UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

ASOCIACION ARGENTINA DE PRESUPUESTO

POSGRADO EN ADMINISTRACION FINANCIERA DEL SECTOR PUBLICO

III PROMOCION AÑO 1999

TESINA ELABORADA POR CR. EDUARDO R. BERARDI

TITULO

ANALISIS DE LOS P.C.G.A. ADOPTADOS POR LA RESOLUCION 25 Y SU COMPARACION CON EL DE OTROS PAISES IBEROAMERICANOS

TUTOR: Dr. ALFREDO LEPERA

1. Resumen Ejecutivo

ANALISIS DE LOS PCGA ADOPTADOS POR LA RESOLUCION 25 Y SU COMPARACION CON EL DE OTROS PAISES IBEROAMERICANOS

Desde los inicios de la organización del Estado Federal Argentino con los distintos poderes que los conforman, incluyendo por tanto a la Contaduría General de la Nación como integrante de la Secretaría de Hacienda, nunca tuvimos un Sistema de Contabilidad Gubernamental integrado, y con objetivos tan claros respecto de la información que deben recibir los usuarios de los Estados Contables, todo esto adoptado a través del dictado de la Ley 24156.-

Esta misma Ley, en su artículo 87 establece cuales serán las características generales que debe reunir ése Sistema de Contabilidad Gubernamental, mencionando entre otras tal cual lo establece en su apartado e): estará basado en principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, aplicables al Sector Público.-

OBJETIVO DEL TRABAJO

Este trabajo tiene por objetivo el estudio de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)aprobados por la Resolución 25, comparándolos con los de Chile, México y España.-

Una vez efectuado el mismo y logradas las conclusiones analizaremos si los mismos son actuales o si han perdido vigencia por transcurso del tiempo, proponiendo una revisión de los mismos con la adopción de un modelo contable o de una base contable.-

Finalizado el mismo efectuaremos las conclusiones al trabajo.-

DESARROLLO DEL TRABAJO

Este trabajo está organizado en una parte introductoria y 4 Capítulos a saber:

Introducción con el Objetivo del trabajo y como se desarrollará el mismo.-

Capítulo I donde se expondrán los Objetivos de la Contabilidad y el estudio teórico en general de los PCGA.-

Capítulo II aquí se efectuará el análisis de los PCGA aplicables al Sector Público Nacional aprobados por la Resolución 25, comparándolos con los de los países latinoamericanos indicados anteriormente, desarrollando el trabajo de la

- a) Enunciado del Principio bajo análisis
- b) Análisis del mismo, destacando su importancia, relacionándolo con su puesta en práctica en la Ley 24156 y con el Manual de Transparencia Fiscal aprobado por el Fondo Monetario Internacional en aquellos casos que sea de aplicación,
- c) Una conclusión a cada uno de los principios

Principio	Páginas
Postulado de Equidad	6
Ente	10
Ente en Actividad	13
Ejercicio Contable	15
Bienes Económicos	18
Moneda de Cuenta	21
Valuación al Costo	23
Exposición	28
Universalidad	29
Importancia Relativa	32
Uniformidad	35
Prudencia	37
Reconocimiento de las Transacciones	39

Capítulo III dado la importancia que tiene el principio de RECONOCIMIENTO DE LAS TRANSACCIONES O DEVENGADO le dedicaremos un Capítulo especial analizando cual es la base contable que adopta la Ley 24156.-

Capítulo IV Conclusiones al Presente Trabajo

INDICE

ANALISIS DE LOS P.C.G.A. ADOPTADOS POR LA RESOLUCION 25 Y SU COMPARACION CON EL DE OTROS PAISES IBEROAMERCIANOS

ODIETIVO DEL TRADATO	Dégino 1
OBJETIVO DEL TRABAJO	Página 1
CAPITULO I	
1.Introducción	Página 3
1.1 Objetivos de la Contabilidad y Necesidad de los PCGA para lograr sus objetivos	Página 3
1.2 ¿Que son los P:C.G.A.?	Página 4
CAPITULO II	
Introducción	Página 6
2.1Postulado Básico Equidad	Página 7
2.1.1 Análisis del Postulado	Página 7
2.1.2 Conclusiones al Postulado de Equidad	Página 9
2.2 Principio General de Ente	Página 10
2.2.1 Análisis del Principio	Página 10
2.2.2 Conclusiones al Principio de Ente	Página 11
2.3 Principio General de Ente en Actividad	Página 13
2.3.1 Análisis del Principio	Página 13
2.3.2 Conclusiones al presente principio	Página 13
2.4 Principio de Ejercicio Contable	Página 15
2.4.1 Análisis del Principio	Página 15
2.4.2 Conclusiones al Principio de Ejercicio Contable	Página 17
2.5 Principio General de Bienes Económicos	Página 18
2.5.1 Análisis del Principio	Página 18
2.5.2 Conclusiones al Principio de Bienes Económicos	Página 20
2.6 Principio de Moneda de Cuenta	Página 21
2.6.1Análisis del Principio	Página 21
2.6.2Conclusiones al Principio de Moneda de Cuenta	
	Página 22
2.7 Principio de Valuación al Costo	Página 23
2.7.1Análisis del Principio	Página 23
2.7.2Conclusiones al Principio de Valuación al Costo	Página 26
2.8 Análisis al Principio	Página 27
2.8.2Conclusiones al Principio de Exposición	Página 28
2.9 Principio de Universalidad	Página 29
2.9.1 Análisis del Principio	Página 29
2.9.2 Conclusiones al Principio de Universalidad	Página 31
2.10 Principio de Importancia Relativa	Página 32
2.10.1Análisis del Principio	Página 32
2.10.2Conclusiones al Principio de Importancia relativa	Página 33
2.11 Principio de Uniformidad	Página 35
2.11.1Análisis del Principio	Página 35
2.11.2Conclusiones al Principio de Uniformidad	Página 36
2.12 Criterio de Prudencia	Página 37
2.12.1Análisis del Principio	Página 37
2.12.2Conclusiones al Principio de Prudencia	Página 37
CAPITULO 3	
Principio de reconocimiento de las transacciones	Página 39
3.1 Introducción al Capítulo	Página 39
3.2 Principio de Reconocimiento de las transacciones	Página 39
3.3 Análisis del Principio	Página 39
3.4 El Sistema de Caja Financiero o Inglés	Página 40
3.5 El Sistema Jurídico o de Competencia	Página 41
3.6 La propuestas de la IFAC	Página 45
3.7 El devengado en los Ingresos	Página 46
<u> </u>	Página 48
3.8 El devengado en los Gastos APENDICE	r agina 46
ALENDICE	

ANALISIS DE LOS P.C.G.A. ADOPTADOS POR LA RESOLUCION 25 Y SU COMPARACION CON EL DE OTROS PAISES IBEROAMERICANOS

OBJETIVO:

El presente trabajo tiene como objetivo efectuar un análisis de los Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) aplicables al Sector Público Nacional, aprobados por la Resolución Nº 25 del 2 de agosto de 1995, de la Secretaría de Hacienda dependiente del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos para compararlos y luego con los de otros países iberoamericanos.-

INTRODUCCION

En el primer capítulo, haremos una introducción al tema destacando la importancia de los PCGA, al considerar a los mismos fundamentales para la presentación de la información contable.-

En el segundo capítulo, presentaremos los PCGA aprobados por la Resolución 25 y aquí el trabajo a efectuar consistirá en lo siguiente:

a) Efectuar un análisis de los mismos y una comparación con los de los siguientes países: Chile, México y España .-

Para ello se procederá de la siguiente manera:

- 1°) se transcribirá el enunciado del principio que se esté analizando,
- 2°) se efectuará un análisis del principio con la finalidad de explicar su importancia, la teoría sobre la que se fundamenta y relacionar lo mismos con la puesta en práctica en la Ley de Administración Financiera.-
- 3°) por cada principio se expondrán las respectivas conclusiones.-

En el tercer capítulo efectuaremos un análisis del principio de "reconocimiento de las transacciones o devengado".-

A éste principio se le dedicará un capítulo especial por la importancia que el mismo reviste, en razón que el mismo podría servir de basamento para establecer un "modelo o base contable" en el ámbito de la contabilidad gubernamental.-

I. CAPITULO I

1. INTRODUCCION

En el presente capítulo, se destacará la importancia y necesidad del dictado de los Principios y Normas de Contabilidad en general, pero previo a ello haremos mención a los objetivos de la contabilidad.-

1.1. OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD Y NECESIDAD DE LOS P. C.G. A. PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS

La contabilidad es un elemento básico de la administración de cualquier ente, la misma es una parte del sistema de informaciones de un ente que proporciona datos que se espera sean útiles para la toma de decisiones.-

En un aspecto mas amplio y siguiendo a Fowler Newton " la contabilidad es un elemento del sistema de informaciones del ente que proporciona datos sobre su patrimonio y la evolución del mismo, destinado a facilitar la toma de decisiones de sus administrados y de los terceros que interactuan con el, en lo que se refiere a su relación actual o potencial, éste concepto, fue evolucionando a través del tiempo respecto de aquel que consideraba la contabilidad como un sistema para cumplimentar determinados requerimientos legales.-

La contabilidad permite la emisión de informes contables, los cuales pueden ser internos o externos de acuerdo al usuario que los reciba.-

Pasando al ámbito específico de la Ley 24156, los objetivos de la información contable en la contabilidad gubernamental los encontramos expuestos en el art. 86:

ap. b) Procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.-

ap. c) presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y de auditorías, sean éstas internas o externas.-

y en el art. 87 ap. d) estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas,

Los anteriores objetivos se exponen a través de informes, para que éstos puedan interpretarse, puedan ser leídos con un común denominador que permita entenderlos con un mismo criterio es necesario que se conozcan los criterios generales con los que fueron elaborados, esto se puede lograr a través de dos caminos principales:

- a)describir en los mismos informes contables los criterios utilizados para su elaboración,
- b) establecer un conjunto de reglas que cuenten con consenso profesional y que nos aseguremos su aplicación (por ejemplo mediante la corroboración de las mismas por parte de un profesional independiente y tercero a la gestión, por ejemplo auditores).-

Al contarse con un consenso profesional para la emisión de los mismos y con los requisitos de información mencionados anteriormente, podemos inferir que estamos en presencia de *principios de contabilidad general mente aceptados.*-

1.2. ¿QUE SON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS ?

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española

Principio: a) "base, origen, razón fundamental sobre la cual procede discurriendo en cualquier materia",

b) " cualquiera de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde empiezan a estudiar las ciencias o las artes",

De acuerdo con una definición dada por el American Institute of Certified Public Acconuntants (AICPA) la definición de los PCGA es la siguiente:

"Los principios de contabilidad generalmente aceptados comprenden el consenso en un momento dado de cual son los recursos y obligaciones económicas que deben registrarse como activos y pasivos, que cambios en ellos deben registrarse, cuando deben registrarse, como

deben ser medidos los activos y pasivos y los cambios en ellos, que información debe ser expuesta y como y que estados contables deben ser preparados (es de aclarar que todo lo subrayado es nuestro).-

De la lectura de la Resolución 25 de la Secretaría de Hacienda puede extraerse una definición, la cual estaría dada en el Capítulo II Punto 1.1 Introducción primer párrafo:

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, establecen la base teórica y los lineamientos fundamentales que regulan los criterios seguidos para la elaboración de los estados contables e informes financieros sobre la evolución del patrimonio y sus transformaciones en el tiempo, los que en su conjunto, finalmente, expresan el universo de las transacciones y eventos que afectan la gestión patrimonial y los ingresos y egresos de la unidad económica (ente)"

En la profesión americana la historia de los PCGA, tiene una larga evolución, podemos empezar mencionando a las Normas Mínimas para la Confección de los Estados Contables (1957) presentadas por la delegación argentina en la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad.-

En 1962 la Argentina presentó un despacho en la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Nueva York con "Los Principios y Normas Técnico-Contable Generalmente Aceptadas para la Confección de Estados Contables", el mismo establecía que hay principios que tienen una mayor gravitación que otros, por lo tanto podemos hablar de Principios Fundamentales (Postulados Básicos) y Principios Generales.-

En 1965, la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad se efectuó en Mar del Plata y la delegación argentina presenta un trabajo titulado "Los Principios y Normas técnico - contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros "donde se establece una gradación de lo general a lo particular presentando algunas diferencias con los anteriores presentados en la VI Conferencia.-

En nuestro país la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, realizada en la Ciudad de Avellaneda en el año 1969 aprueba los PCGA. que son los que sirven de base para el dictado de los PCGA para el Sector Público aprobados por la Resolución Nº 25 de la Secretaría de Hacienda de fecha 02 de agosto de 1995.

2. CAPITULO II

2.1 ANALISIS DE LOS PCGA

En las páginas anteriores, hemos efectuado una introducción al tema de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, desarrollando su origen en América y en la República Argentina.-

Por considerarlos como guía indicativa para el presente trabajo, se incluye en anexo una planilla en la que se mencionan los PCGA aplicables al sector público de los siguientes países:

Chile, México, España, Guatemala, Venezuela, Paraguay, Costa Rica, Brasil y la República Argentina.-

La Ley de Administración Financiera en su artículo 87 establece las características del sistema de contabilidad gubernamental entre ellos en el inciso e) del mismo establece:

" estará basado en principios y normas de contabilidad y aceptación general, aplicables al sector público".-

A su vez el artículo 86 del Reglamento Parcial Nº 3 aprobado por el Decreto Nº 1361 establece:

- " El sistema de contabilidad gubernamental registrará las transacciones de acuerdo con los siguientes lineamientos:
- 2°) los asientos de contabilidad general de la Administración Central, Entidades y Empresas y Sociedades del Estado se registrarán en cuentas patrimoniales y de resultado, en el marco de la teoría contable y según los principios de contabilidad generalmente aceptados, utilizados en la Administración Pública.-

Respecto del ámbito de aplicación de los mismos la Resolución 25 en el Prólogo de la misma (párrafo 2°) establece que los PCGA adoptados para el Sector Público, serán de aplicación a la Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de Seguridad Social, y en la medida que no se contrapongan con los aplicados a las Empresas, Sociedades del Estado y todas otras organizaciones empresariales donde el estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, los mismos serán aplicables.-

2.1. POSTULADO BASICO: EQUIDAD

"La incidencia en el patrimonio del Ente respecto de las transacciones y, consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros, debe ser parte determinada conforme a un criterio ecuánime con relación a las diferentes partes interesadas".

2.1.2 ANALISIS DEL POSTULADO

Significado del término Equidad: existen varias acepciones del significado de equidad, entendemos que el que mas se acerca al presente principio es el de "cualidad en no favorecer en el trato a uno perjudicando a otro", esto particularmente referido al ámbito contable, consiste en no beneficiar a un destinatario de la información contable en detrimento de otro.-

Se lo enuncia como un postulado básico, lo que implica que no debería ser dejado de observar y prestar debida atención, al tener una mayor importancia dentro de los mismos, por la relevancia que tiene en el ámbito del manejo y presentación de la información.-

Este postulado básico, está fuertemente ligado al objetivo final de los estados contables, el cual es brindar información adecuada para la toma de decisiones.-

En definitiva, lo que se busca con éste "principio " o "postulado básico" es que tanto el profesional que confecciona los Estados Contables como aquellos que dictaminan sobre él, no puedan hacer prevalecer ningún punto de vista particular y sobre la base de éste postulado deberían aplicarse los demás principios, pretendiéndose, por lo tanto, del mismo que los estados contables reflejen razonablemente los legítimos derechos e intereses de los distintos sectores.-

Por lo expuesto, deberíamos preguntarnos si este postulado debería ser considerado como tal o debería ser tratado dentro de un código de ética de la profesión o dentro de un Manual de Transparencia Fiscal para la Administración Pública.-

Para lograr los mencionados objetivos el Fondo Monetario Internacional, está buscando motivar a los países a implementar el Manual de Transparencia Fiscal, editado en 1998.-

El Código se basa en la consecución de objetivos claros: los cuales se sintetizan en los siguientes ítems:

- 1) los roles y las responsabilidades en el gobierno deberán ser claros,
- 2) se debe proporcionar a la opinión pública información sobre los actos del gobierno,
- 3) la preparación, ejecución e información del presupuesto deben ser llevados a cabo de una manera abierta,
- 4) la información deberá estar sujeta a compromisos independientes de integridad,

El primero de ellos está destinado a diferenciar claramente desde el punto de vista institucional la función propia del gobierno del resto de la economía.-

El segundo de los puntos establece la necesidad de proporcionar a la opinión pública información sobre los actos del gobierno ocupándose en éste punto el Fondo del comportamiento de los funcionarios públicos encargados de aplicar las normas y procedimientos ajustándose a reglas de juego claras, comprensibles y lo que es mas importante, convenientemente publicadas, de manera que nadie pueda escudar su accionar en el desconocimiento o falta de difusión de las normas y de los standares éticos pretendidos.-

En el punto 4) estaría comprendido pero sin nombrarlo el "principio de equidad ", podemos deducir lo presente, no solo de una lectura de lo anterior, sino también de la lectura del Prólogo de la Resolución 25 donde nos dice en su quinto párrafo, que el dictado del presente manual permitirá uniformar criterios en materia de contabilidad gubernamental con la finalidad de coadyuvar el logro de la transparencia de la gestión pública, es decir que el dictado de la presente resolución tiende a ayudar al logro de transparencia fiscal.-

2.1.3. CONCLUSIONES AL POSTULADO BASICO DE EQUIDAD

De la lectura de los principios enunciados por México y España no lo adoptan mientras que Chile lo enuncia como un Principio.-

Como dijimos en la introducción teórica, el presente postulado puede no ser considerado como Postulado o Principio, en razón que de la lectura del mismo surge que está referido al accionar ecuánime de los responsables de la confección y emisión de los informes contables, por lo que bien podría estar contemplado dentro de un Código de Etica de la profesión contable que desarrolla su profesión en el Sector Público o dentro de un Manual de Transparencia Fiscal, que entre otros aspectos atienda a la ética y la equidad en el sector público.-

Respecto de la Resolución 25, lo enuncia como un postulado básico, que como tal y como dijimos en la introducción, no debería ser dejado de observar, por lo que nos parece correcto darle la categoría de Postulado.

No obstante lo dicho anteriormente, ante la falta de no encontrarlos expuestos en los mencionados instrumentos (Manual de Transparencia Fiscal o Código de Etica, a la fecha del dictado de la Resolución 25 de la Secretaría de Hacienda) consideramos oportuno su inclusión, al igual que considerarlo como una avanzada, dentro de los PCGA para la Administración Pública y su enunciación como un Postulado Básico a diferencia de los demás países que no lo enuncian o simplemente le dan categoría de principio.-

2.2. PRINCIPIO GENERAL DE ENTE

Los estados contables se refieren siempre a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaron.

2.2.1 ANALISIS DEL PRINCIPIO

Este principio como se verá, nada nos aportará a la práctica de la registración contable y a su mejoramiento teórico - práctico, simplemente nos da la idea sobre a que se refieren los Estados Contables o sea cual será su ámbito de aplicación, es decir se está refiriendo a un hecho que es anterior al proceso contable en sí mismo, cual es la creación del ente, entidad u organismo sobre el que se referirán los estados contables.-

En el Manual de Transparencia Fiscal, dictado por el Fondo Monetario Internacional, entre sus objetivos encontramos párrafo 1.1.1 "Deberá definirse claramente la delimitación entre el sector gobierno y el resto de la economía y ésta delimitación deberá estar ampliamente comprendida..."

Es decir la preocupación principal del Fondo es que el sector público y el sector privado estén claramente diferenciados, estando comprendidos implícitamente el principio de ente.-

Entrando en la Ley 24156 en su artículo Nº 9 ingresa en el concepto de ente definiéndolo como "entidad a toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio y por jurisdicción a las siguientes unidades institucionales a) Poder Legislativo, b) Poder Judicial, c) Poder Ejecutivo.-

Así, de acuerdo con el enunciado del artículo 8º de la Ley 24156 enuncia que el Sector Público Nacional está integrado por:

- a) Administración Nacional: conformada por la administración central y los organismos descentralizados, comprendiendo en éstos últimos a las instituciones de seguridad social.-
- b) Empresas y Sociedades del Estado: que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades Anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de Economía Mixta y todas aquellas

otras organizaciones empresariales donde el estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias,

Luego al referirse específicamente al concepto de ENTE en el Alcance de la Resolución 25 establece que la Administración Central debe considerarse como un ente propio, al igual que cada uno de los Organismos Descentralizados y las Instituciones de Seguridad Social.-

En la práctica, el Balance del Gobierno Federal presenta la información de los siguientes ENTES:

<u>1 ENTE</u> Administración Central: compuestos por 3 Jurisdicciones:

Poder Ejecutivo

Poder Legislativo

Poder Judicial

Estas tres jurisdicciones presentan la información a través de 42 Servicios Administrativos Financieros (S:A:F:) los cuales equivalen a 1 ENTE

58 ENTES entre los ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS Y LAS INSTITUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

38 ENTES representando las UNIVERSIDADES NACIONALES

25 ENTES representando EMPRESAS EN MARCHA

12 ENTES representando EMPRESAS EN LIQUIDACIÓN

3 ENTES representando BANCOS

Cada uno de estos Entes emiten sus respectivos estados contables y cada uno de sus Patrimonios Netos se integran al Balance de la Administración Central a través del rubro Inversiones de ésta en una sola línea.-

2.2.2. CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE ENTE

Los cuatro países bajo análisis enuncian el presente principio.-

Respecto del principio del Ente, si bien dijimos que la profesión contable en general no lo considera como tal, es importante destacar

que los países bajo análisis se preocuparon en definir el concepto de ente y su ámbito de aplicación de acuerdo con lo que requiere el Manual de Transparencia Fiscal (F.M.I. 1999).-

Del resultado del análisis de los mismos se destaca el de España, el mismo, lo enuncia como "entidad contable con personalidad jurídica y presupuesto propio que debe formar y rendir cuentas " (lo subrayado es nuestro) destacamos aquí, la importancia de la inclusión de la obligación de rendir cuentas en el enunciado del principio.-

Respecto del enunciado del presente principio por parte de México y el de Argentina a pesar de la falta de la enunciación de la "obligación de rendir cuentas" consideramos adecuado la explicitación en el mismo de "unidad económica identificable para cumplir determinadas metas y objetivos "(Argentina) o "a efectos de alcanzar objetivos" (México).-

2.3 PRINCIPIO GENERAL DE ENTE EN ACTIVIDAD

Todo ente se presume de actividad continua con proyección de futuro, de acuerdo con su norma legal de creación, excepto que en la misma se estipule un plazo determinado para su funcionamiento.

2.3.1 ANALISIS DEL PRINCIPIO

Encontramos una gran relación entre el Principio de Ente y el de Ente en Marcha o Ente en Actividad, pero, por lo tanto cabe preguntarnos ¿ cual es la necesidad de la mención de éste principio?.-

La respuesta es que mientras con el principio de ENTE definíamos su concepto, cual era el ámbito de aplicación, en el caso del principio de ENTE EN MARCHA nos dice que nos estamos refiriendo a un ente tiene expectativa de continuidad por lo que las normas de valuación están referidas a un ente que se estima que continuará en el futuro, por lo que los principios que se enuncian están referidos a este tipo de entes.-

Un ente que se estima será liquidado o extinguido, sus activos serán valuados, en principio, a su Valor Neto de Realización, es decir sin considerar la posibilidad de utilización económica de sus bienes bien, o sea considerando que sus bienes no brindarían utilidad al ente-

Es decir, con el dictado de éste principio el lector de los Estados Contables, estaría en conocimiento que el ente cuyos Estados Contables se están leyendo están valuados bajo normas contables con expectativas de continuidad.-

El Balance del Gobierno Federal, tanto del Ejercicio Fiscal 1998 como del Ejercicio Fiscal 1999 en su Anexo B establece Patrimonios Netos corresponden a Entes Residuales o en vías de liquidación.-

2.3.2. CONCLUSIONES AL PRESENTE PRINCIPIO

Encontramos en el enunciado de éste principio diferencias entres las enunciaciones efectuadas por Chile, España y México respecto de lo expuesto en la Resolución 25. En los países mencionados se desprende la

finalidad de éste principio, que está referida a que en la valuación de las cifras resultantes del proceso contable no estarán referidas a valores estimados de liquidación o extinción sino que los valores que se expondrán corresponderán a entes con una expectativa de continuidad, o sea se explicita en el enunciado la finalidad del principio.-

2.4 PRINCIPIO DE EJERCICIO CONTABLE

A efectos de posibilitar la formulación de Estados Financieros y de Ejecución Presupuestaria de manera periódica, como así también hacer posible la comparación de los mismos durante períodos homogéneos respecto a la evolución del ente, se deben efectuar cortes en el tiempo por lapsos iguales de un año, que conforman el período contable, al cual se lo denomina ejercicio financiero.-

Esta división temporal permite expresar la situación patrimonial y los resultados de la gestión ocurridos en el ejercicio.-

2.4.1. ANALISIS DEL PRINCIPIO

El presente no debería ser considerado como un principio en razón que se trata de una situación previa a la realización de los estados contables.-

Por el mismo se establece la posibilidad de la división de la vida del ente, en períodos de vida iguales para permitir su comparabilidad y analizar la gestión del mismo.-

Naturalmente el mismo tiene una gran relación con el anteriormente analizado de "uniformidad" y con la cualidad de "homogeneidad, ya que la adopción de distintos criterios de un ejercicio a otro no nos permitirá efectuar comparaciones válidas, a excepción que dichos cambios hallan sido expuestos.-

A efectos poder comparar la información de la vida de un ente y el consiguiente desarrollo de la misma se la divide en períodos de igual duración llamados ejercicios. Todas las operaciones se identifican con el período que ocurren, por ello toda información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. Los estados contables, deben indicar claramente el momento a que se refieren o el período que abarcan.-

La Resolución 25 establece que el período de tiempo necesarios para conocer el resultado de la gestión será el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año.-

A su vez y entrando en el análisis de la Ley 24156 encontramos que el Art. 10 de la misma establece que el "ejercicio financiero del sector público comenzará el primero de enero y terminará el 31 de diciembre de cada año".-

En la Sección IV Del Cierre de Cuentas en los artículos 41 y 42 encontramos legislado los impactos que originan el cierre de ejercicio:

- Art. 41 las cuentas se cerrarán el 31 de diciembre de cada año, después de ésa fecha
 - a) los recursos que se recauden se considerarán parte del presupuesto vigente
- b) con posterioridad al 31 de diciembre de cada año no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra en ésa fecha.-

Art. 42

- a) respecto de los gastos devengados y no pagados al 31 de diciembre de cada año los mismos se cancelarán con cargo a las disponibilidades en caja y bancos existentes a la fecha señalada,
- b) los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre de cada año se afectarán presupuestariamente a los créditos vigentes al ejercicio siguiente.-

Para destacar la importancia que tiene el cierre de cuentas en la Ley de Administración Financiera es de destacar el Reglamento del art. 42 aprobado por el Decreto Nº 2666/92 que en su párrafo 2º establece que " cuando se hubiere omitido el requisito de la liquidación y ordenación del pago de un gasto devengado durante el transcurso del ejercicio deberán determinarse las causas y la eventual responsabilidad administrativa.-"

Además y por estar íntimamente relacionada con el principio contable bajo análisis es conveniente hacer mención al art. 92 de la Ley 24156 el cual establece que "dentro de los cuatro meses posteriores al cierre de ejercicio financiero, las entidades del sector público nacional, excepto la administración central, deberán entregar a la Contaduría General de la Nación los estados contables de su gestión anterior, con las notas y anexos que correspondan".-

A su vez el art. 95 de la Ley 24156 establece que el Poder Ejecutivo Nacional deberá presentar antes del 30 de junio de cada año la Cuenta de Inversión correspondiente al ejercicio anterior que contendrá como mínimo entre otras la siguiente información

apartado d): los estados contables - financieros de la Administración Central, siendo los mismos de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 1361/94:

- a) Estado de ejecución presupuestaria de recursos y gastos de la Administración Nacional,
- b) Balance de sumas y saldos de la Administración Central,
- c) Estado de Recursos y Gastos Corrientes de la Administración Central,
- d) Estado de Origen y Aplicación de Fondos de la Administración Central,
- e) Balance General de la Administración Central (que integra los patrimonios netos de los Organismos Descentralizados y Empresas y Sociedades del Estado)
- f) Estado de Evolución del Patrimonio Neto,
- g) Cuenta Ahorro, Inversión, Financiamiento de la Administración Central,
- h) Cuenta Ahorro, Inversión, Financiamiento del Sector Público No Financiero.-

<u>2.4.2. CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE EJERCICIO CONTABLE</u>

De los países bajo estudio, España no lo menciona, el resto de los países si los considera. Este principio como señalamos establece una condición que es anterior a los Estados Contables, cual es el período que comprenden los Estados Contables a confeccionar.-

Al ser una condición previa, una condición externa, este principio no debería ser considerado como tal desde el punto de vista estrictamente teórico, no obstante es oportuno su inclusión para permitir un marco de referencia en el análisis de la información contable de la contabilidad gubernamental.-

2.5 PRINCIPIO GENERAL DE BIENES ECONOMICOS

La información contable se refiere siempre a bienes, derechos y obligaciones que posean valor económico y, por ende, que sean susceptibles de ser valuados objetivamente en términos monetarios.

2.5.1 ANALISIS DEL PRINCIPIO

Este principio inicia el tratamiento de uno de los problemas de la contabilidad cual es el de la valuación, centrando su redacción en los bienes que serán susceptibles de valuación.-

Es decir nos está indicando que tipos de bienes serán considerados en la confección de los estados contables.-

En el alcance de la Resolución la misma establece que "éste principio define la naturaleza de los bienes que deben ser reconocidos en los estados financieros, los cuales deben incluir tanto los bienes materiales como los inmateriales y los derechos y obligaciones cuantificables económicamente y que componen o afectan el patrimonio del Ente, como así también los recursos y gastos del mismo".-

Teniendo en cuenta éste Principio la Contaduría General de la Nación ha elaborado el "Catálogo Básico de Cuentas " en el cual encontramos a manera de resumen la siguiente gran clasificación en las cuentas patrimoniales:

ACTIVO: Corriente

Disponibilidades Inversiones Financieras Créditos Bienes de Cambio Bienes de Consumo Otros activos

No Corriente
Créditos
Inversiones financieras
Bienes de Uso
Bienes Inmateriales
Otros Activos a largo plazo

PASIVO: Corriente

Deudas

Deuda documentada a pagar

Porción corriente de los pasivos no corrientes

Pasivos diferidos

Previsiones

Fondos de terceros y en garantía

Otros pasivos

No Corriente

Deudas a largo plazo

Deuda documentada a largo plazo

Deuda Pública (*)

Préstamos a largo plazo

Pasivos diferidos a lago plazo

Previsiones a largo plazo y reservas técnicas

PATRIMONIO

Hacienda Pública (*)

Patrimonio Institucional (**)

(*) Para uso exclusivo de la Administración Central

(**) Para uso exclusivo de los Organismos Descentralizados y de Seguridad Social.-

Y dentro de las cuentas de resultado.

Recursos Corrientes

Ingresos Tributarios

Contribuciones de la Seguridad Social

Ingresos no tributarios

Venta de bienes y servicios de las administraciones públicas

Rentas de la propiedad

Transferencias recibidas

Contribuciones recibidas

Otros Ingresos

Gastos Corrientes

Gastos de consumo Rentas de la propiedad Prestaciones de la seguridad social Transferencias otorgadas Contribuciones otorgadas Otras pérdidas

<u>2.5.2. CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE BIENES</u> ECONOMICOS

De los países bajo análisis, España no los menciona, de los restantes países (Chile, México y Argentina), el de la Resolución 25 es el mejor redactado en razón que se refiere a bienes, derechos y obligaciones, que es lo que se va a valuar a efectos de confeccionar los estados contables. Mientras tanto Chile habla de recursos y obligaciones (esto es parcial ya que no habla de los bienes del estado como tampoco de los derechos que conforman el patrimonio del Estado), mientras que México lo hace refiriéndose a derechos, obligaciones y en general a las operaciones (también parcial ya que los derechos son una parte del activo, mientras que las operaciones no representan por si solas ni derechos, ni bienes, ni obligaciones).-

2.6. PRINCIPIO DE MONEDA DE CUENTA

Las transacciones que dan origen a las modificaciones patrimoniales y de recursos y gastos serán registradas por la contabilidad de cada ente en moneda corriente de curso legal.-

2.6.1.ANALISIS DEL PRINCIPIO

La moneda de cuenta, por lo general es la moneda de cuenta vigente en el país en la que el ente funciona y cuya finalidad es servir como medio de intercambio. Permite registrar los activos y pasivos y los cambios que en ella se producen en base a un denominador común siendo útil para homogeneizar las operaciones y obtener, mediante sumas algebraicas el resultado del ejercicio.-

Por lo tanto y tal como lo expresan los Contadores Dealecsandris y Chyrikins en su trabajo Análisis de los postulados y principios de contabilidad gubernamental "es una cosa curiosa que se insiste en citar como un principio general el de moneda de cuenta", por tal razón expresan mas adelante que sería trivial pensar siquiera que el dinero como unidad de medida no se utilice.-

Con el devenir de la Ley N° 23928 denominada Ley de la Convertibilidad establece en su artículo 10 que: "se derogan a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establezcan o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria......".-

En línea con ésta Ley, el Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos emitió el Decreto Nº 316 del 15 de agosto de 1995 publicado en el Boletín Oficial Nº 28211 el cual instruyó a los organismos de contralor que solo autoricen la presentación de balances o estados contables que observen lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 23928, es decir eliminó la posibilidad de cláusulas de ajuste en los Estados Contables presentados por las empresas o por los organismos del estado.-

De tal manera los Estados Contables emitidos por la Administración Financiera Gubernamental no sufre actualizaciones por variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.-

2.6.2.CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE MONEDA DE CUENTA

De la lectura del principio de Moneda de Cuenta de los países bajo análisis, España como se manifiesta, no lo enuncia. Respecto de su comparación con el resto de los países no surgen diferencias sustanciales, ninguno de ellos menciona la alternativa de efectuar ajuste por inflación o procedimiento similares de actualización monetaria.-

2.7. PRINCIPIO DE VALUACION AL COSTO

Las transacciones se registran por su valor original de adquisición, construcción o producción.

Para determinados bienes específicos, su valuación será el valor de cotización de mercado, el estimado de realización o aquel que surja del método de valuación que el Organo Rector le asigne bajo condiciones que lo justifiquen adecuadamente con carácter de excepción.

2.7.1. ANALISIS DEL PRINCIPIO

En el alcance del principio se establecen tres alternativas de valuación:

- a) el costo de adquisición, construcción o producción es el adecuado para reflejar el valor de los bienes, derechos y obligaciones en el momento de su incorporación al patrimonio del Ente.
- b) para determinadas inversiones en títulos o valores con cotización pública, corresponderá utilizar el valor de mercado para su valuación,
- c) en el caso de otros bienes y con carácter de excepción el órgano establecerá el método de valuación que corresponda, siempre que no supere el de mercado o realización, el que fuere menor.

Es decir que amplía el enunciado del principio.-

En el caso de la Resolución 25 la misma establece como regla general la aplicación del costo histórico (valor original de adquisición, construcción o producción) y como excepción la utilización del valor de cotización o del valor neto de realización (valor presente) o aquel que surja del método que fije el Organo rector que puede obedecer a un método distinto de cualquiera de los otros.-

Cada rubro integrante de la Fórmula del Balance (aprobada por la Disposición Nº 20/99) está explicitada en la Resolución 25 como debe ser valuado Capítulo III 3.2 de la misma.-

La forma en que cada rubro debe ser valuado se enuncia a continuación:

ACTIVO:

1 Disponibilidades:

- 1.1) la moneda de curso legal a su valor nominal.-
- 1.2) la moneda extranjera se valúa por el tipo de cambio comprador vigente al día de la transacción, al igual que al cierre del ejercicio.-

2. Inversiones Financieras:

- a)Títulos valores:
- 2.1) en el momento de adquisición a su valor de adquisición
 - 2.2) al formularse los estados contables a Valor Neto de Realización o Valor de Cotización
 - 2.3) Títulos públicos en moneda extranjera: al tipo de cambio comprador.-
 - 2.4) Los plazos fijos no vencidos a su valor nominal mas los intereses devengados a la fecha,
 - 2.5) los títulos sin cotización pública a su valor de adquisición.-

3. Créditos:

- 3.1) a su valor histórico, al momento del cierre se le agregarán los intereses correspondientes,
- 3.2) en caso de créditos en moneda extranjera al tipo de cambio vendedor a la fecha de cierre del período.-

4. Bienes de Cambio:

- 4.1) se valuarán a su costo de adquisición o producción en que se incurre al obtener el bien, a éste costo se le agregarán los gastos necesarios para situarlos en el lugar y ponerlos en condiciones de venta,
- 4.2) los intereses o bonificaciones por pronto pago no forman parte del costo.-

4.3) al cierre del ejercicio y de haber sufrido variaciones significativas deberán valuarse a su valor de mercado o adquisición el que fuera menor.-

5. Bienes de Uso:

- 5.1) Bienes de Uso: a su costo de adquisición o construcción más los gastos necesarios como seguros, fletes, importación y gastos de instalación hasta su puesta en marcha.-
- 5.2) Bienes recibidos en donación, a un valor estimado que represente el desembolso en que se hubiera incurrido.-
- 5.3) Los bienes adquiridos en moneda extranjera al tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición.-
- 5.4) Las mejoras que permitan extender la vida útil del bien se imputarán al bien que resulta beneficiado.-

4. Bienes Intangibles:

La registración de éstos activos se realiza por su valor de adquisición o por la estimación que se efectúe cuando no exista contrapartida monetaria.-

PASIVO:

1) Deudas:

- 1.1) por el valor de los bienes adquiridos deducidos los descuentos de caja obtenidos,
- 1.2) de tratarse de préstamos en efectivo como consecuencia de la colocación de títulos de deuda pública, préstamos con organismos multilaterales de crédito el pasivo se registrará por el valor nominal de los títulos,

- 1.3) los pasivos de acuerdo a la cotización de la moneda que se trate, al tipo vendedor a la fecha del ingreso de los fondos,
- 1.4) los intereses se registran como pasivo a medida que se devenguen.-

2.7.2. CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE VALUACION AL COSTO

La enunciación de éste principio por parte de los distintos países bajo análisis no difieren fundamentalmente entre sí, todos toman como principal el principio de valuación al costo, reconociendo la existencia de otros criterios de valuación para determinados bienes al igual que la Resolución 25.-

La República Argentina establece claramente cuales son los criterios de valuación de los distintos rubros.-

Es importante éste principio por la relación que tendrán la valuación de los bienes en la formación de la Cuentas Nacionales, recordemos que. uno de los objetivos del Sistema de Contabilidad Gubernamental es, de acuerdo con el artículo 86) inciso d) " permitir que la información que se procese y se produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales".-

2.8. ANALISIS AL PRINCIPIO DE EXPOSICION

Los estados contables y financieros deben contener toda información necesaria que exprese adecuadamente la situación económico-financiera y de recursos y gastos del Ente de manera tal que los usuarios puedan estar informados adecuadamente y tomar decisiones pertinentes.

2.8.1. ANALISIS DEL PRINCIPIO

La importancia de éste principio está dada porque significa que los estados contables deben contener toda la información que sea necesaria para interpretarlos correctamente.-

Es decir, los estados contables deben contener toda la información necesaria para que los usuarios puedan tomar las decisiones correspondientes.-

Esta información puede darse a través de dos tipos de informes:

- a) los destinados exclusivamente para uso interno
- b) los presentados a terceros ajenos al ente usualmente denominados "Estados Contables ".-

En el Manual de Transparencia Fiscal aprobado por el Fondo Monetario Internacional (Edición 1999) encontramos el espíritu de éste principio el cual en su parte pertinente se transcribe a continuación:

Capítulo II "Acceso del público a la información "Párrafo 2.1: "Deberá proporcionarse al público información completa sobre las operaciones fiscales, pasadas, actuales y futuras del gobierno.-

Recordemos que este Código es posterior al dictado de la Resolución 25 por lo que lo consideramos correcta la inclusión de éste principio en la misma.-

En el caso de la Contaduría General de la Nación ha presentado por primera vez el Balance del Gobierno Federal en el año 1999, el correspondiente al año 1998 y éste año el correspondiente al año 1999, los mismos fueron elevados juntamente con la Cuenta de Inversión de cada año al Congreso de la Nación, presentados al periodismo en general, a los integrantes de los distintos sectores gubernamentales y a los interesados en los resultados de la gestión gubernamental en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.-

Volviendo a la Resolución 25 en su Capítulo III Subcapítulo 2 Normas de Valuación y Exposición establece para cada rubro del Balance de la Administración Central la forma de exposición de cada uno de ellos.-

Ahora haremos mención a otro tema relacionado y de suma importancia con éste principio, cual es el referido al de las características que debe reunir la información que se expone en los Estados Contables, así cabe mencionar que la Resolución 25 en su Capítulo III Subcapítulo I establece cuales deben ser los requisitos de la información contable.

Las cualidades establecidas en la misma que debería reunir la información contable es la siguiente:

- 1.Utilidad
- 2. Identificación
- 3. Oportunidad
- 4. Representatividad
- 5. Verosimilitud
- 6.Confiabilidad
- 7. Objetividad
- 8. Verificabilidad
- 9. Homogeneidad
- 10. Racionalidad

2.8.2 CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE EXPOSICION

Este principio es enunciado por la Resolución 25, Chile y México mientras que España no lo enuncia.-

Este principio en el caso de la Resolución 25 está de acuerdo con el Manual de Transparencia Fiscal aprobado por el Fondo Monetario Internacional.-

Asimismo es de hacer notar que la Resolución 25 amplía éste principio tal como se explicó en el punto 2.6.1 al tratarlo igualmente como una cualidad de la información.-

2.9PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD

La contabilidad debe registrar todos los hechos económicos, cualquiera sea su naturaleza, que afecten o puedan afectar el patrimonio y los recursos y gastos del Ente.-

2.9.1. ANALISIS DEL PRINCIPIO

Este es un principio adoptado por la Resolución 25, el mismo no lo encontramos expuesto en los demás países bajo estudio, como así tampoco entre los que la profesión contable en nuestro país reconoce como tal.-

De la lectura del mismo encontramos una gran relación entre éste principio, el de bienes económicos y el de exposición, ya que el primero de ésos principios define la naturaleza de los bienes que deben ser reconocidos en los estados financieros y el segundo (Exposición) expresa que los estados contables deben reflejar toda la información en forma adecuada, mientras que éste principio (Universalidad) enuncia que se debe informar todos los hechos económicos.-

En éste principio quizás se debería haber mencionado que la contabilidad registra operaciones presupuestarias y operaciones extrapresupuestarias, (recaudaciones de Fondos de Terceros, depósitos en garantía, amortizaciones, etc.), de manera de dejar debidamente aclarado que la contabilidad registra la totalidad de las operaciones y no solamente las operaciones que surgen del presupuesto que se registran a través del Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF).-

La nota complementaria a los Estados Contables al Ejercicio 1999 (presentados en la Cuenta de Inversión del Ejercicio 1999) nos aclarará este concepto:

Compatibilización entre el Estado de Recursos y Gastos Corrientes y la Cuenta de Ahorro Inversión Financiamiento de la Administración Central

Seguidamente se realiza un análisis de compatibilización entre el resultado expuesto en el Estado de Recursos y Gastos Corrientes y el que surge de la Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento de la Administración Central en su parte corriente.

CONCEPTO	ESTADO DE RECURSOS Y GASTOS CORRIENTES	CUENTA AHORRO INVERSION FINANCIAM	DIFERENCIAS	OBS
INGRESOS CORRIENTES	28.531.082.795,60	22.965.045.978,16	5.566.036.817,44	
Ingresos tributarios	18.954.284.707,84	18.954.284.707,84	•	
Contribuciones a la Seg. Social	84.177.204,62	84.177.204,62	•	
Ingresos no tributarios	2.603.747.311,34	2.600.811.702,89	2.935.608,45	(1)
Vta.de Bs. Y Ss. De las Adm.Pcas.	89.167.616,75	89.167.616,75	-	
Rentas de la Propiedad	1.047.830.939,30	979.680.838,86	68.150.100,44	(2)
Transferencias recibidas	270.305.801,43	256.923.907,20	13.381.894,23	(3)
Otros recursos	5.481.569.214,32		5.481.569.214,32	(4)
GASTOS CORRIENTES Gastos de consumo Rentas de la Propiedad Prestaciones de la Seg. Social Transferencias otorgadas Otras pérdidas	29.592.785.959,25 7.270.898.338,61 11.393.352.209,12 938.705.770,85 7.671.408.565,31 2.318.421.075,36	21.794.347.955,01 7.064.092.076,92 8.115.609.956,79 938.705.770,85 5.385.534.411,31 290.405.739.14	7.798.438.004,24 206.806.261,69 3.277.742.252,33 - 2.285.874.154,00 2.028.015.336,22	(5) (6) (7) (8)
On an per areas	2.510.121.075,50	270.100.707.11	2.020.010.000,22	(0)

RESULTADO ECONÓMICO (1.061.703.163,65) 1.170.698.023,15 (2.232.401.186,80)

- (1) La diferencia obedece, principalmente, al diferente tratamiento otorgado a las diferencias de cotización y a los cánones devengados por privatizaciones.
- (2) Corresponde a rentas intereses no presupuestarios.
- (3) Ajuste contable en transferencias por tratamiento metodológico diferente entre presupuesto y contabilidad.
- (4) Esta diferencia se compone, principalmente, de ingresos no presupuestarios por Diferencia de Cambio y por Diferencia de Cotización.
- (5) La contabilidad incluye otros gastos corrientes como, por ejemplo, amortizaciones; por otro lado, contablemente, los gastos militares en bienes de uso son activados a la vez que en la ejecución presupuestaria no lo son.
- (6) La diferencia se debe a la existencia de intereses devengados en la contabilidad.
- (7) Ajuste contable en transferencias por tratamiento metodológico diferente entre presupuesto y contabilidad.
- (8) Esta diferencia se compone, principalmente, de previsiones, ajustes a pasivos, diferencias de cambio y otras variaciones de naturaleza estrictamente contable.

Aquí en las notas a los Estados Contables al ejercicio 1999 vemos que no todas las operaciones que registra la contabilidad surgen del presupuesto ya que la contabilidad registra una serie de operaciones mas que las aprobadas presupuestariamente.-

2.9.2CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD

Como se explicó los demás países bajo análisis no lo enuncian. El mismo participa de los principios de Exposición y Bienes Económicos, su enunciado es muy útil, pero debería ser mejor expuesto indicando las diferencias de criterios existentes en materia de contabilidad entre la contabilidad y el presupuesto.-

2.10 PRINCIPIO DE IMPORTANCIA RELATIVA

Aquellas transacciones que por su magnitud o naturaleza tengan o puedan tener un impacto sobre el patrimonio, los gastos y recursos del Ente deben ser expuestas de manera tal que el usuario de los estados contables disponga de una clara interpretación sobre la incidencia, inmediata o mediata, de las mismas.

2.10.1. ANALISIS AL PRINCIPIO

El presente no se trata de un principio, sino mas bien de una regla a seguir en la aplicación de los demás principios y referido a las cualidades que debe reunir la información contable.-

En éste principio se aplicará con mucho énfasis el criterio profesional al momento de la confección de los Estados Contables o de los Informes Contables.-

Pero ¿ como se mide la significatividad de una cuenta? ¿ de un rubro?.-

Mucho se ha profundizado sobre el tema existiendo muchos acercamientos a ésta " pauta " de significación que debería tener la información contable.-

Así podríamos mencionar varias definiciones o aproximaciones del término "significatividad" en el sentido contable entre ellas tenemos:

VIII Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas (Mendoza 1976)

"Debe considerarse como significativas a aquellas partidas o informaciones que, como consecuencia de su omisión o de su inadecuada exposición, podrán provocar un cambio sobre las decisiones a tomar por los usuarios de los estados contables".-

O el pronunciamiento de la VI Conferencia Interamericana y la VI Asamblea Nacional donde se exponía:

"Desde luego que no existe una línea demarcatoria que fije los límites de los que es y lo que no es material y el contador debe aplicar su mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso. Sin embargo, se puede afirmar que cuando el efecto que produce la falta de uniformidad, o cualquier causa, es del 5% o mas del resultado de un ejercicio, el efecto es material

Es de entender que cuando se refiere a *material* se está refiriendo a *significativo*.-

Como dijimos anteriormente la Resolución 25 enuncia las cualidades que debe reunir la información contable, cabe mencionar las de Utilidad, Representatividad y Racionalidad las que pueden ser interpretadas de la siguiente manera:

Utilidad: información eficaz y eficiente

Representatividad: debe contener los aspectos relevantes e incluir acontecimientos eventuales susceptibles de ser cuantificables,

Racionalidad: la información debe resultar de un método coherente fundado en el razonamiento lógico.-

Es decir el presente principio con las limitaciones que tiene en lo referente a determinar que es y que no es material o significativo, lo complementa con las cualidades de la información contable anteriormente expuestas.-

2.10.2. CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE IMPORTANCIA RELATIVA

Este principio, tal cual como lo hemos dicho en la Introducción Teórica, el mismo depende primordialmente del criterio profesional de aquel que está emitiendo o suscribiendo los estados contables, también será muy importante la labor del auditor que efectuará la labor profesional sobre los mismos.-

De la lectura de este principio de los países bajo estudio no se notan grandes diferencias, a excepción que alguno de ellos le ha dedicado mayor extensión, el que mas se diferencia en su redacción es el principio enunciado por España el cual establece al final del enunciado " la aplicación de éste principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales".-

Concluyendo con la Resolución 25 digamos que la misma enuncia como PCGA al de Importancia Relativa, que como dijimos depende mucho del criterio profesional, tanto del emisor de los Estados Contables como del auditor de los mismos, la misma Resolución avanza luego en las cualidades de la información contable donde podemos encontrar el requisito de significatividad, sobrentendido en las cualidades de utilidad, representatividad y racionalidad para la información en las cualidades expuestas en la introducción teórica a éste principio.-

2.11. PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

La registración contable y los estados financieros resultantes deben ser elaborados mediante la aplicación de los mismos criterios de identificación, valuación y exposición durante los periodos en que se exponen las actividades del Ente.

2.11.1. ENUNCIACION DEL PRINCIPIO

Al igual que los comentarios efectuados en el principio anterior, al hablar de uniformidad estamos hablando de una "regla o pauta" y no a un P.C.G.A. propiamente dicho.-

El mismo esta referido a que los estados contables se elaboran periódicamente, y a efectos de posibilitar la comparación entre ellos es necesario mantener la base de cuantificación y de exposición en el tiempo.

En el primer párrafo del alcance la Resolución 25 establece " la identificación de las transacciones del Ente se efectúan sobre la base de la aplicación de los clasificadores presupuestarios de manera uniforme, lo cual hace compatible todas las areas de gestión de la Administración Nacional".-

De la lectura de éste párrafo observamos que la Resolución 25 avanza sobre la aplicación uniforme de los clasificadores presupuestarios, es decir un ámbito distinto del contable, a nuestro entender la referencia está dirigida a lograr una correcta integración entre los sistemas contable y presupuestario.-

Los casos que afectan la uniformidad se los puede tipificar en dos tópicos a saber:

a)cambios en la aplicación de principios, ej: aplicación de un método distinto de valuación de los bienes de cambio o cambio en el método de depreciación de los bienes de uso.-

b) corrección de errores derivado de la no consideración de ciertos elementos o de la mala utilización de los datos disponibles.-

La Resolución 25 no menciona la posibilidad de efectuar cambios en los criterios de valuación o exposición y reflejarlos mediante notas a los estados contables, más aún en el mismo expresa que " es necesario que las prácticas y procedimientos contables sean aplicados uniforme y consistentemente no solo para el ejercicio al que se refieren los estados financieros sino también en relación con ejercicios anteriores ".-

Mas adelante, la Resolución 25 al tratar las cualidades de la información contable incluye entre las mismas a la de Homogeneidad estableciendo que "la información que se procesa debe ser formulada de criterios similares en el tiempo y su aplicación debe ser común para los Entes de tal forma que facilite el análisis y su evaluación temporal", estableciendo que tal comparación permita el cotejo de la información del Ente en diferentes fechas o períodos.-

2.11.2.CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

Del análisis del principio de uniformidad estamos en condiciones de afirmar que el mismo no es un principio sino una pauta o regla de la calidad de información, también tratado por la Resolución 25 como tal al incluir como una cualidad de la información contable a la de Homogeneidad.-

Luego de efectuar el comentario mencionado en el párrafo anterior y entrando ya en la enunciación de los principios de los demás países, estamos en condiciones de decir que Chile no lo menciona, mientras que el resto de los países (México y España) lo enuncian y a su vez, a diferencia de la Resolución 25 dan la posibilidad de aplicar cambios o alteraciones en los registros o procedimientos contables dejando expresado tal situación mediante las notas explicativas correspondientes.-

Este principio de uniformidad, debería ser considerado de una manera mas flexible por parte de la Resolución 25; en la contabilidad como dijimos, pueden existir variaciones que sean necesarias reflejarlas contablemente y que alteren el presente principio.-

2.12 CRITERIO DE PRUDENCIA

En la medición o cuantificación de los hechos económicos financieros del Ente se debe adoptar un criterio restrictivo a los efectos de exponer la situación menos favorable, dentro de las posibles, para el mismo.

2.12.1. ANALISIS DEL PRINCIPIO

El presente, mas que un principio es una regla adoptada por la profesión que tiende a que los posibles errores de medición de activos y pasivos sean por defecto y no por exceso en la presentación de resultados favorables y activos netos. Ante dos alternativas se adoptará aquella en la cual se exponga la cifra menor de dos valores de activos referentes a una misma partida, o mayor si se tratara de un pasivo.-

Respecto de la elección de la menor cifra en el caso de dos valores activos y siguiendo a al trabajo efectuado por los Contadores Ricardo P. Dealecsanadris y Héctor Chyrikins (Análisis de los postulados y principios de contabilidad ECM – Administración de Empresas Tomo VI A), expresan: " ello no es cierto, porque debe tenerse en cuenta primordialmente el objeto de la valuación, que será diferente según la finalidad que se persiga en la confección de los estados contables"

Por lo tanto, prudencia debe equivaler a una estimación razonable de riesgos, debiendo evitarse la adopción de actitudes en exceso conservadoras que provoquen la subvaluación del patrimonio.-

Por lo tanto estamos en presencia de un principio o una regla que está muy relacionado con las normas de valuación y con el criterio de devengado.

2.12.2CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE PRUDENCIA

Mas que un principio contable, el presente principio debería ser considerado como una condición a ser considerada en la determinación de ingresos y gastos.-

De todos los países bajo estudio, solamente México no lo enuncia. El enunciado de los demás países bajo estudio Chile y España son similares en su redacción.-

En el caso particular de España encontramos mas explicitada la relación existente entre éste principio y el de "devengo" al establecer cuando se debe contabilizar un ingreso o un gasto.-

CAPITULO 3

3.1 PRINCIPIO DE RECONOCIMIENTO DE LAS TRANSACCIONES

3.2 INTRODUCCION AL CAPITULO

Como dijimos en la Introducción al presente trabajo, se le dará un Capítulo especial a éste principio, las causas de ésta decisión obedece a la importancia que el presente tiene en la contabilidad gubernamental.-

Dicha importancia está basada en que con la sola mención del sistema adoptado, nos permitirá saber como trata los ingresos y los egresos ocurridos la administración gubernamental

En definitiva, la mención de que sistema ha adoptado el sector gubernamental, que como veremos según la teoría de la International Faderation of Accountants (IFAC) y sobre las cuales el Fondo Monetario Internacional promueve para que los países adopten , nos indicará sin hacer mas mención, como se trata a los ingresos y egresos la contabilidad gubernamental.-

3.3.PRINCIPIO DE RECONOCIMIENTO DE LAS TRANSACCIONES

La ocurrencia de hechos económico - financieros motivo de las transacciones que afecten a los entes, las que determinan modificaciones en el patrimonio, como así también en los resultados de las operaciones, deben ser reconocidos, a través de las registraciones contables, en el momento que se devengan.

3.4.ANALISIS DEL PRINCIPIO

El presente principio se lo puede considerar como el de mayor jerarquía pues a través de él se establecen las pautas para asignar los ingresos, las deudas y los resultados a los distintos períodos o ejercicios económicos.-

Este concepto se refiere a una forma de registración que considera el registro de las operaciones contables cuando se produce la variación patrimonial que la mencionada operación efectúa.-

Entrando en el tema digamos que existen dos sistemas para el registro de los ingresos y de los egresos:

- a) uno puramente financiero o " de caja", atendiendo solamente los pagos y las recaudaciones efectivas,
- b) otro denominado " de competencia o jurídico": que toma el gasto en el momento del compromiso, a diferencia del anterior no atiende al movimiento material del ingreso o salidas de dinero sino al derecho del estado respecto de los ingresos y a la obligación de pagar respecto de los gastos comprometidos, de allí la denominación de " jurídico" por reflejar derechos y obligaciones del tesoro.-

3.5. EL SISTEMA DE CAJA O FINANCIERO O INGLES:

Este sistema computa como recursos del ejercicio las sumas que se prevé recaudar efectivamente y como gastos las sumas que se prevé pagar efectivamente

Ventajas del sistema de acuerdo con sus sostenedores:

- a) la conveniencia de reducir las previsiones a lo que realmente se recaudará y por lo tanto con ésos ingresos se efectuarán los pagos,
 - b) se facilita la elaboración del presupuesto,
 - c) permite un mas rápido cierre de ejercicio,
- d) respecto del sistema jurídico (que exige un mayor plazo de tiempo para cerrar el ejercicio) con una mayor demora en la información de la gestión realizada al Parlamento y con el inevitable inconveniente administrativo de tener en función los registros del presupuesto del ejercicio anterior y los del presente ejercicio.-

Desventajas:

- a) el Poder Ejecutivo solo queda limitado al conocimiento de sus pagos, mientras que no conoce los compromisos hasta tanto se inicie la etapa del pago,
- b) si bien es cierto que el Parlamento conoce la información con mas rapidez la misma es parcial, ya que no conoce las deudas en trámite de pago.-

3.6. EL SISTEMA "JURIDICO " O DE "COMPETENCIA"

Con este sistema también llamado "francés " surge la llamada contabilidad de ejercicio que atiende a los derechos y cargas de cada período, estableciendo cuentas que parten de las entradas fijadas a recaudar y de los gastos comprometidos a pagar.-

Nos encontramos que en éste sistema denominado sistema de competencia o jurídico requiere definir con precisión el momento que se entiende por "gasto comprometido".-

Respecto del momento en que se produce el compromiso respecto de un gasto existen 3 momentos:

1) Teoría del compromiso como causa eficiente, mediata o inmediata, de un movimiento de fondos:

En ésta teoría se retrocede en el momento de la determinación del gasto lo más atrás posible, a fin de identificar cualquier acto que sirva como causa eficiente para provocar en el presente o en el futuro una salida de fondos.-

Es decir toma el concepto del gasto asociándolo con una salida de fondos en el mismo momento en que se planea efectuar un gasto sin llegar a saber a ciencia cierta si efectivamente se producirá o no la mencionada salida de fondos.-

Ejemplos de éste momento, es por ejemplo aquél en el que se firma un decreto para la creación de un organismo o de un servicio administrativo, desde éste momento se debería afectar el crédito y prever la salida de fondos, la misma situación estaría dada si vamos al ejemplo el decreto de nombramiento de un personal en la Administración Pública, en éste momento se daría por afectado el crédito previéndose la salida de fondos.-

En ambos casos se observa la falta de exactitud de ésta teoría ya que en ambas situaciones pueden llegar a no ocurrir el egreso de fondos por lo que no sería correcto considerar a éste momento una salida de fondos, mas aun en ambos ejemplos, los importes son estimados y pueden diferir de lo que ocurra en la realidad.-

2) Teoría civilista de la equiparación del compromiso con el concepto jurídico de obligación

A efectos de evitar el exceso de la anterior en el sentido de retroceder tanto en la formulación del compromiso, algunos autores pretendieron acotarla y encontraron el origen del compromiso al momento del nacimiento del compromiso pero desde el punto de vista jurídico.-

Analizaron ésa relación entre la administración pública y quienes con ella contratan encontrando la coincidencia del compromiso con el nacimiento jurídico de la obligación.-

Podrá existir la deuda desde el punto de vista jurídico si se dieron las condiciones legales para que tal hecho ocurra, ¿pero que sucede si no existen los créditos necesarios para imputarla y contraer el compromiso? no existirá compromiso.-

Por lo tanto esta teoría también es imperfecta

3) Teoría administrativo - financiera del compromiso financiero como concepto sui - generis

Ante las fallas de las teorías anteriores surge una teoría que está fuertemente defendida por el Prof. Bayetto el cual expone el concepto de la siguiente manera:

Se entiende que hay compromiso frente a los créditos del año, cuando existe la obligación de pagar suma determinada de dinero, referible por su concepto, importe y vencimiento, a ésos créditos, y siempre que ésas obligaciones hayan sido constituidas o reconocidas por autoridad competente y respetando las formas legales. Si la obligación se

halla subordinada a condición, es necesario que ésta se cumpla para que el compromiso se formalice.-

Es decir que se dan juntamente dos condiciones para que se cumpla el compromiso:

- 1) parte de un hecho jurídico que es el de pagar una suma líquida, teniendo aquí un punto de contacto con la teoría civilista,
- 2) aparte de ésa condición es necesario también la existencia del crédito presupuestario vigente.-

Así en el subrayado del concepto, al decir que existe la obligación de pagar suma determinada de dinero, es porque se produjo la recepción del bien o servicio por parte del estado y por lo tanto la variación patrimonial respectiva y es allí donde encontramos reflejado el momento del devengado.-

Además y según agrega Adolfo Atchabaian en su Régimen Jurídico de la gestión y control en la hacienda pública es necesario dos requisitos mas:

- 3) la existencia de un funcionario autorizado para crear la obligación,
- 4) respetar normas de procedimiento para ordenar gastos y formalizar el compromiso.-

Ahora veamos que nos dice el Manual de Transparencia Fiscal:

en su Recuadro 11 " Clasificación, contabilidad y declaración de información fiscal y financiera ": Convergencia hacia una contabilidad en valores devengados: " se reconocen cada vez mas las graves desventajas de las mediciones en valores de caja para la declaración de información fiscal y financiera. Los atrasos en las erogaciones, las transacciones en especie, los pasivos contingentes, y otras operaciones que no se realizan en efectivo tienen un impacto económico antes de su declaración en un sistema de registro de caja o un sistema modificado de valores de caja. Estos efectos si pueden reflejarse en los sistemas de contabilidad de los valores devengados y es necesario tenerlos en cuenta al elaborar la política macroeconómica...."

".....<u>el registro base devengado</u>, si bien representa exigencias adicionales porque es necesario reconocer el traspaso de propiedad, también ayuda al gobierno a evaluar su eficiencia en la utilización de

recursos que tiene a su disposición. El registro de caja tiene serias limitaciones desde ésta perspectiva, porque por ejemplo no reflejan los efectos de las transacciones que no se realizan en efectivo. No obstante debe reconocerse que la operación de los sistemas de registro de caja bien organizados es mas económica y se obtiene la información fundamental que requiere una información financiera eficaz.-

En su punto 3.3.1. expresa : Deberá establecerse un sistema integrado de alcance general. Este deberá permitir una evaluación fiable de los atrasos de los pagos.

Respecto del sistema contable en su recuadro 13 Normas Internacionales de Contabilidad y declaración de información financiera:

Párrafo 2 "La Comisión del Sector Público de la IFAC publicó un proyecto de directrices para la declaración de información sobre finanzas públicas" Las directrices no constituyen normas contables en sí, sino una declaración de principios que constituirán las bases de las normas internacionales de contabilidad del Sector Público . Se definen las bases contables empleadas por los gobiernos en función de cuatro procedimientos relacionados entre sí: registro de caja, método modificado de contabilidad en valores de caja, método modificado de contabilidad en valores devengados, registro en base devengado.

Mas adelante el mencionado Manual en el párrafo 128 expresa " cuando no se declaren específicamente los atrasos " del lado de los pagos o de los ingresos " puede impedirse en gran medida la transparencia fiscal.-

Siguiendo con el análisis del Manual en su recuadro 15: Etapas de los pagos y los atrasos nos dice:

"..... en un proceso típico de pago, todos los sistemas de contabilida pasan por cuatro etapas básicas:

- compromiso: un gasto previsto como resultado de la colocación de un pedido, la celebración de un contrato u otro acuerdo de prestación de servicios o suministro de bienes.
- verificación: confirmación por parte del agente autorizado de que se ha recibido el bien o servicio solicitados y <u>por consiguiente el reconocimiento de la obligación del pago.</u>
- emisión del pago: emisión de un cheque o de una orden de pago al proveedor del bien o del servicio para satisfacer una obligación de transferencia que vence, y

• pago en efectivo: entrega del efectivo o transferencia de fondos al proveedor para cancelar la deuda.-

Por lo tanto el F.M.I. propone que para los sistemas menos desarrollados se registre la contabilidad por la base del devengado por la importancia que tiene en la determinación de los atrasos en los pagos.-

3.7 LAS PROPUESTAS DE LA I.F.A.C.

Por otra parte el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores ha elaborado cuatro bases contables las cuales se encuentran en consulta y son las siguientes:

<u>Base de Contado:</u> es aquella que reconoce las transacciones y otros eventos en donde dinero en efectivo es entregado o recibido. Mide el resultado de un período que surge de la diferencia entre la caja recibida y la pagada. El estado financiero es el cash-flow.-

Base de modificaciones a la base de contado: esta base contable reconoce las transacciones u otros eventos cuando dinero en efectivo es recibido o entregado para el pago. Los libros se mantienen abiertos durante el mes posterior al final del año. Las facturas recibidas y los pagos que tuvieron lugar durante el período específico pero que tuvieron su origen en el período anterior, son reconocidos como facturas y pagos del período anterior. Los flujos de fondos (cash-flow) que al inicio del reporte del período ya hayan sido tenidos en cuenta en el reporte del período anterior son reducidos del reporte de éste período en cuestión. El estado financiero primario es el cash-flow.-

<u>Base devengada o acumulada:</u> esta base reconoce las transacciones u otros eventos cuando ocurrieron (no como base en la base

de contado cuando es cobrado o pagado) y son registradas en los estados financieros del período con el cual están relacionadas.-

Base de modificaciones a la base devengada o a la base acumulada: base contable que reconoce las transacciones u otros eventos cuando estos ocurrieron en vez de reconocerlos cuando fueron cobradas o pagadas. Los elementos reconocidos por esta base contable son los activos financieros, pasivos, activos financieros netos (o pasivos financieros netos) ganancias y gastos.-

Hasta aquí se ha expuesto las distintas corrientes doctrinarias en materia de registración contable de las operaciones en la contabilidad gubernamental, respecto del compromiso y del devengado, mencionamos las propuestas de la I.F.A.C y las del Fondo Monetario Internacional, a partir de ahora veremos como lo aplica la Administración Financiera Gubernamental en la República Argentina, tanto desde el punto de vista de los ingresos como de los egresos.-

3.8. EL DEVENGADO EN LOS INGRESOS

En materia de recaudación de los recursos en la República Argentina, encontramos 3 fases o etapas:

- 1) la fijación, investigación y liquidación de los créditos devengados o a devengarse en el año financiero,
- 2) la recaudación efectivamente realizada,
- 3) el ingreso.-

A su vez encontramos la siguiente clasificación de los recursos de acuerdo con el momento y medio de fijación de las entradas:

- a) recursos que se recaudan a través de los padrones (ej. Contribución territorial, patentes, etc.), aquí vamos a encontrar claramente diferenciados los tres momentos:
 - 1) la fijación o devengamiento,
 - 2) la recaudación,
 - 3) el ingreso al tesoro propiamente dicho,
- b) recursos cuya fijación solo puede hacerse en el momento en el que se reclama una formalidad, utilizan un servicio o formula una declaración, por ejemplo: Boletín Oficial, Registro de la Propiedad,

Puertos, Muelles, etc.), en éstos casos el devengado coincide con la recaudación,

- c) recursos que se recaudan preventivamente sobre la base de Declaraciones Juradas de los propios contribuyentes ejemplo: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, en éste caso la etapa de la fijación, puede no darse, pues en la mayoría de los casos puede darse la recaudación efectiva y la fijación no se da hasta que no se realiza la verificación, en éstos casos también el devengado coincide con el momento de la recaudación.
 - d) recursos que se recaudan mediante la venta de valores fiscales que deben ser usados, al igual que los anteriores el momento del devengado coincide con el de la recaudación,

Por lo tanto, observando la anterior clasificación, vemos que no existe en la práctica la facilidad para determinar claramente el momento en que se devenga un recurso por los distintos tipos de impuestos o tasas que se recaudan y por las distintas modalidades que presentan cada uno de ellos.-

Así en la nota g) a los Estados Contables (correspondientes a la Administración Central para el Ejercicio 1998) Registro del Devengado de Recursos encontramos la siguiente aclaración en el primer párrafo "las registraciones de los recursos de los Estados Contables han sido realizadas sobre la base del devengado conforme a los P.C.G.A. adoptados para el Sector Público Nacional".-

En el segundo párrafo nos dice " se adhirió al precepto de registrar las transacciones en el momento en que realmente se considera afectado el patrimonio y los resultados del Ente "

En el tercer párrafo encontramos "un recurso, como puede ser la recaudación de los ingresos tributarios, que mayoritariamente representa la transferencia de recursos del sector privado al público, resulta factible de medición objetiva solo cuando se acreditan a las cuentas bancarias correspondientes"

Para finalizar en el cuarto párrafo nos aclara "En la actualidad y conforme a los sistemas vigentes en el sector público, los recursos se devengan y registran en el momento en que éstos pueden ser medidos en

forma objetiva, es decir cuando se recaudan. <u>Por ello, en algunos casos, el momento del devengado es concomitante con el del percibido.</u>

Aquí también vale la pena mencionar el párrafo 131 del manual de Transparencia Fiscal " En la columna de ingresos los gobiernos también deben contabilizar los impuestos y otros montos que no se recibieron puntualmente. Por ejemplo, puede ser cuantioso el volumen de impuestos atrasados, pero es difícil determinar que proporción puede realmente recaudarse porque muchos países no anulan las deudas incobrables. Como ocurre en la columna del gasto, la administración tributaria y los sistemas de contabilidad deben reconocer y registrar las fechas de vencimientos de los pagos, y en la medida de lo posible, deben declara los flujos mensuales y anuales de impuestos que no fueron pagados, multas e intereses"

3.9. EL DEVENGADO EN LOS GASTOS

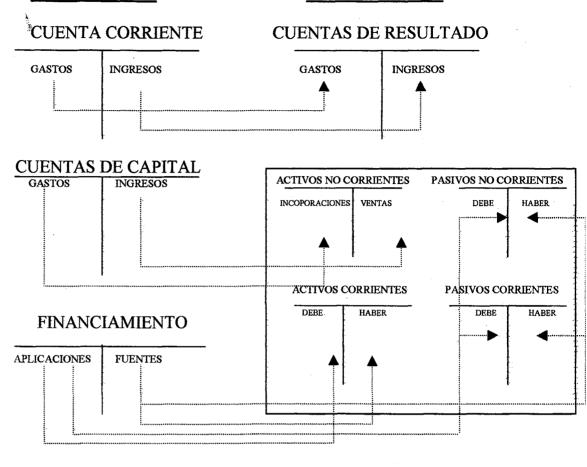
La elección del momento del momento del registro de los gastos es el momento en que se produce <u>la integración en materia de gastos</u> entre el presupuesto y la contabilidad.-

Este <u>es el momento del devengado</u> y es el momento en que se produce la variación patrimonial y el reconocimiento de la deuda, es el instante en que derechos y obligaciones entre ambas partes se materializan con la entrega del bien o prestación del servicio.-

Para comprender mejor éste principio veamos la relación entre Presupuesto y Contabilidad, por un lado tenemos la Cuenta de Ahorro-Inversión – Financiamiento y por el otro la contabilidad elaborado por el Cr. Arolfo : en el mismo podemos observar el Presupuesto expuesto a través de la Cuenta de Ahorro, Inversión, Financiamiento y la Contabilidad y como se integran los mismos con la Contabilidad en las cuentas de resultado, para la Cuenta de Ahorro, y en las cuentas patrimoniales para las cuentas de Inversión y Financiamiento.-

PRESUPUESTO

CONTABILIDAD



Es decir los gastos se integran a la contabilidad a las cuentas de resultado en el momento del devengado .-

Los gastos de capital se integran a la contabilidad al Activo Corriente o No Corriente en el momento del devengado.-

Las fuentes de financiamiento se integran al Activo Corriente o al Pasivo Corriente o No Corriente en el momento del devengado.-

Es en el momento del devengado es aquel en el que se produce la integración entre el Presupuesto y la Contabilidad ya que se establece la relación jurídica de la obligación del pago.-

El presente cuadro nos ayudará a comprender mejor éste concepto:

CREDITO	COMPROMISO	DEVENGADO	PAGADO
PRESUPUESTO			
Registra	Registra	Registra	Registra
		· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	
CONTABILIDAD			
No Registra	No Registra	Registra	Registra

Observemos como la contabilidad no registra ni las asignaciones presupuestarias (créditos), ni los compromisos, sino que el inicio del registro se perfecciona en el momento del devengado.

En el momento del devengado - mandado a pagar, se confecciona la Orden de Pago y se registra el siguiente asiento en la contabilidad:

Servicios no Personales (R -) 1000

A Cuentas por Pagar (Pat. Pasivo) 1000

Aquí vemos la variación patrimonial que se produce en éste caso una variación modificativa del patrimonio del patrimonio gubernamental, que es consecuente con el de la realidad económica y el de la transferencia de la propiedad.-

Aquí vale la pena establecer la diferencia entre el momento del compromiso y el devengado:

1) el compromiso implica:

a) el origen de una relación jurídica que dará lugar a una eventual salida de fondos, ya sea para cancelar una deuda o para invertir en un objeto determinado.-

- b) <u>la aprobación por parte de funcionario competente</u> de la aplicación de recursos por un concepto e importe determinado
 - c) la afectación preventiva del crédito presupuestario,
- d) la identificación de la persona física o jurídica, con la cual se establece la relación que da origen al compromiso.-
 - 2) el gasto devengado implica:
- a) una modificación cuali-cuantitativa en la composición del patrimonio de la jurisdicción o del ente,
- b) <u>el surgimiento de una obligación de pago</u> con la recepción de conformidad del bien o servicio,
- c) la liquidación del gasto y la simultánea emisión de la respectiva orden de pago, dentro de los tres días posteriores al cumplimiento de lo establecido en b),
- d) la afectación definitiva de los créditos presupuestarios correspondientes,

El artículo 32 establece que las jurisdicciones y entidades comprendidas en ésta ley llevarán los registros establecidos en la misma, debiendo registrarse como mínimo:

- a) en materia de gastos las siguientes etapas:
 - 1) el compromiso (para afectar preventivamente el crédito previsto),
 - 2) el devengamiento,
 - 3) el pago

Otro artículo que tiene relación con el principio del devengado lo encontramos en el artículo 41 última parte el cual establece que:

" con posterioridad al 31 de diciembre de cada año no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra en ésa fecha ".-

3.10.CONCLUSIONES AL PRINCIPIO DE DEVENGADO

Para analizar las conclusiones de éste principio lo analizaremos por países:

Argentina: si bien adopta el principio del devengado, el mismo se aplica sin objeciones respecto de los gastos, pero respecto de los ingresos su registro, a raíz de los distintos tipos de impuestos y de la forma de recaudación de los mismos es el momento del percibido en que se produce su registro.-

Aquí es importante reconocer la falla en la aplicación de éste principio en lo que respecta a los ingresos, ya que nos impide reconocer los atrasos en la recaudación de los fondos por parte del estado.-

Por el lado de los gastos la aplicación del devengado es correcta y nos permitirá detectar los atrasos que se produzcan en los pagos.-

<u>Chile:</u> el devengado es adoptado tanto para los ingresos como para los egresos, tal cual surge de la lectura del principio enunciado en el mencionado país.-

Este es distinto de la Resolución 25 ya que enuncia con claridad que el momento del devengamiento se aplica tanto para los ingresos como para los egresos.-

México: adopta la misma base contable que la de la Resolución 25 es decir los gastos cuando se devengan y los ingresos cuando se realizan, a diferencia de la Argentina, el enunciado es expreso en el principio y no como en nuestro país.-

España: adopta el principio del devengado tanto para los ingresos como para los egresos al enunciar que " la imputación de los ingresos y gastos deben hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera de aquellos "-

CAPITULO IV CONCLUSIONES

Como puede observarse en el desarrollo del trabajo, tuvo como objetivo analizar los principios de contabilidad enunciados por la Resolución 25.-Como conclusión del mismo se puede observar que no existen diferencias que merecen destacarse entre los principios enunciados por la Resolución 25 y los adoptados por los de los demás países bajo estudio.-

Todos obedecen a una misma línea de pensamiento, siendo ésta la que tiene su culminación en nuestro país con la VII Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas desarrollada efectuada en el año 1965 en Avellaneda.-

Estos principios deberían ser actualizados y reordenados, considerando que algunos de ellos no son considerados por la profesión como principios contables como tal, sino como integrantes de un Código de Etica del funcionario que ejerce la función pública, específicamente para el caso del Postulado Básico de Equidad, en otros casos como una cualidad de la información contable y en el caso del principio del devengado, considerado por todos los países bajo estudio, como un principio que es básico para la creación de una base contable de acuerdo con las propuestas efectuadas por la Federación Internacional de Contadores.-

APENDICE

PCGA adoptados por Chile:

EQUIDAD

Los principios de contabilidad deben aplicarse con imparcialidad, de tal modo que toda la información presupuestaria y económica – financiera que fluya del proceso contable, refleje razonable y equitativamente los legítimos derechos de los distintos sectores interesados.

ENTIDAD CONTABLE

Cada servicio u organismo público que administre recursos y obligaciones del Estado, constituye una unidad independiente con derechos, atribuciones y deberes propios, los que en conjunto conforman el Ente contable.

BIENES ECONOMICOS

La contabilidad reconoce todos los recursos y obligaciones susceptibles de valuar en términos monetarios.

COSTO COMO BASE DE VALUACION

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

DEVENGADO

La contabilidad registra los recursos y obligaciones en el momento que se generan, independientemente de que estos hayan sido o no percibidos o pagados.

EXPOSICION

Los estados contables deben contener toda información necesaria para una adecuada interpretación de las citaciones presupuestarias y económica – financiera de las entidades financieras.

SIGNIFICACION E IMPORTANCIA RELATIVA

En la contabilidad, para ponderar la correcta aplicación de los principios y normas, se debe actuar con sentido practico siempre y cuando no se distorsione el cuadro general de la información.

MONEDA COMO UNIDAD DE MEDIDA

La contabilidad mide las operaciones en términos monetarios, reduciendo componentes heterogéneos a una expresión común.

ENTIDAD EN MARCHA

La contabilidad proporciona información de entes económicos cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura, por lo que las cifras resultantes del proceso contable no están referidas a valores estimados de realización, salvo indicación expresa en contrario.

CRITERIO PRUDENCIAL

La contabilidad requiere para la medición de los recursos y obligaciones que se incorporen estimaciones que permitan distribuir costos, gastos e ingresos entre periodos de tiempo relativamente cortos y entre diversas actividades, lo cual involucra que ante dos o mas alternativas debe optarse por la misma conservadora.

Los criterios que se adopten deben ser suficientemente comprobables para permitir un entendimiento claro del razonamiento aplicado.

UNIFORMIDAD

No lo menciona

PERIODO CONTABLE

La contabilidad define un intervalo de tiempo con el objeto de conocer periódicamente el resultado de la gestión presupuestaria y económica – financiera, y efectuar comparaciones válidas entre dos o más ejercicios contables.-

PCGA Enunciados por MEXICO

ENTE

Se considera ente a toda dependencia gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por ley o decreto.

Al crearse una entidad pública mediante un ordenamiento específico se determinan sus objetivos, ámbitos de acción y limitaciones. En éste sentido la información contable pertenece a entes definidos con precisión, que operan combinando recursos humanos, materiales y financieros a efectos de alcanzar los objetivos para los que fueron constituídos.-

EXISTENCIA PERMANENTE

Se considera que el ente tiene vida permanente, salvo modificación posterior de la ley o decreto que lo creó en la que se especifique lo contrario.-

En consideración a este principio el sistema contable se diseñará e implantará para un período vida indefinido y de modo que exista una relación cronológica de las actividades financieras sin que se prevean mecanismos para una eventual fusión o extinción.

CUANTIFICACION EN TERMINOS MONETARIOS

Los derechos, obligaciones y en general las operaciones que realice el ente, serán registrados en moneda nacional.

Este precepto, denota uno de los objetivos principales de la contabilidad que es el de mostrar la situación financiera del ente en términos monetarios, esta disciplina no registra eventos que no sean susceptibles de ser valuados en unidades monetarias, no obstante, algunos de éstos sucesos requieren ser comentados y explicados a través de notas a los estados financieros -

PERIODO CONTABLE

La vida del ente se dividirá e períodos uniformes para efecto del registro de las operaciones y de información acerca de las mismas.-

Este principio surge de la necesidad de conocer los resultados de las operaciones y la situación financiera del ente, dividiendo su funcionamiento en períodos uniformes. Por lo que se refiere a la contabilidad de la Hacienda Pública Federal, el período es de un año.-

COSTO HISTORICO

Los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que éstos sean producto de una donación, expropiación o adjudicación.-

Bajo éste criterio los estados financieros muestran los valores y costos relativos a las fechas de adquisición y anteriores, mas no a las vigentes del mercado. Sin embargo, si estos valores dejan de ser representativos por efecto de fuertes procesos inflacionarios, la información podrá reexpresarse aplicando los métodos y lineamientos que en la materia emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.-

IMPORTANCIA RELATIVA

Los Estados Financieros, Presupuestales y Patrimoniales, deben relevar todas las partidas que son de suficiente importancia para efectuar evaluaciones o tomar decisiones.-

Con base en éste principio es necesario tomar en cuenta la relación que guardan entre sí las diferentes partidas y entre éstas y el monto total. Para determinar los límites de las partidas de escasa importancia además de su monto y naturaleza, se debe considerar el equilibrio entre la utilidad de la información y el grado de detalle de la misma.

CONSISTENCIA

Las políticas, métodos de cuantificación y procedimientos contables deben ser los apropiados para reflejar la situación del ente, debiendo aplicarse con criterio uniforme a lo largo de un período y de un período a otro.-

La aplicación de éste precepto no significa la imposibilidad del cambio y la evolución en los métodos de cuantificación y procedimientos contables, sino que mas bien obliga a que en el momento de la transformación, ésta circunstancia se exprese con claridad y precisión en los estados financieros sus causas, justificación y repercusiones.

PRUDENCIA

No lo tiene

BASE DE REGISTRO

Los gastos deben ser reconocidos y registrados como tales en el momento en que se devenguen y los ingresos cuando se realicen.

Por efecto de éste principio, al cierre de cada período estarán comprendidos todos los gastos aplicables al mismo, así como los ingresos que efectivamente se hayan recibido. Se consideran devengados los gastos que se formalizan al momento de la operación, independientemente del lapso de tiempo en que se paguen o cubran.-

REVELACION SUFICIENTE

Los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, deben incluir la información suficiente para mostrar amplia y claramente la situación financiera y patrimonial del ente.

Con el propósito de que los usuarios estén lo suficientemente informados, de ser necesario los estados financieros deberán acompañarse de notas explicativas.

PCGA enunciados por ESPAÑA

ENTIDAD CONTABLE

Constituye entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas. Cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran podrán crearse subentidades cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central

PRINCIPIO DE PRECIO DE ADQUISICION

Como norma general, todos los bienes, derechos y obligaciones deben figurar por su precio de adquisición o coste de producción. No obstante las obligaciones deben contabilizarse por su valor de reembolso.

El principio de precio de adquisición debe respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal rectificaciones al mismo, en este caso deberá facilitarse cumplida información.-

IMPORTANCIA RELATIVA

La aplicación de éstos principios, así como la de los criterios alternativos que en ocasiones pudieran deducirse de ellos, debe estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar, por consiguiente, puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por lo tanto, la fiel situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. La aplicación de éste principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.-

PRINCIPIO DE DEVENGO

La imputación temporal de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera de aquellos.

Los gastos e ingresos que surjan de la ejecución del presupuesto se imputarán cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos. No obstante, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos administrativos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico patrimonial los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha.-

Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los gastos o los ingresos se ha producido cuando se reconozcan los incrementos de obligaciones o derechos o las correcciones valorativas que afecten a elementos patrimoniales -

PRINCIPIO DE PRUDENCIA

De los ingresos sólo deben contabilizarse los realizados a la fecha del ejercicio, no deben contabilizarse aquellos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna. Por el contrario, de los gastos deben contabilizarse no solo los efectivamente realizados, sino también, desde que tenga conocimiento de ellos, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, con origen en el ejercicio o en otro anterior, a éstos efectos deben distinguirse las pérdidas potenciales o reversibles de las realizadas o irreversibles. No obstante de acuerdo con la normativa vigente, éstos gastos contabilizados pero no efectivamente realizados, no tendrán incidencia presupuestaria, solo repercutirán en el cálculo del resultado económico patrimonial.

PERIODO CONTABLE

No lo tiene.-

PRINCIPIO DE GESTION CONTINUADA

Se presume que continúa la actividad por tiempo indefinido. Por tanto la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

Adoptado su criterio en la aplicación de éstos principios, deben mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio en tanto en cuanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse este extremo indicando los motivos así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa en los estados contables periódicos.-

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

Adoptado su criterio en la aplicación de éstos principios, deben mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio en tanto en cuanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse este extremo indicando los motivos así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa en los estados contables periódicos.-

PCGA RepArgentina	Rep. Argentina	Chile	Colombia	Guatemala	Venezi	México
Equidad	Equidad		Equidad			
Ente	Ente	Entidad Contable		Entidad	Entidacile	Ente
Empresa en marcha	Ente en actividad	Ente en marcha		Negocio en marcha	Gestióruada	Existencia Permanente
Ejercicio	Ejercicio contable	Período contable		Periodo Contable	Periodole	Periodo Contable
Bienes Económicos	Bienes Económicos	Bienes Económicos		1		
Devengado	Devengado	Devengado			Deveng	Gastos Devengados Ingresos Realizado
Moneda de Cuenta	Moneda de Cuenta	Moneda c/Unidad		Unidad Monetaria		Cuantificación en términos monetarios
Valuación al costo	Valuacion al costo	Costo como Valuación	Costo Histórico/reexpresado	Costo Histórico	Precio disición	Costo Histórico
Exposición	Exposición	Exposición			Exposic	
	Universalidad		Universalidad		Unidadersalidad	
Materialidad o Importancia relativa	Importancia relativa	Significación e Importancia Relativa		Revelación Suficiente e Importancia Relativa	Importalativa	Importancia Relativa
Uniformidad	Uniformidad			Uniformidad	Unifori	Consistencia
Prudencia	Prudencia	Prudencia		Conservatismo	Pruden	
Realización		Realización		Realización		
Objetividad		Objetividad				
			Esencia sobre forma	Sustancia sobre forma		Revelación suficiente
			Control			
			Cumplimiento Normas legales			Cumplimiento de normas legales
		Dualidad Económica				Control presupuestario
						Integración de la Información

Venezuela además menciona los siguientes Principios de Contabilidad: Registro Correlación de Ingresos y gastos - Contabilización de la Ejecución Presupuestaria

Costa Rica	Ecuador	España	Perú
			Equidad
Ente Contable Público	Ente contable	Entidad contable	Ente
Gestión Continua	Existencia permanente	Gestión continua	Ente en marcha
Período Contable	Períodos contables		Periodo
Devengado	· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	Devengo(prioritario)	***************************************
Unidad de Medida	Cambios en el valor de la moneda -		Moneda de cuenta
Valor Histórico	Costo histórico	Precio de adquisición	**
	Universalidad del sistema	landing to the state of the second control 	the last of the la
Importancia Relativa	Importancia Relativa	Importancia relativa	Importancia relativa
Uniformidad	Unidad	Uniformidad	Uniformidad
Prudencia	Conservatismo	Prudencia	Prudencia
Realización			
Revelación Suficiente	Revelación suficiente		
Hechos Posteriores al cierre			And 1 - 1 - 1 - 1 - 1 - 1 - 1 - 1 - 1 - 1
Desafectación			
Consolidación	Consolidación		
	Partida Doble		Partida Doble
	Consistencia		Consistencia
	Reconocimiento transacciones		
	Cumplimiento disp legales		
	Contabilización ejecución presupuestaria		
	Estimaciones		
	Información Util confiable y oportuna		
registro		registro	
		Imputación de la transacción	

España tiene el principio de correlación de ingresos y gastos

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

Resolución Nº 25 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la República Argentina.-

Sistemas de Contabilidad y Administración de algunos países latinoamericanos Tomos 1-2 y 3 (Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública).-

Manual de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional Edición 1999

Desarrollo de las Normas Contables del Sector Público Internacional-IFAC.-

Contabilidad Gubernamental Autor Miguel Angel Ale Ediciones Macchi. Edición 1994-

Régimen jurídico de la gestión y del control en la Hacienda Pública Autor Adolfo Atchabahian Ediciones Depalma Edición 1996.-

Análisis de los postulados y principios de contabilidad Autores Ricardo P. Dealecsandris y Héctor Chyrikins (Ediciones de Contabilidad Moderna Tomo VI-A)

Teoría Contable Ediciones Macchi –1998- Autores Osvaldo A. Chaves, Héctor Chyrikins, Ricardo P. Dealecsandris, Ricardo J. M. Pahlen Acuña, Juan Carlos Viegas.-

Contabilidad Superior Autor Fowler Newton Ediciones
Contabilidad Moderna, Edición 1979-

El Objetivo de los Estados Contables Santiago C. Lazzati Ediciones Macchi Edición 1977.-

Fundamentos de la contabilidad Mario Biondi - María c. T. de Zandona Ediciones Macchi Edición 1977.-

Apuntes recibidos en el Posgrado de la A.S.A.P.