes: LACALLE HERRERA - ENRIQUE BRAGA SILVA

ESTADOS CONTABLES UNIFORMES

OBJETIVO

Las finalidades perseguidas al presentar estados contables uniformes son las de mejorar la información de las empresas, evitando la heterogeneidad de criterios en la presentación de los mismos, facilitar su comparación y perfeccionar el análisis de los estados contables, tanto por parte de los directores o propietarios en su utilización interna en la empresa como por otros terceros interesados.

Se utilizarán las notas a los mismos para revelar las políticas contables aplicadas por la empresa, y los detalles explicativos de situaciones que si se expusieran en el cuerpo de los estados contables harían perder la adecuada visión de conjunto. En tal sentido, se prefiere que los estados contables presenten en forma sintética la situación económica patrimonial y financiera.

ALCANCE

Las normas se han estructurado para ser aplicadas a sociedades comerciales con objeto industrial, comercial, agropecuario y de servicios, sin perjuicio de su adaptación a empresas con distinto objeto de los indicados.

CARACTERISTICAS

Las denominaciones utilizadas en los grupos o rubros de este instructivo pueden suprimirse cuando no proceda su utilización, o incorporadas aquellas que no correspondan, aunque no se hayan mencionado en forma expresa en los diferentes grupos de cuentas. Podrán incluirse en partidas de "conceptos diversos" u "otros" aquellos importes que no sean de significación relativa. La flexibilidad en cuanto al uso de denominaciones deberá darse respetando en todos los casos los lineamientos generales que se establecen en estas instrucciones.

ESTRUCTURA DE LOS ESTADOS CONTABLES

UNIFORMES

Los estados contables uniformes tendrán la siguiente estructura:

A) Estado de Situación Patrimonial

B) Estado de Resultados

C) Anexos

D) Notas

A) Estado De Situacion Patrimonial

Activos y Pasivos Corrientes

Los activos y pasivos deben separarse en corrientes y no corrientes. Un activo o un pasivo será considerado corriente cuando se estima que su realización o vencimiento se producirá dentro de los doce meses a partir de la fecha cierre del ejercicio considerado. Por realización debe entenderse la transformación del activo en dinero o su equivalente.

La estimación para juzgar el período de realización deberá basarse en las características propias el activo que permitan su realización dentro del plazo de un año a partir de la fecha de los Estados Contables y en la intención de su realización que

tengan los órganos encargados de dirigir la gestión de la empresa.

Asimismo, deben considerarse corriente las prestaciones en bienes o servicios a recibir en el período de un año a partir de la fecha de los estados contables, pagadas por adelantado y otros activos destinados específicamente a cancelar pasivos corrientes.

Activo

Activo corriente: El ordenamiento se hace de acuerdo con su grado decreciente de liquidez, globalmente considerada en cada grupo.

Disponibilidades: Las disponibilidades comprenden las existencias de dinero, los cheques, giros a la vista bancarios, depósitos bancarios (cuentas corrientes, cajas de ahorro en caso de no existir limitaciones para retirar fondos, depósitos a plazo fijo, si pueden retirarse aún con pérdida de los intereses u otros valores que tengan las características de liquidez, certeza y efectividad en moneda nacional y extranjera.

Al determinar las disponibilidades se considerarán solamente como ingresos aquellos en poder efectivo de la empresa a la fecha de los estados contables. De igual manera no deberán ser tomados como egresos aquellos que están a disposición de pago pero no han salido del poder de la empresa a dicha fecha.

Inversiones temporarias: Constituyen inversiones temporarias aquellas colocaciones de carácter transitorio realizadas para obtener una renta, de fácil realización, y que no forman parte de la estructura comercial, industrial o de servicios de la empresa. También es necesaria la intención que respecto a su realización tengan los órganos responsables de la empresa, puesto que si tal intención no existiera, estos bienes, no serán aplicados a la cancelación de pasivos corrientes.

Entre otras, se incluirán los títulos públicos reajustables, bonos del tesoro, letras de tesorería, acciones, obligaciones, depósitos a plazo fijo, préstamos, etc.. Cuando corresponda deben deducirse los intereses no ganados y aquellos montos estimados que permiten cubrir la pérdida de valor en el mercado (previsiones por desvalorización).

Créditos: Los créditos están constituidos por los derechos que la empresa tiene contra terceros para percibir sumas en dinero u otros bienes o servicios, con excepción de aquellos que por sus características deben ser incluidos en disponibilidades o inversiones temporarias. No deberán compensarse saldos deudores con saldos acreedores. Los créditos provenientes de las prestaciones que constituyen las actividades principales de la empresa deben exponerse en forma separada de aquellos que provienen de otras operaciones. Los primeros se presentarán separados según sean deudores comunes o documentados. Entre los otros créditos se incluirán separadamente, los directores y personal de la empresa, los anticipos a proveedores, los créditos con sociedades

controlantes, controladas o vinculadas, las ganancias que se constituyen mediante depósitos de dinero, los gastos pagados por adelantado (en este caso el crédito, representa el derecho a recibir de terceros prestaciones de servicio), etc.. Deben deducirse los montos estimados para cubrir el riesgo de incobrabilidad (previsiones por incobrabilidad), los descuentos y bonificaciones a conceder, los intereses no ganados, los ingresos diferidos a realizar en ejercicios futuros, etc.

Bienes de Cambio: Los bienes de cambio comprenden aquellos que se adquieren o producen para la venta, los que se encuentran en proceso de producción o aquellos que resultan consumidos en la producción o comercialización de los bienes o servicios que se destinan a la venta.

Deben separarse los bienes de intercambio ordinario o habitual según los distintos tipos de explicación de la empresa y dentro de cada uno de ellos, deberá efectuarse una discriminación por categorías de bienes.

Por ejemplo, en el caso de empresas industriales, se presentarán las existencias de materias primas, productos en proceso, productos terminados, mercaderías de reventa, materiales y suministros, bienes de uso desafectados (destinados a la venta).

En actividades de tipo específico, como la agropecuaria, inmobiliaria, de prestación de servicios, deben usarse los títulos que correspondan para la apropiada identificación de los bienes. Por ejemplo en la agropecuaria se incluirán, entre otras,

la hacienda (excluidos reproductores, semovientes destinados a la tracción y otros categorizables como bienes de uso) productos ganaderos, productos agrícolas, etc.; en la inmobiliaria se incluirán los terrenos, los edificios, etc.

Deben ser mostrados por separado, aquellos montos estimados para cubrir el riesgo de que ciertos bienes reduzcan su valor (previsiones por desvalorización) exponiéndose de tal modo el valor neto de los bienes.

Activos no corrientes: El ordenamiento debe hacerse atendiendo en forma principal la importancia cuantitativa de cada grupo.

Créditos a largo plazo: Corresponden a aquellos créditos ya enunciados cuyo plazo de realización excede el período de doce meses a partir del cierre del ejercicio considerado.

Bienes de cambio no corrientes: Corresponden a aquellos bienes de cambio ya enunciados que por su plazo de realización no pueden ser considerados corrientes.

Inversiones a largo plazo: Son aquellas colocaciones a plazo mayor de doce meses efectuadas con ánimo de obtener una renta u otro beneficio y que no forman parte de la estructura comercial, industrial o de servicios de la empresa. Se incluyen entre otras los valores públicos y privados y participaciones en otras empresas, mostrándose por separado aquellas sociedades controlantes, controladas y vinculadas, préstamos, inmuebles y propiedades. Se deducen los intereses no ganados y los montos

estimados para cubrir su desvalorización (previsiones por desvalorización).

Bienes de Uso: Son aquellos bienes tangibles que se utilizan en la actividad de la empresa, que tienen una vida útil estimada superior a un año y que no están destinados a la venta. Estos bienes pueden no estar sujetos a depreciación o agotamiento, como son los terrenos. Pueden estar sujetos a depreciación como ser edificios, maquinaria y equipo, muebles y útiles, sementales, animales de tiro, ganado de leche, ovinos criados para la esquila de lana y otros análogos, pueden estar sujetos a agotamiento como ser minas, yacimientos, canteras y bosques no maderables (los maderables corresponde clasificarlos como bienes de cambio).

También se considerarán bienes de uso aquellos en construcción o en proceso de instalación, que reunieran las características antes referidas y toda aplicación de recursos destinada a la incorporación de bienes de esta clase.

Debe exponerse por separado el monto de las amortizaciones acumuladas y el valor neto.

Intangibles: Constituyen activos intangibles los representativos de franquicias, privilegios, etc. y aquellos cuya existencia depende de su capacidad potencial de generar ganancias futuras. Pueden estar sujetos a depreciación, en cuyo caso se debe exponer por separado el monto de los mismos, las amortizaciones acumuladas y los valores netos.

Pasivo

Pasivo Corriente: El ordenamiento debe efectuarse en función del grado de certidumbre de su existencia, en sentido decreciente.

Deudas: Las deudas son obligaciones ciertas, determinadas o determinables. Representan obligaciones efectivas hacia terceros, específicamente determinadas en cuanto a su concepto e importe.

En este grupo se incluyen las deudas a favor de terceros, cualquiera sea su origen y naturaleza, indicándose separadamente las comerciales, las financieras, las existentes con sociedades controlantes, controladas y vinculadas (comerciales o financieras), los saldos acreedores de los clientes, los dividendos a pagar en efectivo, las deudas con cargas sociales, los sueldos y jornales, los cobros anticipados, etc..

También se incluirán en este grupo los pasivos devengados que corresponda calcular, como sucede en el caso de ciertos impuestos y otros consumos estimados como luz, agua, etc. No deberán compensarse saldos deudores con saldos acreedores. Deben deducirse los intereses no devengados.

Previsiones: Son aquellas partidas que a la fecha de cierre del ejercicio considerado, representan importes estimados para hacer frente a situaciones contingentes que pueden originar obligaciones para la empresa. En las provisiones, las

estimaciones consisten en cuantificar tanto el monto probable de la obligación contingente, como la probabilidad de su concreción. Entre otras, se incluirán las indemnizaciones por despido, garantías de producción, reparaciones y otras responsabilidades hacia terceros.

También se denominarán Previsiones aquellas estimaciones que representan una corrección al valor asignado a ciertos activos, como ser Inversiones (pérdida de valor en el mercado); Créditos (riesgo de incobrabilidad); Bienes de Cambio (obsoletos, fuera de moda etc.).

Estas provisiones siempre se presentarán en el Activo disminuyendo el valor de la cuenta o grupos de cuenta que corresponda.

Pasivo no corriente: El ordenamiento debe hacerse en forma similar al de los pasivos corrientes.

Deudas a largo plazo: Corresponden a aquellas deudas ya enunciadas cuyo plazo de vencimiento excede el período de doce meses a partir del cierre del ejercicio considerado.

Previsiones no corrientes: Son aquellas provisiones ya enunciadas que se estima determinarán obligaciones cuyo vencimiento supone un plazo mayor de doce meses.

Patrimonio

Todas las cuentas que representan el patrimonio deben

separarse y agruparse en función a su naturaleza. El ordenamiento se hace de acuerdo al grado decreciente de limitaciones legales o contractuales para su distribución.

Capital: Es el valor legal del capital emitido por la empresa, según su forma jurídica (acciones, partes sociales, etc.). Deben distinguirse las acciones o partes sociales integradas (Capital integrado). En el caso de sociedades anónimas también deben distinguirse las acciones a distribuir o sea aquellas que se encuentran emitidas en cartera o pendientes de entrega por dividendos declarados en acciones. Siempre se presentarán deducidos los saldos de los accionistas o socios por aportes pendientes de integración.

Aportes y compromisos a capitalizar: Son aquellas suscripciones (Capital suscrito en trámite) y aportes (Capital integrado en trámite) que no se han capitalizado por exceder el monto actual del capital contractual, estando éste en trámite de ampliación luego de su aprobación por el órgano social competente. Se presentarán deducidos los saldos de los accionistas o socios por aportes pendientes de integración.

También se incluirán los aportes provenientes de una emisión sobre la par (prima de emisión), luego de cubrir la Reserva Legal según el artículo 297 de la Ley N° 16.060.

Ajustes al patrimonio: Son el resultado de correcciones a la expresión monetaria del patrimonio. Se incluirán las cuentas resultantes de ajustes a los estados contables para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Cuando los ajustes correspondan a la reexpresión de los saldos de las cuentas del patrimonio podrán ser expuestos en los grupos del patrimonio, en forma separada de la cuenta principal, o podrán incorporarse al saldo de cada cuenta excepto la de capital, o podrá revelarse el total del ajuste en este grupo, detallándose por concepto, en su caso, en una nota a los estados contables.

Reservas: Son aquellas ganancias retenidas en la empresa por la expresa voluntad social o por disposiciones legales o contractuales. Deben distinguirse las que pueden ser desafectadas por una nueva expresión de la voluntad social, de la reserva legal y de todas aquellas otras restringidas en su disposición por exigencias legales o contractuales.

En el caso de la reserva legal debe exponerse en una nota a los estados contables las primas por emisión de acciones que se han incluido en virtud de lo dispuesto por el artículo 297 de la Ley N° 16.060 de 4/9/989.

Resultados Acumulados: Corresponden a las pérdidas o las ganancias acumuladas sin asignación específica. Cuando se proceda a una distribución anticipada de dividendos, estos deberán deducirse de este grupo.

Deben mostrarse por separado los resultados del período considerado.

B) Estados De Resultados:

En el estado de resultado de cada ejercicio económico se incluyen los resultados atribuidos al mismo, distinguiendo los

ordinarios de los extraordinarios y además los ajustes al resultado de ejercicios anteriores.

Son ordinarios aquellos resultados atribuibles al ejercicio, que resultan de las operaciones normales que constituyen el objeto de la empresa.

Son extraordinarios aquellos resultados atípicos y excepcionales, identificados con el ejercicio económico en el que se registran y cuya importancia material justifica su expresa demostración.

Son ajustes a resultados de ejercicios anteriores aquellos puestos de manifiesto en un ejercicio económico pero originados, ya sea en correcciones de errores u omisiones producidas en ejercicios anteriores, o bien, en correcciones que provengan de ajustes en el balance inicial, resultantes de cambios en la aplicación de normas efectuadas con el propósito de uniformar los criterios de valuación del patrimonio al comienzo y a la finalización del ejercicio.

Los ajustes contabilizados por cambios en estimaciones contables no se considerarán ajustes a resultados de ejercicios anteriores. Si su efecto en los resultados es importante se revelará esta situación en una nota.

Ingresos Operativos: Son aquellos que provienen de las ventas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en ejercicio de las actividades principales de la empresa. Deben exponerse separando aquellos locales de los provenientes del exterior.

Descuentos, Bonificaciones, Impuestos, etc.. Son aquellos descuentos, rebajas o reducciones que se produzcan sobre los bienes vendidos o los servicios prestados y aquellos importes facturados en concepto de gastos que son de cargo de quien

recibe la prestación (p.e.: impuestos al consumo, seguros y fletes en las ventas C.I.F. etc.).

Ingresos Operativos Netos: Son los ingresos operativos de la empresa una vez deducidos los descuentos, bonificaciones, impuestos, etc.).

Costo de los Bienes Vendidos o de los Servicios Prestados: Se incluirán todos aquellos atribuibles a la producción de los bienes, a la generación de los servicios o a la adquisición y acondicionamiento de los bienes, cuya venta da origen a los ingresos operativos.

Gastos de Administración y Ventas: Se incluirán aquellos realizados en relación directa con la venta y distribución y los de administración general ocasionados en razón de las actividades principales de la empresa que no estén originados en la compra, producción y financiación de los bienes y servicios. Podrán desglosarse los importes más significativos.

Resultados Diversos: Son los que se originan en actividades que no constituyen los fines principales de la empresa. Deben exponerse separadamente los resultados positivos y negativos.

Resultados Financieros: Se incluirán los intereses, diferencias de cambio y otros conceptos relativos a la financiación de la empresa. Asimismo comprenderán los resultados provenientes de los ajustes realizados por la variación en el poder adquisitivo la moneda. Las ganancias y las pérdidas financieras deben exponerse separadamente.

Resultados Extraordinarios: Aquellos resultados que por su naturaleza se reputen atípicos y excepcionales, deberán exponerse separando las ganancias de las pérdidas.

Ajustes a Resultados de Ejercicios Anteriores: Cuando los resultados por este concepto fueran significativos deberán ser claramente identificados, exponiendo separadamente los resultados positivos y negativos.

Impuesto a la Renta Deberá incluirse el importe cargado a resultados en el ejercicio por tal concepto, de acuerdo con el método contable que se haya aplicado.

C) ANEXOS

A fin de aclarar determinadas situaciones de los estados contables mediante una discriminación apropiada se presentarán los siguientes anexos:

Anexo 1.-

Bienes de Uso. Intangibles. Inversiones en Inmuebles y Amortizaciones.

Anexo 2.-

Estado de Evolución del Patrimonio.

Anexo3.-

Estado de Origen y Aplicación de Fondos (en casos que corresponda).

D) NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES

Las notas son parte integrante de los estados contables, y constituyen un agrupamiento orgánico de información que tiene por objeto facilitar su adecuada interpretación.

La existencia de notas debe ser claramente indicada, mostrándose agrupadas en una única sección. Las notas deberán tener un título que permita identificar con claridad el tema que cada una trata, y serán numeradas correlativamente cuando corresponda. Dicho número será referenciado en los estados contables, mencionando su existencia entre paréntesis, a continuación del capítulo o rubro.

Debe aplicarse por medio de notas la información relativa a:

Información básica sobre la empresa descripta brevemente:

- Naturaleza Jurídica. En caso de sociedades anónimas debe indicarse si es abierta;
- La actividad principal efectivamente desarrollada y los cambios ocurridos durante el ejercicio;
- Si se trata de una empresa en liquidación o en concordato, o sujeta a intervención de cualquier naturaleza;
- Las disposiciones legales, reglamentarias o contractuales que colocan a la empresa en una situación especial, por ejemplo acogimiento a leyes de promoción industrial, de inversiones extranjeras, de refinanciación, de regulación de precios, etc.;

-La participación de la empresa en otras sociedades, ya sea como sociedad vinculada o controlante, indicando el nombre de la sociedad, el monto de su participación y el porcentaje que representa su participación en el capital de las otra sociedades.

Principales políticas contables:

Se deberá incluir una revelación clara y concisa de todas las políticas contables significativas que se han usado en la preparación de los estados contables, indicando especialmente:

- a) Los criterios generales de valuación.
- b) El método aplicado para corregir el efecto que produce la inflación en la información contable.
- c) La definición de fondos adoptada para la preparación del Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
- d) El concepto de capital utilizado (capital financiero o como capacidad operativa) para la determinación del resultado
- e) Los criterios de conversión de la moneda extranjera;
- f) Las normas aplicadas para realizar la consolidación del estado contable, si este fuera el caso;

-Cualquier cambio habido en las políticas contables.

-Información referente a los activos y pasivos.

En notas deberán detallarse cuando corresponda, para cada uno de los rubros contenidos en los estados contables, lo siguiente:

- El criterio de valuación;
- Toda limitación a la libre disposición de los activos o del patrimonio y cualquier restricción al derecho de propiedad;
- Las garantías otorgadas con respecto a los pasivos;
- Los cambios en los criterios de valuación y su cuantificación;
- Cualquier otro hecho que por su importancia justifique su exposición;

- Además se deberá indicar para los rubros que se mencionan a continuación lo siguiente:

- Inversiones Temporarias y a Largo Plazo

- Detalle por tipo de inversión.

- Para el caso de que se incluyan valores negociables se deberá revelar el valor de mercado de los mismos, si éste difiere de la cifra registrada.

- Si las Inversiones a Largo Plazo corresponden a empresas vinculadas o controladas, se deberá indicar el grado de participación y el valor patrimonial proporcional cuando por su importancia así se requiera.

- Créditos.

Se deberán indicar los saldos de cada una de las sociedades vinculadas, controlantes o controladas, cuando éstos no estén revelados expresamente.

- Bienes de Cambio:
 - Se indicará el ordenamiento de las salidas (FIFO, LIFO, etc.).
- Bienes de Uso:
 - Se indicará el criterio adoptado para calcular las amortizaciones.
- Deudas -Corto y Largo Plazo:
 - Se revelarán los saldos con empresas vinculadas, controladas o controlantes. Para las deudas a largo plazo, se revelarán además los vencimientos y demás información que se estime pertinente.
- Moneda Extranjera:
 - Cuando corresponda por su importancia, se deberá indicar la posición de cada moneda extranjera y su equivalente en moneda nacional, detallando los rubros activos y pasivos que las componen.
- Hechos posteriores:
 - Deberán indicarse todos aquellos hechos ocurridos entre la fecha de los estados contables y la de su emisión, cuyo efecto aunque no se compute en el ejercicio cerrado, proporcione información al lector sobre alteraciones significativas a la estructura patrimonial y los resultados del nuevo período.

- Criterios aplicados para la determinación del beneficio:
- Se explicarán los criterios aplicados para la revelación de los ingresos y la imputación de sus respectivos costos, los principales gastos y el impuesto a la renta.
- Bienes de terceros y contingencias:
- Los bienes de terceros que la empresa administra en forma de consignación, custodia, prenda y cualquier otro título que no implica transferencia de dominio, serán informados por medio de notas a los estados contables. Ese grupo de bienes ajenos, que está separado de aquellos que componen el activo de la empresa, pueden mostrarse también por medio de cuentas de orden, al pie del Estado de Situación Patrimonial.

Las contingencias que representan aquellas eventualidades a que está sujeta la empresa y en donde siempre está implícito un riesgo, por ejemplo, por avales o garantías otorgadas, descuentos de documentos, etc., serán informadas por medio de notas a los estados contables.

- También pueden utilizarse las cuentas de contingencias que se expondrán al pie del Estado de Situación Patrimonial.

(*) Los términos contables y los criterios de exposición utilizados en el presente decreto tienen prioridad sobre los contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad

Presentación de Estados Contables

· Ejemplo 1

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

al de de

Denominación de la

Empresa:.....

En \$

UNO DOS TRES

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE

DISPONIBILIDADES

Caja y Bancos	.....	
.....		
.....	

INVERSIONES TEMPORARIAS

Depósitos Bancarios	.....	
Valores Públicos	.....	
.....		

Menos:

Previsión para Desvalorizaciones

Intereses Percibidos por Adelantado

.....

.....
.....
.....

CREDITOS

POR VENTAS

Deudores Simples Plaza

Deudores por Exportaciones

Documentos a Cobrar

.....

.....
.....
.....
.....

Menos:

Previsión para Deudores Incobrables

Previsión para Descuentos y Bonif.

Intereses Percibidos por Adelantado

Ingresos Diferidos

.....

.....
.....
.....
.....
.....

OTROS CREDITOS

Anticipos a Proveedores

Casa Matriz,Empresas Controlantes/

Controladas/ Vinculadas

Depósitos en Garantía

Pagos Adelantados

Saldo Deudor de Cuentas de Directores

Diversos

.....

Menos:

Previsión para Deudores Incobrables

Intereses Percibidos por Adelantado

Ingresos Diferidos

.....

BIENES DE CAMBIO

Mercaderías de Reventa

Productos Terminados

Productos en Proceso

Materia Prima	.....	
Materiales y Suministros	.....	
Importaciones en Trámite	.....	
.....		

		
Menos:			
Previsión para Desvalorizaciones	.....	
.....
	-----	-----	-----
TOTAL ACTIVO CORRIENTE		.....	-----

ACTIVO NO CORRIENTE

CREDITOS A LARGO PLAZO

(Ver apertura de Créditos Corrientes)

.....

BIENES DE CAMBIO NO CORRIENTES

(Ver apertura en Bs.de Cambio Ctes)

.....

.....

INVERSIONES A LARGO PLAZO

Depósitos Bancarios

.....

Inmuebles (Ver Anexo)

Valores Originales Revaluados

.....

Menos:

Amortizaciones Acumuladas

.....

.....

Títulos y Acciones

.....

.....

.....

Menos:

Previsión para Desvalorizaciones

.....

Intereses Percibidos por Adelantado

.....

.....

.....

.....

.....

BIENES DE USO (Ver anexo)

Valores Originales y Revaluados

.....

Menos:

Amortizaciones Acumuladas

INTANGIBLES (Ver anexo)

Patentes, Marcas y Licencias

Gastos de Investigación

.....

Menos: -----

Amortizaciones Acumuladas

TOTAL ACTIVO CORRIENTE

TOTAL DEL ACTIVO

CTAS. EN ORDEN Y CONTINGENCIAS

PASIVO

PASIVO CORRIENTE

DEUDAS COMERCIALES

Proveedores por Importación	.....
Menos:		
Deudores Contratos de Cambio Importaciones	.....	.....

Proveedores de Plaza	.....
Documentos a Pagar	.....
Menos: Intereses a Vencer	.....	.....

.....	

DEUDAS FINANCIERAS

Préstamos Bancarios	.....
Obligaciones	.....
Intereses a Pagar	.....
Menos: Intereses a Vencer	.....	.....

.....	

DEUDAS DIVERSAS

Cobros Anticipados	.....
Dividendos a Pagar	.....
Casa Matriz, Empresas Controlantes, Controladas/Vinculadas	.....
Sueldos y Jornales	.....
Acreedores por Cargas Sociales	.....
Acreedores Fiscales	.....
Sueldos Acreedores Cuentas Directores	.....
Otras Deudas	.....
.....

PREVISIONES

Responsabilidades frente a terceros		
.....

TOTAL PASIVO CORRIENTE

PASIVO NO CORRIENTE

DEUDAS A LARGO PLAZO

(Ver apertura en Deudas Corrientes)	
-------------------------------------	-------	--

.....

PREVISIONES NO CORRIENTES

(Ver apertura en Previsiones Ctes.)

	
--	-------	--

.....

TOTAL PASIVO NO CORRIENTE

	
--	--	-------

PATRIMONIO (Ver anexo)

APORTES DE PROPIETARIOS

CAPITAL

	
--	-------	--

APOTES A CAPITALIZAR

AJUSTES AL PATRIMONIO (1)

	
--	--	-------

GANANCIAS RETENIDAS

RESERVAS

	
--	-------	--

.....

	
--	-------	--

RESULTADOS EJERCICIOS ANTERIORES

	
--	-------	--

RESULTADOS DEL EJERCICIO

--	-------	-------

TOTAL DEL PATRIMONIO

.....

TOTAL DEL PASIVO Y PATRIMONIO

.....

CTAS.DE ORDEN Y CONTINGENCIAS

.....

(1) Para el caso de que los ajustes correspondientes en la reexpresión de los saldos de las cuentas del patrimonio, se expongan en una sola cuenta.

ESTADO DE RESULTADOS

Denominación de la

Empresa:.....

Ejercicio finalizado el día del mesde

.....

En \$

Columna

UNO DOS

INGRESOS OPERATIVOS

Locales

.....

Del Exterior	.....	.....

DESCUENTOS, BONIFICACIONES, IMPUESTOS, ETC.		(.....)

INGRESOS OPERATIVOS NETOS		.....
COSTO DE LOS BIENES VENDIDOS O DE LOS SERVICIOS PRESTADOS		(.....)

RESULTADO BRUTO		.....
GASTOS DE ADMINIS. Y VENTAS		(.....)
..... (1)		(.....)
.....		(.....)
.....		(.....)
.....		(.....)

RESULTADOS DIVERSOS		
Otros Ingresos		.....
Otros Gastos		(.....)

RESULTADOS FINANCIEROS

Intereses Ganados	.....
Diferencias de Cambio	.....
.....	
Intereses Pagados	(.....)	
Gastos Financieros	(.....)	
.....	(.....)

RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

.....	
.....	(.....)

**AJUSTES A RESULTADOS DE
EJERCICIOS ANTERIORES**

.....

IMPUESTO A LA RENTA (.....)

RESULTADO NETO

(1) Podrán desglosarse los importes más significativos

· Ejemplo 2

-
Denominación de la

Empresa:.....

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS

Por el ejercicio comprendido entre el y el

1) ORIGEN DE FONDOS

Resultado del ejercicio

Más: Partidas que no representan

egresos de fondos

Amortizaciones

Creación de Provisiones

.....

Menos: Partidas que no representan

ingresos de fondos

Utilización de Provisiones

.....

Otros Ajustes

Más/Menos: Pérdidas/Ganancias por venta

de bienes de uso

.....

Fondos Provenientes de Operaciones	.....
Ingresos por la venta de Bienes de Uso	.....
Aumento de Pasivos Corrientes	.....
Aumento de Pasivos No Corrientes	.....
Aportes de Capital	.....
Disminución de Activos Corrientes	.....
Disminución de Activos No Corrientes	.....
Otros	.....

	=====

2) APLICACIÓN DE FONDOS

Dividendos en efectivo	.....
Aumentos de Activos Corrientes	.....
Aumento de Bienes de Uso	.....
Disminución de Pasivos Corrientes	.....
Disminución de Pasivos No Corrientes	.....
Otros	.....

TOTAL

Ejemplo 3

Denominación de la

Empresa:.....

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS

Por el ejercicio comprendido entre el y el

1) CAPITAL DE TRABAJO AL INICIO DEL PERIODO

2) ORIGEN DE FONDOS

Resultado del ejercicio

Más: Partidas que no representan

egresos de fondos

Amortizaciones

Creación de Provisiones no Ctes.

.....

Menos: Partidas que no representan

ingresos de fondos

Utilización de Provisiones no Ctes

.....

Otros Ajustes

Menos (Más): Ganancia (Pérdidas) por venta

de bienes de uso

.....

Fondos Provenientes de Operaciones

Ingresos por la venta de Bienes de Uso

Aumento de Pasivos Corrientes

Aumento de Pasivos No Corrientes

Aportes de Capital

Disminución de Activos Corrientes

Disminución de Activos No Corrientes

Otros

Total

3) APLICACIÓN DE FONDOS

Dividendos en Efectivo

Aumentos de Activos Corrientes

Aumento de otros Activos no Ctes.

Reducción de Pasivos no Corrientes

Otros

Total
.....

4) AUMENTOS / DISMINUCIÓN DEL
CAPITAL DE TRABAJO -----

5) CAPITAL DE TRABAJO AL FINAL DEL
PERÍODO =====

ANALISIS DE CAMBIOS EN EL CAPITAL
DE TRABAJO

Aumento (Disminución) de Activos Corrientes

Disponibilidades

Inversiones Temporarias

Créditos

Bienes de Cambio

Total
=====

Aumento (Disminución) de Pasivos Corrientes

Deudas Comerciales

Deudas Financieras

Deudas Diversas

Total
=====

· Ejemplo 4

-

**Denominación de la
Empresa:.....**

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS

Por el ejercicio comprendido entre el y el

**1) Flujo de Efectivo proveniente de
actividades operativas**

2) ORIGEN DE FONDOS

Resultado del ejercicio

Ajustes: Cargos no pagados

ingresos no percibidos

Cambios en activos y pasivos

.....

.....

.....

Total ajustes

Fondos Provenientes de operaciones

2) Flujo de Efectivo proveniente de inversiones

Cobros por ventas de bienes de uso

Cobros por ventas de otros activos

Pagos por compras de bienes de uso

Otros

Fondos Provenientes de inversiones

3) Flujo de Efectivo proveniente de financiamiento

Nuevas deudas no corrientes

Pagos de deudas no corrientes

Aportes de Capital

Pagos de dividendos

Pagos por créditos de Uso

Otros

	--	
Fondos Provenientes del Financiamiento		.....

		--
4) <u>Aumento/Disminución del flujo neto</u>		
<u>de efectivo</u>		.....
5) <u>Saldo inicial del efectivo</u>		.....

		--
6) <u>Saldo final del efectivo</u>		.....
		=====

-

· Ejemplo 5

-

Denominación de la

Empresa:.....

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS

Por el ejercicio comprendido entre el y el

Flujo neto de fondos en efectivo proveniente
de operaciones

Cobranza de Créditos por ventas	.....
Pago a Proveedores y personal	.....
Intereses Pagados	.....
Intereses recibidos	.....
Impuesto a la Renta pagado	.....
Otros	.....	.....

	--	

Flujo neto de fondos en efectivo provenientes de operaciones financieras

Aportes de Capital	.....
Pago de Dividendos	.....
Pagos de deudas no corrientes	.....
Otros	.....	.....
	-----	-----

Flujo neto de fondos en efectivo proveniente de inversiones

Cobranza de Créditos por venta de inversiones	.....
Venta de bienes de uso	.....
Compra de bienes de uso	.....
Pagos de dividendos	.....

Pagos por créditos de Uso	.....
Otros	.....	.....
	-----	-----
	--	--
<u>Flujo neto total de fondos en efectivo</u>		.....
<u>Fondos en efectivo al inicio del ejercicio</u>		.....

		--
<u>Fondos en efectivo al fin del ejercicio</u>		.....
		=====

-

CONCILIACION DEL RESULTADO DEL EJERCICIO CON EL FLUJO NETO DE EFECTIVO PROVENIENTES DE OPERACIONES

Resultados del Ejercicio	.....
Ajustes a introducir al resultado del ejercicio para obtener el flujo neto de efectivo proveniente de operaciones	
-Débitos y créditos a resultados que no afectan el neto operativo	
Amortizaciones	.....
Resultado por la venta de bienes de	.....

uso	.....
Otros	
-Variaciones en los rubros	.....
integrantes del neto operativo en el	
ejercicio	.....
Aumentos (Disminuciones) en	.....
activos	.....
Créditos por ventas	.....
Bienes de cambio	
Otros	
(Aumentos) Disminuciones en	.....
pasivos	.....
Deudas corrientes	.....
Intereses a Pagar	-----
Otros	
Flujo Neto de efectivo proveniente de	
operaciones	.....

	--
<u>Flujo neto de fondos en efectivo provenientes</u>	
<u>de operaciones financieras</u>	
Aportes de Capital	.....

Pago de Dividendos	.....
Pagos de deudas no corrientes	.....
Otros	.....

<u>Flujo neto de fondos en efectivo proveniente de inversiones</u>	.....

-
-

ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO

al de de

-

Denominación de la

Empresa:.....

	Capital	Aportes y comprisos a capitalizar	Ajustes al Patrimonio	Reservas	Resultados Acumulados
1. SALDOS INICIALES					
<u>Aportes de propietarios</u>					
Acciones en circulación				

Acciones a distribuir	.....			
Acciones suscritas	.....			
Aportes de capital en trámite		.....		
Compromisos de suscripción		.....		
Deudores por suscripción	(.....)	(.....)			
Primas de emisión (Nota.....)		.....		
<u>Ganancias Retenidas</u>					
Reserva legal				.....
Reservas a capitalizar (Nota.....)				.....
Reservas afectadas (Nota.....)				.....
Reservas libres				.....
Resultados no asignados					.....
<u>Reexpresiones contables</u> (Nota.....)	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>
	-	-	-	-	-
<u>SUBTOTAL</u>	.....	.....	.....	.....	.....
2. MODIFICACIONES AL SALDO INICIAL.	-	-	-	-	-
(Nota.....)	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>
3. SALDOS INICIALES MODIFICADOS	-	-	-	-	-
(1 + 2)	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>
4. AUMENTOS DEL APORTE DE PROPIETARIOS					
Acciones suscriptas (1)	.....			
Compromisos de suscripción		.....		
Deudores por suscripción	(.....)	(.....)			
Capitalizaciones	.....	.....	(.....)	(.....)
Primas de emisión (Nota.....)		.....		.....
5. DISTRIBUCION DE UTILIDADES					
Dividendos:					
Acciones	.....				(.....)
Aportes de capital en trámite (1)		.....			(.....)
Efectivo					(.....)
Reserva legal				.....	(.....)
Otras reservas				.....	(.....)

Dietas y otros conceptos

(.....)

6. DISTRIBUCION DE UTILIDADES ANTICIPADAS

(Nota.....)

.....

(.....)

7. REEXPRESIONES CONTABLES

.....

8. RESULTADOS DEL EJERCICIO

.....(Nota.....)

.....

SUBTOTAL (4 a 9)

.....

SALDOS FINALES:

.....

Aportes de propietarios

Acciones en circulación

.....

Acciones a distribuir

.....

Acciones suscritas

.....

Aportes de capital en trámite

.....

Compromisos de suscripción

.....

Deudores por suscripción

(.....) (.....)

Primas de emisión (Nota.....)

.....

Ganancias retenidas

Reserva legal (Nota.....)

Reservas a capitalizar (Nota.....)

.....

Reservas afectadas (Nota.....)

.....

Reservas libres

.....

Resultados no asignados

.....

Reexpresiones contables (Nota.....)

.....

TOTAL

STATEMENT OF FINANCIAL PERFORMANCE

for the eleven months ended 31 May 2009

Year to 30 Jun 2008	11 Months to 31 May 2008		Note	Current Year Actual vs Forecast				Annual Forecast \$m
				Actual \$m	Forecast \$m	Variance \$m	%	
		Revenue						
56,372	51,890	Taxation revenue	1	49,099	49,204	(105)	(0.2)	53,523
3,879	3,550	Other sovereign revenue	1	3,750	3,752	(2)	(0.1)	4,114
60,251	55,440	Total Revenue Levied through the Crown's Sovereign Power		52,849	52,956	(107)	(0.2)	57,637
15,399	13,180	Sales of goods and services		13,616	13,684	(68)	(0.5)	15,248
3,214	2,986	Interest revenue and dividends	2	3,131	3,123	8	0.3	2,999
2,615	2,498	Other revenue		2,872	2,913	(41)	(1.4)	3,075
21,228	18,664	Total revenue earned through the Crown's operations		19,619	19,720	(101)	(0.5)	21,322
81,479	74,104	Total revenue (excluding gains)		72,468	72,676	(208)	(0.3)	78,959
		Expenses						
18,374	16,662	Social assistance and official development assistance	3	18,183	18,362	179	1.0	20,182
16,478	15,027	Personnel expenses	4	16,532	16,486	(46)	(0.3)	18,031
3,670	3,294	Depreciation and amortisation	5	3,835	3,924	89	2.3	4,283
30,656	26,166	Other operating expenses	5	28,025	28,766	741	2.6	32,605
3,101	2,808	Interest expenses	6	3,316	3,318	2	0.1	3,358
3,563	2,878	Insurance expenses	7	3,786	3,639	(147)	(4.0)	3,916
-	-	Forecast new operating spending	5	-	-	-	-	-
-	-	Top-down expense adjustment	5	-	(178)	(178)	(100.0)	(500)
75,842	66,835	Total expenses (excluding losses)		73,677	74,317	640	0.9	81,875
5,637	7,269	Operating balance before gains/(losses)		(1,209)	(1,641)	432	26.3	(2,916)
(617)	109	Net gains/(losses) on financial instruments	8	(2,666)	(3,356)	690	20.6	(3,266)
(2,925)	(2,156)	Net gains/(losses) on non-financial instruments	9	(3,560)	(3,638)	78	2.1	(3,450)
(3,542)	(2,047)	Total gains/(losses)		(6,226)	(6,994)	768	11.0	(6,716)
334	141	Net surplus/(deficit) from associates and joint ventures		270	303	(33)	(10.9)	333
2,429	5,363	Operating balance from continuing activities		(7,165)	(8,332)	1,167	14.0	(9,299)
22	-	Gain/(loss) from discontinued operations		4	1	3	300.0	(4)
2,451	5,363	Operating balance (including minority interest)		(7,161)	(8,331)	1,170	14.0	(9,303)
(67)	-	Attributable to minority interest in Air New Zealand		-	-	-	-	-
2,384	5,363	Operating Balance	10	(7,161)	(8,331)	1,170	14.0	(9,303)

The accompanying Notes and Accounting Policies are an integral part of these Statements.

ANALYSIS OF EXPENSES BY FUNCTIONAL CLASSIFICATION

for the eleven months ended 31 May 2009

Year to 30 Jun 2008 Actual \$m	11 Months to 31 May 2008 Actual \$m		Current Year Actual vs Forecast				Annual Forecast \$m
			Actual \$m	Forecast \$m	Variance \$m	%	
		Total Crown expenses					
21,509	19,049	Social security and welfare	21,248	21,130	(118)	(0.6)	23,409
690	653	GSF pension expenses	620	616	(4)	(0.6)	680
10,809	9,723	Health	10,872	10,817	(55)	(0.5)	11,947
10,397	9,647	Education	10,603	10,640	37	0.3	11,844
3,274	2,680	Core government services	2,953	3,135	182	5.8	3,813
3,082	2,835	Law and order	2,928	3,001	73	2.4	3,358
1,525	1,351	Defence	1,554	1,554	-	-	1,687
7,424	6,345	Transport and communications	8,102	8,198	96	1.2	9,349
9,038	7,508	Economic and industrial services	6,936	7,494	558	7.4	8,055
1,459	1,216	Primary services	1,280	1,319	39	3.0	1,437
2,337	2,125	Heritage, culture and recreation	2,210	2,180	(30)	(1.4)	2,414
938	837	Housing and community development	947	973	26	2.7	904
259	58	Other	108	120	12	10.0	120
3,101	2,808	Finance costs	3,316	3,318	2	0.1	3,358
-	-	Forecast new operating spending	-	-	-	-	-
-	-	Top-down expense adjustment	-	(178)	(178)	(100.0)	(500)
75,842	66,835	Total Crown expenses excluding losses	73,677	74,317	640	0.9	81,875

Below is an analysis of core Crown expenses by functional classification. Core Crown expenses include expenses incurred by the Crown, Departments and the Reserve Bank, but not Crown entities and SOEs.

Year to 30 Jun 2008 Actual \$m	11 Months to 31 May 2008 Actual \$m		Current Year Actual vs Forecast				Annual Forecast \$m
			Actual \$m	Forecast \$m	Variance \$m	%	
		Core Crown					
		Core Crown expenses					
17,877	16,138	Social security and welfare	17,356	17,526	170	1.0	19,475
690	653	GSF pension expenses	620	616	(4)	(0.6)	680
11,297	10,320	Health	11,216	11,260	44	0.4	12,395
9,551	8,938	Education	9,744	9,777	33	0.3	10,964
3,371	2,728	Core government services	3,037	3,108	71	2.3	3,853
2,894	2,616	Law and order	2,755	2,812	57	2.0	3,116
1,562	1,383	Defence	1,594	1,596	2	0.1	1,735
2,244	1,939	Transport and communications	2,265	2,344	79	3.4	2,954
2,889	2,558	Economic and industrial services	2,763	2,878	115	4.0	3,145
541	403	Primary services	463	467	4	0.9	545
1,107	999	Heritage, culture and recreation	943	952	9	0.9	1,062
260	224	Housing and community development	253	290	37	12.8	312
254	53	Other	112	115	3	2.6	120
2,460	2,201	Finance costs	2,246	2,290	44	1.9	2,507
-	-	Forecast new operating spending	-	-	-	-	-
-	-	Top-down expense adjustment	-	(178)	(178)	(100.0)	(500)
56,997	51,153	Total core Crown expenses excluding losses	55,367	55,853	486	0.9	62,363

The accompanying Notes and Accounting Policies are an integral part of these Statements.