



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas de contabilidad para el sector público: análisis comparativo con las normas contables profesionales

Manzano, Roberto Daniel

1999

Cita APA: Manzano, R. (1999). Los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas de contabilidad para el sector público : análisis comparativo con las normas contables profesionales. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

ced 1502/0 060,

CARRERA DE ESPECIALIZACION
DE POSGRADO

ADMINISTRACION FINANCIERA
DEL SECTOR PUBLICO

GRUPO : CONTABILIDAD

Dr. C.P. Roberto Daniel Manzano

4º Calificación : 03/07/2003

Buenos Aires, 25/11/1999

Sr. Profesor
Dr. Pedro Vulovic
Presente

Tengo el agrado de dirigirme a Ud. para remitirle la tesina de Roberto Daniel Manzano
"LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACETPADOS Y LAS
NORMAS DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO. ANÁLISIS
COMPARATIVO CON LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES".

En mi condición de Profesor Titular del Sistema de Contabilidad opino que el trabajo
puede aprobarse con SOBRESALIENTE.

Saludo a Ud. muy atte.



Alfredo Le Pera
Doctor en Ciencias Económicas (UNLP)
Director de la Carrera

**LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERAL-
MENTE ACEPTADOS Y LAS NORMAS DE CON-
TABILIDAD PARA EL SECTOR
PUBLICO**

**ANALISIS COMPARATIVO CON LAS NORMAS
CONTABLES PROFESIONALES**

Visto; falta resumen ejecutivo

Es. nov. 99 gubson

P.D. Reintroducido copia del resumen ejecutivo. V. B. C.

V. B. 10. DIC-99 gubson

INDICE

1- <i>Introducción</i>	<i>Pag. 4</i>
2- <i>Desarrollo</i>	<i>Pag. 7</i>
3- <i>La Resolución N° 25 y las Normas Contables Profesionales</i>	<i>Pag. 8</i>
4- <i>El Informe N° 2 Area Sector Público del CECYT</i>	<i>Pag. 33</i>
5- <i>Críticas Académicas a la Resolución N° 25 de la Secretaría de Hacienda</i>	<i>Pag. 40</i>
6- <i>Estudios N° 1 y 2 del Comité para el Sector Público de la Federación Inter- nacional de Contadores</i>	<i>Pag. 41</i>
7- <i>Conclusiones</i>	<i>Pag. 53</i>
8- <i>Bibliografía</i>	<i>Pag. 54</i>

Señor Director de la Carrera de Especialización
De Posgrado en Administración Financiera
Del Sector Público
Dr. Alfredo Le Pera
PRESENTE.

De mi consideración:

Luego de haber participado con entusiasmo en la carrera que Ud. dirige ha llegado el momento de retribuir, en la medida de la capacidad individual, a la comunidad, con este trabajo que entiendo puede ser de interés o utilidad.

No me hubiera sido posible comprender, con profundidad y rigor científico, el cambio que se ha producido en la Administración del Estado con la sanción de la Ley 24.156 sin la colaboración del prestigioso Cuerpo Docente, el Consejo Académico y la Coordinación que a lo largo del desarrollo de la Carrera, nos volcaron su experiencia y sapiencia.

Los conocimientos recibidos, es el mayor patrimonio que poseo, pues me permiten un mejor desempeño y me brindan la satisfacción personal del deber cumplido. Gracias por haber ayudado a lograrlo.



Dr. C.P. Roberto Daniel Manzano

INTRODUCCION

La Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, adopta la Teoría de sistemas y la aplica en el ámbito del Estado.

El Dr. Alfredo Le Pera¹ define a la Administración Financiera de la siguiente forma: "... es un sistema que mediante la planificación, obtención, asignación, utilización, registro, información y control, persigue la eficiente gestión de los recursos financieros del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas. Los subsistemas componentes de la **Administración Financiera** son: Presupuesto; Crédito Público; Tesorería; Contabilidad; Administración de bienes; Contrataciones; Administración tributaria."

Esta definición, nos ofrece una clara visión de todos los componentes del Macro-sistema estatal, ya que el Artículo 5 de la Ley sólo enuncia:

- Sistema Presupuestario;
- Sistema de Crédito Público;
- Sistema de Tesorería;
- Sistema de Contabilidad

En el presente trabajo abordaremos dentro del Sistema de Contabilidad, un aspecto normativo, la RESOLUCION Nº 25 DE LA SECRETARIA DE HACIENDA la cual instrumentó los PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD PAR EL SECTOR PUBLICO.

Se ha seleccionado este tema por su permanente actualidad e importancia, dado que fija las pautas que regulan la elaboración de la información contable del Sector Publico Nacional, buscando relacionarlas con las Normas Contables Profesionales

Compararemos los principios de la Resolución Nº25 con las Normas Contables Profesionales emitidas por la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS(F.A.C.P.C.E.).

Comentaremos el Informe Nº 2 del CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS de la F.A.C.P.C.E. que trata sobre el Anteproyecto de Normas

¹ LECTURAS SOBRE ADMINISTRACION FINANCIERA DE SECTOR PUBLICO. VOLUMEN I
CAPITULO TERCERO

Contables Profesionales de Aplicación a la Contabilidad de La Hacienda Pública y su evolución hasta el momento.

Veremos críticas académicas a las Normas de la Secretaría de Hacienda.

Elaboraremos un resumen, del desarrollo de normas para los mismos objetivos, en otros países a partir de publicaciones del Comité para el Sector Público de LA FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES, para luego arribar a las conclusiones finales sobre el tema.

DESARROLLO

1. La Resolución N° 25 de la SECRETARÍA DE HACIENDA y las Normas Contables Profesionales:

1.1. Vigencia y legalidad de la Resolución N° 25 de la Secretaría de Hacienda:

La Secretaría de Hacienda como órgano responsable de la coordinación de los Sistemas que integran la administración financiera aprobó mediante la Resolución N° 25 del 2 de Agosto de 1995 los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas Generales de Contabilidad".

En los considerandos de la mencionada Resolución se encuentran los sustentos legales:

-Artículos 86,87 y 88 de la Ley 24.156

-Decreto 2666/92 Artículo 6.

Estos Principios y Normas de acuerdo al Artículo 2, son de aplicación para todo el Sector Público.

1.2. Breve reseña sobre la evolución de las Normas Contables Profesionales:

Las Normas Contables Profesionales sirven de guía para los informes de auditoría de los estados contables, siendo por lo tanto las reglas que regulan esta actividad profesional.

En nuestro país la evolución de las normas contables comenzó con pronunciamientos surgidos de asambleas de graduados, siendo los más trascendentes, la VI° Asamblea realizada en Capital Federal en el año 1962 y la VII° Asamblea realizada en Avellaneda en el año 1969, en ésta se aprobaron los "Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros", que con anterioridad aprobó la VII° Conferencia Interamericana de Contabilidad, realizada en Mar del Plata en el año 1965.

El pronunciamiento de la VII° Asamblea es denominado por la mayoría de los autores como "Principios Tradicionales".

En el año 1966 la Federación Argentina de Graduados de Ciencias Económicas, resolvió la creación de institutos técnicos profesionales, así surgió el Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP) con el propósito de dictar normas profesionales de Contabilidad y Auditoría, de esta forma surgieron:

- Recomendaciones, conteniendo normas de aplicación no obligatorias.
- Dictámenes, conteniendo normas de aplicación obligatorias.

-Informes, sobre aspectos de aplicación de los dictámenes sin alcanzar la jerarquía de recomendación.

Así fue que el Dictamen 1 del ITCP estableció en el año 1971, que debían tomarse como normas los principios de la VII° Asamblea de Contabilidad de Avellaneda.

En el año 1973 con la sanción de la Ley 20.488, el artículo 13 estableció que la emisión de normas contables profesionales le corresponde a los Consejos de cada provincia. Todas estas organizaciones profesionales de primer grado están agrupadas en una de segundo grado, que es la Federación Argentina de Ciencias Económicas, dentro de la Federación funciona el denominado Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) que depende de la Comisión Especial de Normas de Contabilidad y Auditoría; es de esta comisión donde se originan las normas contables que luego de un proceso reglamentado de consulta, pasan a la Junta de Gobierno donde se transforman, en Resoluciones Técnicas.

Las Resoluciones Técnicas pasan a ser de cumplimiento obligatorio para los profesionales, cuando el Consejo Profesional de la jurisdicción las adopta como tales o con alguna modificación.

1.3 Comparación:

Si bien las Normas Contables Profesionales están referidas a la hacienda especulativa, consideramos que existen puntos de encuentro con las Normas de la Resolución N° 25 de la Secretaria de Hacienda dictadas para el Sector Público.

El Capítulo 1 referido a FUNDAMENTOS Y ALCANCES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD, obviaremos su comentario en esta sección pues lo haremos a través de las críticas académicas que recibió la Resolución.

1.3.1 Abordaremos el Capítulo II referido a los PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS PARA EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL y comparemos con normas contables, ya sea vigentes o las que dieron origen a las vigentes.

RESOLUCION N° 25 DE LA S.H.	NORMAS CONTABLES PROFESIONALES
<p>Postulado Básico . Equidad. <i>La incidencia en el patrimonio del Ente respecto de las transacciones y consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros, debe ser determinada conforme a un criterio ecuaníme con relación a las diferentes partes interesadas.</i> <i>Alcance: del enunciado se desprende que los estados contables y sus informes complementarios deben elaborarse de tal modo que reflejen con ecuanimidad los distintos intereses involucrados en la gestión pública.</i></p>	<p>VII Asamblea de Contabilidad, estableció un postulado básico , trece Principios Generales y Normas Particulares de Aplicación. Definió como postulado básico : equidad, se refiere a que los Estados Contables deben ser preparados de tal forma que no favorezcan los intereses de alguien en particular.</p>
<p>PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD 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. <i>Alcance: se considera que el ente tiene existencia permanente, salvo modificación posterior de la norma legal de creación por la que se determine lo contrario.</i></p>	<p>PRINCIPIOS GENERALES: ENTE: Los estados financieros se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. el concepto "ente" es distinto del de persona ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios "entes" de su propiedad.(1)</p>
<p>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. <i>Alcance: Se considera que la existencia de los Entes tiene permanencia y continuidad, determinado ello, por lo tanto, la necesidad de adoptar criterios que expresen la incidencia de las operaciones económico-financieras en el tiempo.</i></p>	<p>EMPRESA EN MARCHA: Salvo indicación expresa en contrario, se entiende que los estados financieros pertenecen a una "empresa en marcha", considerándose que el concepto que informa la mencionada expresión, se refiere a todo organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura.(1)</p>
<p>EJERCICIO CONTABLE: A efectos de posibilitar la formulación de Estados Financieros y de Ejecución Presupuesta-</p>	<p>EJERCICIO: En las empresas en marcha es necesario medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea</p>

<p><i>ria 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 conformasen el período contable, al cual se lo denomina ejercicio financiero.</i></p> <p><i>Esta división temporal permite expresar la situación patrimonial y los resultados de la gestión ocurridos en el ejercicio.</i></p> <p><i>Alcance: A los efectos de conocer los resultados de la gestión y la situación económica-financiera de los entes se hace necesario determinar la actividad de los mismos en períodos iguales de doce meses, registrando esos eventos entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año.</i></p>	<p><i>para satisfacer razones de administración, legales, fiscales o para cumplir con compromisos financieros, etc. Es una condición que los ejercicios sean de igual duración, para que los resultados de dos o más ejercicios sean comparables entre sí.(1)</i></p>
<p>BIENES ECONOMICOS: <i>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.</i></p> <p><i>Alcance: Este 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.</i></p>	<p>BIENES ECONOMICOS: <i>Los estados financieros se refieren siempre a bienes económicos, es decir bienes materiales e inmateriales que posean valor económico y por ende susceptibles de ser valuados en términos monetarios.(1)</i></p>
<p>RECONOCIMIENTO DE TRANSACCIONES: <i>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</i></p>	<p>DEVENGADO: <i>Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado.(1)</i></p>

<p>reconocidos, a través de las registraciones contables, en el momento que se devengan.</p> <p><i>Alcance:</i> determinar el momento en el cual se produce una modificación en la situación patrimonial o en los resultados, producto de las transacciones del Ente, requiere reconocer estos hechos a través de las registraciones contables pertinentes en lo que hace a su magnitud y oportunidad. La oportunidad en la cual se considera afectado el patrimonio y los resultados del Ente y, consecuentemente, sus variaciones, corresponde al momento de su devengamiento.</p>	
<p>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.</p> <p><i>Alcance:</i> los estados financieros reflejan las variaciones patrimoniales y de recursos y gastos mediante la unificación de todos sus componentes a una expresión común que permita agruparlos y compararlos. Este recurso consiste en elegir una "moneda de cuenta" y valorizar los hechos patrimoniales y de resultados aplicando un precio uniforme y corriente a cada transacción.. En los casos que existan créditos u obligaciones en monedas de otros países, la contabilización de éstas debe efectuarse al valor que cotiza la unidad monetaria de curso legal en el país y mantenerse como información complementaria los valores en la moneda extranjera que corresponda a los créditos u obligaciones.</p>	<p>MONEDA DE CUENTA: Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlas y compararlas fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda de cuenta y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un "precio" a cada unidad.</p> <p>Generalizando se utiliza como moneda de cuenta el dinero que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el "ente" y en este caso el "precio" está dado en unidades de dinero de curso legal.</p> <p>En aquellos casos donde la moneda utilizada no constituya un patrón estable de valor, en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste.(1)</p>
<p>VALUACION AL COSTO: Las transacciones se registran por su valor original de adquisición, construcción o producción.</p> <p>Para determinados bienes específicos, su valuación será el valor de cotización</p>	<p>VALUACION AL COSTO: El valor de costo –adquisición o producción– constituye el criterio principal y básico de la valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados "de situación", en correspondencia</p>

<p>de mercado, el estimado de realización o aquel que surja del método de valuación que el Organó rector le asigne bajo condiciones que lo justifiquen adecuadamente con carácter de excepción.</p> <p>Alcance: El costo original 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. Para determinadas inversiones en títulos o valores con cotización pública, corresponderá utilizar el valor de mercado para su valuación.</p> <p>En el caso de otros bienes con carácter de excepción, el Organó Rector establecerá el método de valuación que corresponda, el que será adoptado por el Ente para fijar sus valores siempre que el mismo no supere el de mercado o realización, el que fuere menor.</p>	<p>también con el concepto de " empresa en marcha", razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio. Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, significa afirmar que en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el de "costo" como concepto básico de valuación.</p> <p>Por otra parte, las fluctuaciones del valor de la moneda de cuenta, con su secuela de correctivos que inciden o modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituyen, asimismo, alteraciones al principio expresado, sino que, en sustancia, constituyen meros ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costos.(1)</p>
<p>EXPOSICION:</p> <p>Los estados contables y financieros deben contener toda la información necesaria que exprese adecuadamente la situación económico-financiera y de los recursos y gastos del Ente de manera tal que los usuarios puedan estar informados adecuadamente y tomar las decisiones pertinentes.</p> <p>Alcance: La información contable y financiera se relaciona con los distintos órganos volitivos, directivos y de control cuyos intereses son diversos. Para tal fin es importante que se expongan los diferentes estados e forma clara y consistente a los efectos de su correcta interpretación</p>	<p>EXPOSICION:</p> <p>Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.(1)</p>
<p>UNIVERSALIDAD: La contabilidad debe registrar todos los hechos económicos, cualquiera sea su naturaleza, que afectan o puedan afectar el patrimonio y los</p>	<p>No existe en los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados de la VII Asamblea de Contabilidad uno correlativo.</p>

<p>recursos y gastos del Ente. Las operaciones que realiza el Ente corresponden a diversas etapas de su gestión; por consiguiente, el universo de las mismas debe reflejarse en la contabilidad y sus estados complementarios.</p>	
<p>IMPORTANCIA RELATIVA: Aquellas transacciones que por su magnitud o naturaleza tengan o puedan tener un impacto sobre el patrimonio, los gastos y los 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. La información brindada a través de los estados contables y financieros debe exponer adecuadamente todas las transacciones cuya materialidad afecte o pueda afectar al Ente, ya sea en su patrimonio como en los recursos y gastos, cuantificándolos en su exacta incidencia, a los fines de permitir una adecuada interpretación y eventual toma de decisiones de los diferentes usuarios. Una transacción reviste significatividad cuando un cambio en las condiciones que originaron, ya sean internas o externas, pueda influir en las conductas o decisiones de los usuarios. De existir situaciones que presenten razonablemente limitaciones a su cuantificación y que puedan incidir significativamente en el futuro, ello deberá expresarse por medio de notas a los estados contables y financieros. Resulta fundamental, par delimitar la magnitud de las transacciones significativas, ponderar el equilibrio entre la utilidad de la información a destacar, el grado de detalle de la misma, su naturaleza e importe.</p>	<p>MATERIALIDAD (SIGNIFICACION O IMPORTANCIA RELATIVA): Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares debe necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquellos y que, sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general. Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso, de acuerdo con las circunstancias, teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en los activos o pasivos, en el patrimonio o en el resultado de las operaciones. (1)</p>

UNIFORMIDAD: La registraci3n contable y los estados financieros resultantes deben ser elaborados mediante la aplicaci3n de los mismos criterios de identificaci3n, evaluaci3n y exposici3n durante los per3odos en que se exponen las actividades del Ente.

Alcance: La identificaci3n de las transacciones del Ente se efectúan sobre la base de la aplicaci3n de los clasificadores presupuestarios de manera uniforme, lo cual hace compatible la informaci3n que generan todas las áreas de gesti3n de la Administraci3n Nacional. La interpretaci3n y análisis de los estados financieros requieren, en la mayor3a de los casos, la posibilidad de comparar la situaci3n financiera de una entidad y sus resultados de operaci3n en distintas épocas de su actividad; consecuentemente, es necesario que las prácticas y procedimientos contables sean aplicados uniformemente y consistentemente no sólo para el ejercicio al que se refieren los estados financieros sino tambi3n en relaci3n con los ejercicios anteriores.

PRUDENCIA: En la medici3n o cuantificaci3n de los hechos econ3mico-financieros del Ente se debe adoptar un criterio restrictivo a los efectos de exponer la situaci3n menos favorable, dentro de las posibles, para el mismo.

Alcance: Cuando existan alternativas igualmente válidas par tratar un mismo hecho y más de un procedimiento idóneo reconocido contablemente, debe adoptarse el que muestre un resultado y la posici3n financiera menos favorable. Ello significa que ante dos alternativas posibles, para una misma situaci3n se adoptará aquella en la cual se exponga el monto menor, si se tratara de un activo o recurso, o de del mayor, si correspondiera a un pasivo o gasto.

UNIFORMIDAD: Los principios generales, cuando fueren aplicables y las normas particulares utilizadas para preparar los estados de un determinado ente deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Debe señalarse por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicaci3n de los principios generales y de las normas particulares. Sin embargo, el principio de la uniformidad no debe conducir a mantener inalterables aquellos principios generales, cuando fueren aplicables, o normas particulares que las circunstancias aconsejan sean modificados.(1)

PRUDENCIA: Significa que cuando deba elegirse entre dos valores para un elemento del activo, debe optar por el más bajo, o bien que una operaci3n se contabilice de tal modo que la al3cuota del propietario sea menor. Este principio general se puede expresar tambi3n diciendo: " contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado"

La exageraci3n en la aplicaci3n de este principio no es conveniente si resulta en detrimento de la presentaci3n razonable de la situaci3n financiera y de las operaciones(1).

Este criterio propicia prevenir la incidencia de los resultados posteriores adversos por la sobrevaluación de un evento de incidencia económico-financiera. Simultáneamente, debe contemplar que la decisión adoptada sea la adecuada para los usuarios de los estados contables y financieros.

(1) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de la VIIª Asamblea Avellaneda, 1969.

1.3.2 El Capítulo III de la Resolución Nº 25 trata de las Normas Generales de Contabilidad, las que divide en Cualidades de la Información Contable y Normas de Valuación y Exposición las que compararemos con las Resoluciones Técnicas Nº 8, 9, 10 y 11.

Cualidades de la Información Contable:

RESOLUCION Nº 25 DE LA S.H.	NORMAS CONTABLES PROFESIONALES
UTILIDAD: La información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente, de modo tal que sirva para satisfacer razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios de la misma, relativas a la gestión del Ente.	La Resolución Técnica Nº 10 establece en el Punto 1.2: "... rendimiento de la información las cualidades a cumplimentar son: a) Utilidad: La información debe servir efectivamente y rendir un beneficio tanto para el emisor como para el receptor o destinatario; no debe ser superflua, sobrante o innecesaria".
IDENTIFICACION: Los estados financieros se refieren siempre a Entes determinados, a períodos de plazos ciertos y a las diversas transacciones ocurridas de carácter económico-financiero específicas de los mismos.	No existe una cualidad correlativa en las Normas Contables.
OPORTUNIDAD: La información contable debe ser puesta en conocimiento de los usuarios en las circunstancias que determine la normativa legal, para que éstos puedan, adoptar, en tiempo y forma, las decisiones que se estimen convenientes.	La Resolución Técnica Nº 10 en el punto 1.4 La información debe ser viable; en el inciso f) establece: " Oportunidad: La información debe emitirse en tiempo y lugar convenientes para los usuarios".
REPRESENTATIVIDAD: La información Contable deberá contener todos aque-	No existe una cualidad correlativa en las Normas Contables.

<p>llos aspectos relevantes que permitan exponer una descripción adecuada y abarcativa de los hechos económico-financieros ciertos que afectan al Ente e incluir también aquellos acontecimientos eventuales susceptibles de ser cuantificables y que puedan incidir en el mismo.</p>	
<p>VEROSIMILITUD: La información debe ser fidedigna, resultando para ello imprescindible incorporar en los registros contables, exclusivamente, aquellas transacciones realmente ocurridas y, por consiguiente, expresadas en su adecuada dimensión.</p> <p>La terminología que se utilice debe ser precisa, de manera tal que evite las ambigüedades y resulte inteligible y fácil de comprender por los usuarios que dispongan de un mínimo de conocimientos en la materia.</p>	<p>La resolución Técnica Nº 10 establece en el punto 1.1 a): "Veracidad: La información debe expresar una conformidad razonable con la realidad."</p>
<p>CONFIABILIDAD: La información contable debe reunir requisitos de certidumbre tal que le otorgue, frente a los usuarios, el carácter de creíble y válida para adoptar decisiones pertinentes. Esta cualidad de la información está relacionada con la captación de los datos, su clasificación, valuación y exposición.</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 10 establece en el punto 1.1 h): "Confiabilidad: La información debe prepararse conforme a criterios, normas y reglas que le otorguen carácter creíble."</p>
<p>OBJETIVIDAD: La información debe representar la realidad en función de criterios preestablecidos que deberán aplicar todos los operadores del sistema, sin que incidan aspectos subjetivos que provoquen distorsiones en el procesamiento contable y en la información producida.</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 10 establece en el punto 1.1 b): "Objetividad: La información debe tender a presentarse, en el mayor grado posible, de manera que exprese los acontecimientos tal como son, con el mayor realismo, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares del emisor".</p>
<p>VERIFICABILIDAD: El sistema contable debe generar información y emitir estados contables que puedan ser controlados por terceros ajenos a su procesamiento, puesto que debe operar sobre criterios objetivos y predeterminados que posibilitan registrar, clasificar, procesar y ordenar las transacciones con incidencia en la contabilidad a los fines de su posterior presentación ante los</p>	<p>La resolución Técnica Nº 10 establece en el punto 1.1 inciso f): "Verificabilidad: La información debe permitir su comprobación mediante demostraciones que la acrediten y confirmen."</p>

<p>usuarios.</p> <p>HOMOGENEIDAD: La información que se procesa debe ser formulada sobre la base de criterios similares en el tiempo y su aplicación debe ser común para los Entes, modo tal que facilite el análisis y su evaluación temporal, posibilitando realizar las comparaciones correspondientes.</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 10 Establece en el punto 1.4 inciso d) "Comparabilidad: La información debe permitir la posibilidad de ser relacionada y confrontada con:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) información del ente a la misma fecha o período; 2) información del ente a otras fechas o períodos; 3) información de otros entes".
<p>RACIONALIDAD: La información debe resultar de la aplicación de un método coherente fundado en el razonamiento lógico.</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 10 establece en el punto 1.5 inciso a) "Sistematización : La información debe presentarse de manera ordenada y orgánica, lo significa que debe fundamentarse en un conjunto de criterios, normas y reglas armónicamente entrelazadas".</p>

1.3.3 Normas de valuación y exposición:

NORMAS DE LA RESOLUCION 25 DE LA S.H.	NORMAS CONTABLES PROFESIONALES
<p>ACTIVO: El activo está integrado por conjunto de bienes y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios del Ente, capaces de producir ingresos económicos- financieros, razonablemente esperados durante el desarrollo de su gestión.</p>	<p>La resolución Técnica Nº 8 establece en el Capítulo III punto A,2,a) : "Representa los bienes y derechos de propiedad del ente y las partidas imputables contra ingresos atribuibles a períodos futuros".</p>
<p>PASIVO: Comprende el conjunto de obligaciones cuantificables del Ente contraídas con terceros, quedando así afectados parte de sus recursos en función de los vencimientos a operarse, incluyendo asimismo contingencias de alto grado de probabilidad que operen.</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 8 establece en el Capítulo III punto A,2,b): "Representa las obligaciones ciertas del ente y las contingentes que deben registrarse".</p>
<p>PATRIMONIO: El patrimonio del Ente Administración Central está constituido por los rubros Hacienda Pública y Patrimonio Público. El patrimonio de los restantes entes de la Administración Nacional está compuesto por los siguientes rubros: Patrimonio Institucional y Patri-</p>	<p>La RT 8 establece la definición de Patrimonio Neto.</p>

<i>monio Público.</i>	
<p>RECURSOS: <i>Comprenden los diversos ingresos que se obtienen a través de la gestión corriente del Ente y representan entradas derivados de la potestad del estado de establecer gravámenes, contribuciones, tasas, regalías y otros conceptos análogos, de la venta de bienes y servicios, de las rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones percibidas.</i></p>	<p><i>La Resolución Técnica Nº 11 clasifica los recursos en :</i></p> <p><i>“ a) Recursos Ordinarios:</i> <i>I Recursos para fines generales.</i> <i>II Recursos para fines específicos.</i> <i>III Recursos diversos.</i> <i>b) Recursos extraordinarios”</i></p>
<p>GASTOS: <i>Son erogaciones provenientes de la gestión corriente en concepto de pago de remuneraciones y prestaciones a la seguridad social, adquisición de bienes y servicios destinados al consumo, pago de intereses y otras rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones otorgadas y otras aplicaciones que implican egresos.</i></p>	<p><i>La Resolución Técnica Nº 11 determina los recursos en:</i></p> <p><i>“a) Gastos ordinarios:</i> <i>I Gastos generales de administración.</i> <i>II Gastos específicos de sectores.</i> <i>III Amortizaciones de bienes de uso y activos intangibles.</i> <i>IV Otros egresos y gastos.</i> <i>b) Gastos extraordinarios”.</i></p>

1.3.4. Normas generales aplicables a los activos:

<p>NORMAS DE LA RESOLUCION Nº 25 DE LA S.H.</p>	<p>NORMAS CONTABLES PROFESIONALES</p>
<p>DISPONIBILIDADES: <i>comprende la existencia en poder del Ente de moneda de curso legal, moneda extranjera, cheques, giros bancarios y postales a la vista, depósitos sin restricciones específicas en entidades bancarias y colocaciones efectuadas en instituciones financieras o bancarias producto de excedentes transitorios de efectivo.</i> <i>Los saldos acreedores de las cuentas bancarias al cierre del ejercicio se clasificarán en el rubro pertinente del pasivo.</i> <i>Valuación: La moneda de curso legal se expresa por su valor nominal.</i> <i>La moneda extranjera se valúa por le tipo de cambio comprador vigente al momento de cada transacción y, al cierre de cada ejercicio por su valor de cotización tipo de cambio comprador a dicha fecha.</i> <i>Exposición: Las partidas correspon-</i></p>	<p><i>Las resoluciones técnicas 9 y 11 definen a: “ Caja y Bancos: incluye el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar.”</i> <i>La Resolución Técnica Nº 10, modificada parcialmente en este punto por la RT Nº 12 , establece:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Para caja y bancos, colocaciones de fondos que correspondan a operaciones liquidables en moneda argentina, sin cláusula de ajuste o indexación (o moneda extranjera con cambio asegurado) :” Se determinan por su valor nominal, agregando o deduciendo, según corresponda, los resultados financieros pertinentes hasta el cierre del período... ”.</i> <p><i>Caja y bancos (este parte no fue modificada por la RT 12), colocaciones de fondos liquidables en moneda extranje-</i></p>

<p>dientes a este capítulo se expondrán de acuerdo al orden de prelación resultante de su grado de disponibilidad.</p> <p>Los saldos en moneda extranjera deben mostrarse por separado en registros o notas complementarias de la contabilidad en su moneda de origen, expresándose su valor, en los estados contables, en moneda de curso legal.</p>	<p>ra: a) se agregan o deducen, según corresponda, los resultados financieros pertinentes hasta el cierre del período, con iguales consideraciones cuando sean liquidables en moneda argentina (norma anterior) b) se convierte al tipo de cambio de cierre del período aplicable a la transacción o la liquidación de estas operaciones, de manera que resulte un valor representativo, a la paridad efectiva, del monto en moneda argentina de la suma disponible a cobrar o a pagar. Se atenderá fundamentalmente a la realidad económica de la paridad efectiva para determinar el tipo de cambio aplicable, sin considerar fluctuaciones temporarias.”</p>
<p>INVERSIONES FINANCIERAS: Las inversiones financieras son colocaciones de los recursos excedentes transitorios del ente, colocados en títulos y valores públicos o privados y en depósitos a plazos fijos en entidades financieras nacionales o internacionales.</p> <p>Valuación: El criterio para determinar el valor de los títulos y valores, es distinto según la fecha de que se trate.</p> <p>La adquisición de estos valores se registra por su valor de costo. En oportunidad de formularse los estados financieros se valuarán por el valor neto de realización o cotización, según corresponda. Si se trataran de títulos – valores en moneda extranjera, se aplicará el criterio de conversión de la moneda de origen a la de curso legal, según el procedimiento indicado para el rubro Disponibilidades. Los títulos que no cotizan públicamente se mantendrán por su valor nominal original de adquisición.</p> <p>Los plazos fijos no vencidos al cierre del ejercicio se valuarán por su valor nominal mas los intereses devengados hasta esa fecha . Si se tratara de plazos fijos en moneda extranjera, se utilizará para su conversión en moneda de curso legal</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 9 las define como:” Son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes. Incluyen entre otras: Títulos valores- Depósitos a plazo fijo en entidades financieras- Préstamos- Inmuebles y propiedades.”</p> <p>Con respecto a la valuación, la Resolución Técnica Nº 10 establece:</p> <p>“- Inversiones corrientes con cotización en bolsas o mercados de valores: a sus respectivas cotizaciones a la fecha de cierre del período, netas de los gastos estimados de venta (en su caso, incluyendo la incidencia de impuestos). Los valores así determinados se computarán en la medida que fueren representativos de los importes netos de realización estimados. Cuando se tratara de inversiones con cotización en bolsas o mercados de valores del exterior , su cotización se convertirá a un valor representativo de la paridad efectiva. La RT 12 agregó: Cuando se tratara de la porción corriente de inversiones no corrientes en títulos de la deuda públicos o privados</p>

<p>el criterio estipulado en el rubro Disponibilidades.</p> <p><i>Exposición:</i> Las cuentas de este rubro se presentan por separado según su naturaleza y vencimiento. Las que vencen dentro de los doce meses de realizada la operación se incluirán en el capítulo de activos corrientes y las que tengan vencimiento posterior se considerarán activos no corrientes.</p>	<p>con cotización en bolsas o mercados de valores que el ente haya decidido mantener en el activo hasta su vencimiento, ...</p> <ul style="list-style-type: none"> - Participaciones permanentes en sociedades vinculadas (art. 33 de la Ley 19550, t.O. 1984): a su valor patrimonial proporcional, aplicado siguiendo las normas de la RT 5. - Participaciones permanentes en sociedades en las que no se ejerza influencia significativa: cuando se trate de inversiones con cotización en bolsas y mercados de valores se aplicará el criterio expresado en el primer punto. En los restantes casos, si existe una razonable expectativa de poder acceder al mayor valor... - Inversiones no corrientes en títulos de deuda públicos o privados con cotización en bolsas o mercados de valores: a sus respectivas cotizaciones a la fecha de cierre del período, netas de los gastos estimados de venta... Cuando se trate de inversiones con cotización en bolsas o mercados de valores del exterior, su cotización se convertirá a un valor representativo de la paridad efectiva."
<p>CREDITOS: son derechos del Ente emergentes de obligaciones contraídas por terceros en conceptos de impuestos, tasas, ventas de bienes, regalías, locación de inmuebles, concesiones o licencias de explotación de bienes de cualquier naturaleza, servicios o actividades análogas.</p> <p>Se generan en el momento en que se configuran los eventos que los originan, y se cancelan, cuando se produce el cobro conforme con las cláusulas contractuales previstas.</p> <p>Deberán incluirse los pagos anticipados</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 9 en el Capítulo III punto A, 3) los define "Son derechos que el ente posee contra terceros para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios (siempre que no respondan a las características de otro rubro del activo). Deben discriminarse los créditos por ventas de los bienes y servicios correspondientes a las actividades habituales del ente de los que no tengan ese origen".</p> <p><i>Valuación:</i> la Resolución Técnica Nº 10 y la 12 los tratan en la parte pertinente a Caja y Bancos, que ya hemos desarro-</p>

en concepto gastos, servicios o bienes que se recibirán en ejercicios siguientes. **Valuación:** Los créditos serán valuados conforme a las acreencias que tenga el Ente hacia terceros, según surjan de los derechos u obligaciones emergentes de cada transacción.

En aquellos casos de créditos que devenguen intereses, los mismos serán incorporados a las acreencias del ente al cierre del ejercicio.

Los créditos en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio vendedor a la fecha de cierre del ejercicio.

Exposición: Se expondrán como créditos a corto plazo aquellos cuyos vencimientos se producen dentro de los doce meses de concertada la operación que le dio origen, conformando por lo tanto el activo corriente. Los créditos que vencen después de los doce meses de verificada la acreencia se expondrán como activo no corriente, todo aquello compatible con los criterios del clasificador del presupuesto. Si existieran condiciones especiales para la recuperación de los créditos, las mismas se pondrán de manifiesto en forma expresa a través de notas complementarias.

Los saldos acreedores de cuentas por cobrar, deben reclasificarse como pasivo a la fecha de cierre de los estados contables.

Los créditos concertados en moneda extranjera se expondrán como nota explicativa.

Para prevenir el efecto de los riesgos de créditos incobrables sobre los resultados del período, corresponde constituir una previsión a esos fines, la cual se expondrá neteando el total del rubro.

Las erogaciones que revisten el carácter de pagos por anticipado se clasificarán como activos corrientes para aquellos que se efectivicen dentro de los doce meses de verificado el pago. En su de-

llado.

<p>fecto, serán considerados como activos no corrientes.</p>	
<p>BIENES DE CAMBIO: Los bienes de cambio están constituidos por los bienes adquiridos, en proceso de elaboración o terminados, para consumo o venta.</p> <p><i>Valuación :</i> los bienes de cambio se valúan por su costo de adquisición o producción en que se incurre para obtener el bien. El costo de adquisición está constituido por la suma de las erogaciones efectuadas para su compra o producción y los gastos incurridos para situarlo en el lugar y ajustados a las condiciones de su uso o venta.</p> <p>Los intereses relacionados con el financiamiento de la adquisición o producción del bien, no integran el costo del mismo. De igual forma, las bonificaciones por pronto pago no serán computas como menor valor de los mismos.</p> <p>Al cierre del ejercicio y cuando los bienes de cambio hayan sufrido modificaciones significativas con relación a los precios de mercado, deberá adoptarse el criterio de valor de mercado o adquisición el que fuera menor.</p> <p>Como consecuencia de circunstancias extraordinarias tales como deterioro u obsolescencia, el valor del bien se expone como una disminución del mismo al cierre del ejercicio.</p> <p><i>Exposición:</i> El rubro bienes de cambio debe figurar en el capítulo Activos Corrientes, detallando las partidas que lo componen según la naturaleza, es decir productos terminados, en proceso, suministros y materias primas.</p> <p>Deberá indicarse por nota a los estados contables si existen gravámenes constituidos sobre los bienes de cambio que restrinjan su libre disponibilidad o si éstos han sido entregados en garantía, identificándose el pasivo correspondiente.</p> <p>Los bienes en poder de terceros cuya</p>	<p>La Resolución Técnica N° 9 en el Capítulo III punto A,4) los define así:” son los destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.”</p> <p>Con respecto a la valuación la Resolución Técnica N° 10 establece:</p> <p>“ Bienes de cambio en general: a su costo de reposición, recompra o reproducción a la fecha a la que se refiere la valuación. En caso de imposibilidad de determinación o estimación de estos valores, se admitirá el costo original re-expresado en moneda constante.</p> <p>Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que pueden ser comercializados sin esfuerzo significativo de venta: a las respectivas cotizaciones a la fecha de cierre del período en los mercados a los que normalmente accede el ente, netas de los costos adicionales (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares) que generará su comercialización. Los valores así determinados se computan en la medida que fueran representativos de los importes estimados netos de realización.</p> <p>Bienes de cambio producidos o construidos con un proceso de producción o construcción que se prolongue en el tiempo: Cuando su venta no ofrezca dificultades y pueda considerarse que el esfuerzo más significativo del proceso de generación de resultados es el de producción o construcción, se valuarán al valor neto de realización proporcionado según el grado de avance de la producción o construcción y del correspon-</p>

<p>propiedad ejerza el Ente, deben incluirse en los estados financieros, a través de notas complementarias.</p>	<p>diente proceso de generación de resultados. Cuando una venta sea más dificultosa, o exista incertidumbre respecto de la concreción de la ganancia, se valorarán al costo de reposición”.</p>
<p>BIENES DE USO: Comprende los bienes inmuebles, muebles y útiles de oficina, equipos de computación, otros equipos y maquinarias adquiridos o recibidos en donación, en proceso de construcción o elaborados por el Ente, que tienen una vida útil superior a un año, no se agotan en el primer uso y su incorporación se realiza con el propósito de utilizarlo en la actividad principal y no para la venta. Dichos bienes son depreciables en períodos uniformes de tiempo de acuerdo a las características del bien.</p> <p>Valuación: Las inversiones en bienes de uso se deben valorar por su costo de adquisición, de construcción o en su caso por un valor equivalente cuando se reciban bienes de uso sin contraprestación. El costo de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, representado por el monto de efectivo entregado o su equivalente, mas todos los gastos necesarios para colocar el bien en lugar y condiciones de uso, tales como fletes, seguros, derechos y gastos de importación y gastos de instalación hasta su respectiva puesta en marcha.</p> <p>El costo de construcción incluye los costos directos e indirectos, tales como materiales, mano de obra, planificación, administración de obra, etc., incurridos o que se devenguen durante el período efectivo de la construcción. Este período finaliza en el momento en el que el bien está en condiciones de uso.</p> <p>Los bienes recibidos en donación deben ser contabilizados a un valor estimado que represente el desembolso que hubiera sido necesario efectuar para ad-</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 9 en el Capítulo III punto A; 5) los define así: “Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a los proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a la locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.”</p> <p>Con respecto a la valuación la Resoluciones Técnicas Nº 10 y 12 establecen diferentes criterios:</p> <p>Costo original reexpresado en moneda constante;</p> <p>Valores corrientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> Costo de reposición Costo original reexpresado por un índice específico Valuaciones técnicas.

<p>quirirlo en las condiciones en que se encuentren.</p> <p>Los bienes adquiridos en moneda extranjera se registrarán al tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición.</p> <p>Los costos de mejoras, reparaciones mayores y rehabilitaciones que permitan extender la vida útil del bien, se capitalizarán en forma conjunta con el bien existente o, por separado, cuando ello sea aconsejable atento a la naturaleza de la operación realizada y del bien incorporado.</p> <p><i>Exposición:</i> La exposición de los bienes de uso en los estados contables reviste el carácter de activos no corrientes, correspondiendo deducir de los mismos su amortización acumulada.</p> <p>Cuando existen gravámenes o restricciones que afecta a los bienes de uso, estos hechos deberán indicarse a través de nota aclaratoria a los estados contables.</p>	
<p>BIENES INTANGIBLES: Se entiende por bienes intangibles o inmateriales aquellos activos no cuantificables físicamente, pero que producen o pueden producir un beneficio al Ente, cuya vida es superior a un año del momento que le dio origen, amortizándose con cargo a gastos en ejercicios posteriores.</p> <p>Este capítulo incluye bienes que, si bien de características inmateriales, implican un derecho o privilegio que posibiliten reducir costos o mejorar la calidad de servicios o productos, tales como: patentes, marcas, derechos de autor, concesiones, franquicias, licencias, beneficios inherentes a las políticas ambientales, actividades de investigación y desarrollo, etc.</p> <p><i>Valuación:</i> la registración de estos activos se realiza por su valor de adquisición, es decir por la cantidad de dinero que se erogue o por la estimación que se efectúe, cuando no exista contrapar-</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 9 los define en el Capítulo III punto A; 6) del siguiente modo: "son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Incluyen entre otros los siguientes derechos de propiedad intelectual; patentes, marcas, licencias, etc.; llave de negocio; gastos de organización y preoperativos y gastos de investigación y desarrollo."</p> <p>La Resolución Técnica Nº 10 establece las normas de valuación: "Intangibles susceptibles de enajenación por el ente (patentes, marcas, procesos secretos, concesiones y otros de naturaleza asimilable): a su valor corriente, en la medida en que éste pueda determinarse sobre la base de transac-</p>

<p><i>tida monetaria.</i></p> <p><i>La registraci3n de estos activos procede cuando hubieren sido adquiridos a terceros o desarrollados internamente, mediante la aplicaci3n de fondos para ese fin.</i></p> <p><i>Exposici3n: Los bienes inmateriales se expresan en el activo no corriente, neto de la amortizaci3n acumulada.</i></p> <p><i>Cuando sean significativos los conceptos que lo integran, los mismos se expondr3n por nota o cuadro anexo a los estados contables, explicando la composici3n del rubro como as3 tambi3n el m3todo de amortizaci3n empleado.</i></p>	<p><i>ciones cercanas a la fecha de cierre; si no fuera posible, se expondr3n a su valor original reexpresado en moneda constante y, si correspondiera, con la pertinente deducci3n de amortizaciones computadas en funci3n de un plazo razonable de vida 3til.</i></p> <p><i>Otros activos intangibles (gastos de organizaci3n y reorganizaci3n, gastos preoperativos y otros de naturaleza similar): a su valor original reexpresado en moneda constante, computando el efecto de amortizaciones en funci3n de un plazo razonable de vida 3til. No resultan admisibles los valores intangibles autogenerados, como el valor llave del propio ente.</i></p>
--	--

1.3.5 Normas generales aplicables a los pasivos y patrimonio:

RESOLUCION N° 25 DE LA S.H.	NORMAS CONTABLES PROFESIONALES
<p>DEUDAS: Los principales conceptos incluidos en el rubro deudas son:</p> <p>a) Obligaciones simples o documentadas provenientes de la adquisici3n de bienes y servicios vinculados con la actividad del Ente, adquiridas para su consumo o venta sin transformaci3n, o para su procesamiento y posterior consumo o venta.</p> <p>b) Pr3stamos recibidos de otras entidades financieras locales o internacionales, de organismos internacionales bilaterales o multilaterales de cr3ditos, documentados o no, que se emplean en la actividad del Ente, ya sea con fines espec3ficos o para la adquisici3n de bienes, conforme lo determinen las respectivas cl3usulas contractuales para cada caso.</p> <p>c) Colocaci3n de t3tulos de la deuda p3blica interna o externa, para los fi-</p>	<p>La Resoluci3n T3cnica N° 9 establece en el Cap3tulo III B, 1)" Deudas: son aquellas obligaciones ciertas, determinadas o determinables".</p> <p>Valuaci3n: La Resoluci3n T3cnica N° 10 y la 12 tratan a las deudas cuando se refieren a : Caja y bancos, colocaciones de fondos, pr3stamos, cr3ditos y pasivos que correspondan a operaciones liquidables en moneda argentina, sin cl3usula de ajuste o indexaci3n (o en moneda extranjera con cambio asegurado) en el punto 3.1 y subsiguientes hasta el 3.4 que ya se trat3 cuando nos referimos a estos rubros del activo.</p>

nes específicos que se determinen en las normas legales que disponen su emisión.

- d) Ingresos anticipados por futuras ventas de bienes o servicios.
- e) Operaciones provenientes de obligaciones laborales, previsionales, fiscales o de otra naturaleza como sueldos, comisiones, regalías, premios, impuestos, etc.

Valuación: El importe del pasivo en concepto de deuda se configura por el valor de los bienes adquiridos y servicios prestados, deducidos los descuentos comerciales obtenidos. No se considerarán, en esta instancia, los descuentos de caja que se registrarán en oportunidad de efectuarse el pago, si corresponde.

Cuando se trate de préstamos en efectivo como consecuencia de colocación de títulos de la deuda pública o contratos de préstamos celebrados con organismos internacionales bilaterales o multilaterales de crédito, el pasivo deberá registrarse por el importe del valor nominal de los títulos colocados o por el contrato de préstamo suscrito y sus tramos efectivamente desembolsados. Los pasivos en moneda extranjera se valúan de acuerdo a la cotización de la moneda de que se trate, al tipo vendedor a la fecha de ingreso de los fondos. Si al cierre del período contable la deuda permaneciera impaga, la misma se ajustará a la cotización vigente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los intereses se registran como pasivo a medida que se devenguen.

Exposición: las deudas se clasifican en pasivos corrientes y no corrientes, según la fecha en que se asume la obligación de dar dinero o especies, y consecuentemente de acuerdo a la fecha de cancelación, es decir dentro de los doce meses de contraída la misma o posterior

<p>a ese período, respectivamente.</p> <p>Las cuentas del pasivo corriente deben ordenarse de acuerdo a su naturaleza , a las condiciones de exigibilidad y a su importancia relativa. Los compromisos a favor de acreedores por la colocación u obtención de préstamos que configuran la deuda pública directa en moneda nacional o extranjera, por la adquisición de bienes y servicios, se expondrán por separado, según su importancia .</p> <p>Las deudas emanadas de prestaciones del personal, en conceptos de sueldos, contribuciones, beneficios, retenciones y aportes a la seguridad social, se expondrán en forma individualizada. Las obligaciones tributarias se expresarán separadamente.</p> <p>Si existen saldos deudores que forman parte de los rubros del pasivo, deberán clasificarse, integrándolos al activo, ordenados según su naturaleza y posible destino.</p> <p>Deberá informarse la existencia de restricciones, compromisos, contingencias y garantías que puedan afectar o acotar la exigibilidad de las cuentas de pasivo.</p>	
<p>PASIVOS DIFERIDOS: Los pasivos diferidos son importes recibidos en carácter de anticipos por obligaciones que deberán cumplirse en el ejercicio siguiente.</p> <p>Valuación: deberán valuarse por el valor nominal de los anticipos recibidos de obligaciones a cumplirse en ejercicios siguientes.</p> <p>Exposición: Se expondrán dentro de los pasivos corrientes o no corrientes, según se cancele o no en el ejercicio siguiente.</p>	<p>No tratado por las Normas Contables (RT 9, 10 y 11)</p>
<p>PREVISIONES: Las provisiones son estimaciones de contingencias que puede tener el Ente como consecuencia de eventuales incobrabilidades o riesgos de cálculos inciertos con incidencia en los resultados del ejercicio.</p>	<p>La Resolución Técnica Nº 9 en el Capítulo III punto B,2) las define como: "Previsiones: Son aquellas partidas que a la fecha a la que se refieren los estados contables, representan importes estimados para hacer frente a situaciones</p>

<p><i>Valuación: El cálculo surgirá de una estimación basada en la experiencia sobre la incobrabilidad o riesgo del rubro que se trate.</i></p> <p><i>Exposición: Se configuran como cuentas regularizadoras del activo de acuerdo con el riesgo de incobrabilidad de las cuentas a cobrar o de posibles quebrantos de monto incierto respecto de determinadas contingencias de carácter económico.</i></p>	<p><i>contingentes que probablemente originen obligaciones para el ente.</i></p> <p><i>En las previsiones, las estimaciones incluyen el monto probable de la obligación contingente y la posibilidad de su concreción. "</i></p>
<p>PATRIMONIO: 1- Hacienda Pública: La diferencia entre Activo y Pasivo del Ente Administración Central conforma el Capital Fiscal del mismo que, adicionando las transferencias y contribuciones de capital recibidas, como así también la acumulación de los resultados de cada ejercicio, configura la denominada Hacienda Pública.</p> <p>2-Patrimonio Institucional: la diferencia entre activo y pasivo de cada Ente Organismo Descentralizado y de las Instituciones de la Seguridad Social conforman el Capital Institucional del mismo que , adicionando las transferencias y contribuciones de capital recibidas y la acumulación de los resultados de los ejercicios fiscales, conforman el denominado Patrimonio Institucional.</p> <p>3-Patrimonio Público: El registro de carácter transitorio, que refleja los movimientos positivos respecto de la construcción de bienes de dominio público, de la Administración Central, de los Organismos Descentralizados y de las Instituciones de la Seguridad Social, configura el denominado Patrimonio Público, el cual debe disminuirse toda vez que dichas construcciones se incorporen a uso público.</p> <p>Tanto en los rubros Hacienda Pública como Patrimonio Institucional las transferencias y contribuciones de capital recibidas reflejan las partidas ingresadas</p>	<p><i>La Resoluciones Técnicas 9, 10 y 11 se refieren al Patrimonio Neto como diferencia entre el Activo y el Pasivo .</i></p>

<p>en cada uno de los entes contables, para financiar la formación de capital o el gasto a largo plazo en bienes duraderos. Son operaciones sin contraprestación que forman parte del patrimonio por su destino específico.</p> <p>Estas partidas deben registrarse y exponerse a su valor nominal, cuando se tratare de transferencias de efectivo, o por el valor de mercado, cuando se trate de transferencias de bienes. En los rubros Hacienda Pública y Patrimonio Institucional, los resultados de la cuenta corriente expresan las diferencias entre los ingresos y los egresos verificados a través de la gestión fiscal del Ente, por cada uno de los ejercicios contables finalizados.</p> <p>Los resultados acumulados se modifican por lo menos una vez al año como consecuencia de los resultados de las operaciones de cada período que surgen de las transacciones del Ente.</p>	
<p>CUENTAS DE ORDEN: Registran eventos que por sus características, no representan hechos económicos-financieros que alteren el patrimonio y por lo tanto los resultados del Ente, pero que ilustran sobre circunstancias de importancia respecto del mismo.</p> <p>Tal es el caso, a modo de ejemplo, de la registración de la emisión de títulos de la deuda pública de acuerdo con las normas legales que le dieron origen, pero los cuales, a un momento determinado, no fueron colocados. Otro caso es la constitución de fideicomisos por obligaciones de terceros contraídas por el Ente y que a una fecha dada, no fue materializada la operación de origen.</p>	<p>No están especificadas en las Normas Contables.</p>

1.3.6. Normas aplicables a recursos y gastos:

La Resolución Nº 25 de Secretaría de Hacienda desarrolla un análisis de los mismos que a efectos de mantener una clara exposición en el presente trabajo

lo haremos a continuación, sin comparaciones por tratarse de partidas exclusivas de la Contabilidad Gubernamental.

Establece que "El reconocimiento y su posterior registración contable se efectuará sobre la base del devengado, tanto para los recursos como par los gastos, en un todo de acuerdo al principio de contabilidad gubernamental N° 5 – Reconocimiento de las Transacciones-."

Luego expresa:

"RECURSOS CORRIENTES

1. Ingresos Tributarios:

Corresponde a los ingresos originados en la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes, tales como los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio, sobre la producción, venta, compra o utilización de bienes y servicios que se cargan a los costos de producción o comercialización.

Los ingresos tributarios comprenden los impuesto directos y los indirectos.

Los impuestos directos son aquellos que gravan las rentas de las personas con existencia física o ideal argentinas residentes en el país, el capital, los incrementos del activo y los bienes que constituyen patrimonio. Los impuestos directos son los gravámenes que se cargan a los costos de producción o comercialización, gravan la producción, el consumo de bienes y servicios, las transacciones y las operaciones de importación y exportación.

Los ingresos tributarios coparticipables que corresponden al Ente se consideran netos de distribución a las provincias, municipios y otros organismos, de acuerdo con las normas legales vigentes.

2. Contribuciones a la Seguridad Social:

Son obligaciones a cargo de la población económicamente activa, como así también las contribuciones patronales para atender el financiamiento de los distintos regímenes de previsión y asistencia social a cargo del ente.

3. Ingresos no tributarios:

Comprenden principalmente las obligaciones por tasas y derechos que tienen como contraprestación bienes y servicios, como así también las regalías. El devengamiento de una tasa o derecho y su posterior pago es la retribución del contribuyente por el uso de un servicio recibido a cargo del Estado, en contrapartida a las prestaciones o beneficios que obtiene de éste, incluyendo las contribuciones por mejoras.

4. Venta de bienes y servicios de las administraciones públicas:

Estos recursos provienen de la enajenación de bienes y de la prestación de servicios que se relacionan con las actividades comunitarias o sociales habituales de la Administración Central y Organismos Descentralizados.

5. Rentas de la propiedad:

Incluyen los intereses por préstamos otorgados, los provenientes de inversiones en títulos y valores públicos y los resultantes de depósitos bancarios y bonos. Los dividendos, que comprenden los ingresos en efectivo o en acciones y participaciones en la propiedad de empresas, también se agrupan bajo este capítulo.

La venta de acciones o participaciones de capital en empresas no deben incluirse como rentas de la propiedad. Las mismas se registrarán en los rubros de activos específicos propios de este tipo de transacciones.

Además comprende los recursos por los arrendamientos de tierras y terrenos fiscales y los derechos provenientes de bienes intangibles.

6. Transferencias recibidas:

Corresponden a los ingresos que no tengan contraprestaciones de bienes y servicios como las donaciones etc. Se utilizan para financiar el gasto corriente de consumo o producción y se caracterizan por afectar el ahorro de los Entes involucrados. Las transferencias de este tipo se clasifican según el sector de procedencia.

7. Contribuciones recibidas:

Abarcan los recursos provenientes del Ente Administración central, Organismos Descentralizados y de la Seguridad Social, según corresponda, destinados a la financiación del Ente.

8. Otros recursos:

Incluyen todos aquellos ingresos no contemplados en los rubros precedentemente detallados.

GASTOS CORRIENTES:

1. Gastos de consumo:

Son las erogaciones que realiza el Ente en la producción de bienes y servicios públicos, de utilidad directa para los destinatarios. Estos gastos comprenden

las remuneraciones, los bienes y servicios, la depreciación de bienes de uso, la amortización de bienes inmateriales y los egresos por impuestos indirectos, cuando correspondiere. Las provisiones y reservas técnicas también se incluyen en este apartado.

2. *Rentas de la propiedad:*

Son los gastos derivados de intereses de la deuda pública y de otras deudas, que reflejan la retribución al financiamiento obtenido. Se incluyen las erogaciones por el uso de las tierras y terrenos y las correspondientes a derechos por concesiones y utilización de bienes inmateriales tales como patentes, marcas y otros de similar naturaleza.

3. *Prestaciones de la seguridad social:*

Incluyen a aquellos gastos destinados a la atención de los aportes que corresponden al ente para el sistema de jubilaciones y pensiones.

4. *Otras pérdidas:*

Se incluyen las erogaciones en concepto de pérdidas derivadas de operaciones en moneda extranjera, gastos como consecuencia de inversiones financieras, pérdidas por inventarios, gastos relacionados con la venta de activos y, en general, todos aquellos gastos no contemplados en los apartados anteriores.

5. *Transferencias otorgadas:*

Comprenden los egresos que no tengan contraprestaciones de bienes y servicios y cuyos importes no son reintegrables por los beneficiarios. Incluye todo tipo de transferencias al sector privado, al externo y las de carácter corriente otros entes del sector público.

6. *Contribuciones otorgadas:*

Abarcan los egresos del Ente Administración Central, Organismos Descentralizados y de la Seguridad Social según corresponda, afectados a la atención de gastos corrientes a otros entes de la Administración Nacional respectivamente."

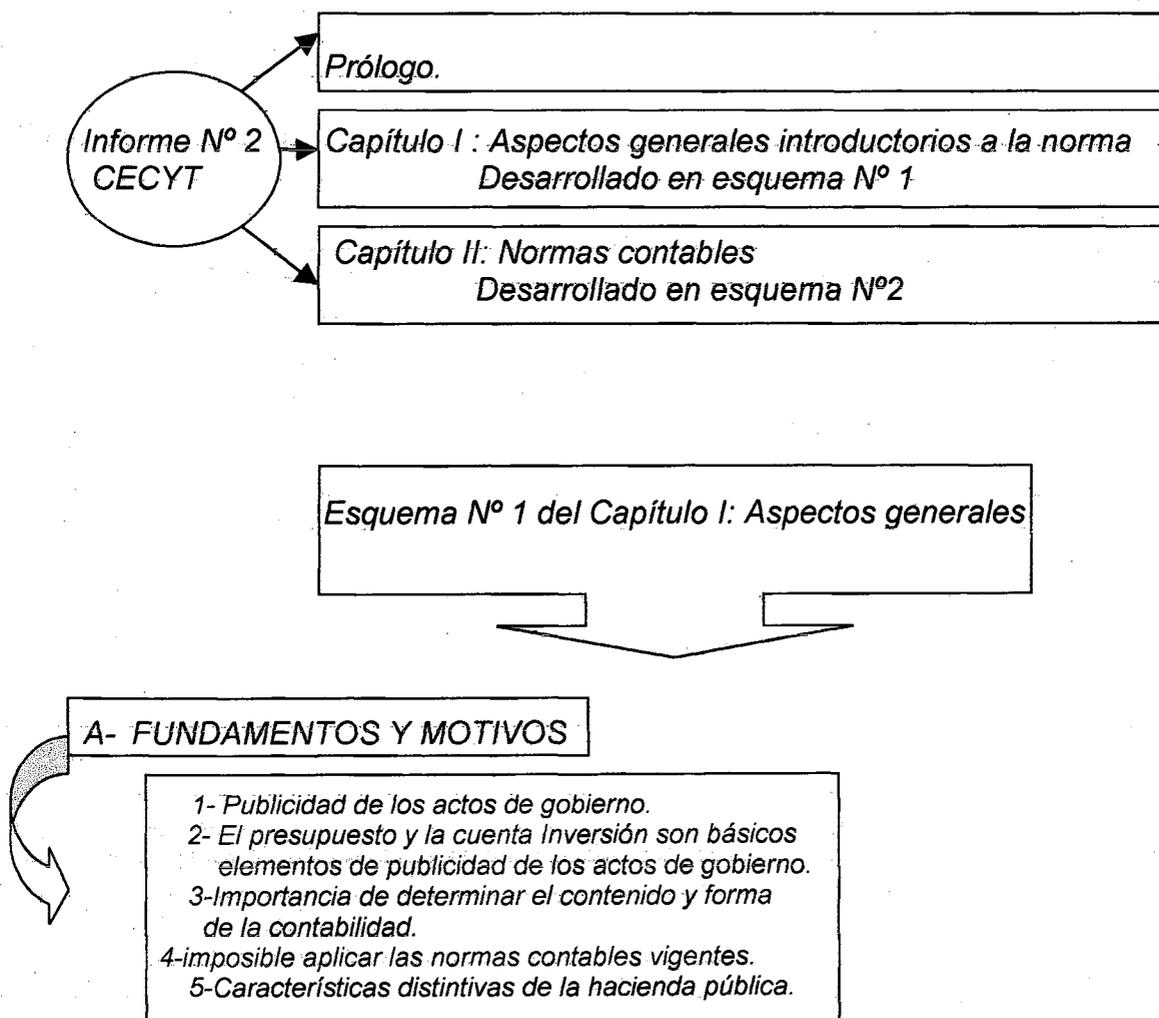
2. EL INFORME N° 2 DEL CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS DE LA F.A.C.P.C.E. SOBRE ANTEPROYECTO DE NORMAS CONTABLES PROFESIONALES DE APLICACIÓN A LA CONTABILIDAD DE LA HACIENDA PÚBLICA – EXPOSICION Y CRITICAS.

2.1 Exposición del Informe N° 2 del CECYT Area Sector Público:

Como vimos en el punto 1.2. sobre la formación de las Normas Contables Profesionales, el CECYT elaboró el informe mencionado el cual se encuentra en período de consideración por parte de la profesión y de la comunidad .

Lo desarrollaremos en forma de esquemas en honor a la brevedad:

Estructura general:



C - ANTECEDENTES



- 1-Doctrinarios
- 2-Juridicos
- 3-Trabajos de Investigación
- 4-Pronunciamientos Profesionales

D - ALCANCES



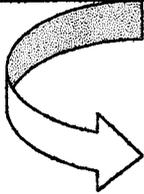
- 1-Haciendas Públicas alcanzadas: Administración Central, Organismos Descentralizados, Cuentas Especiales y Haciendas anexas.
- 2- Haciendas excluidas: Las de producción (empresas estatales) de naturaleza especulativa y las conexas (Servicios Públicos o para la obtención de fines públicos específicos)

E-CONCEPTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTABILIDAD DEL ESTADO



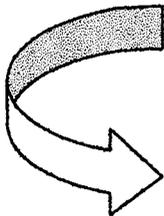
- 1-Definición y conceptos
Contabilidad Pública: Estudia la Hacienda Pública desde el punto de vista de la Organización, gestión y control.
Contabilidad del Estado: o Gubernamental; es el sistema de información contable, útil para los gobernantes (decisiones) y los gobernados (control).
- 2-Funciones de la Contabilidad del Estado: permite conocer los planes del gobierno, verificar su cumplimiento y determinar responsabilidades.

F -OBJETIVOS DE LOS ESTADOS CONTABLES PUBLICOS



- 1- Informar a la ciudadanía el origen y aplicación de los fondos públicos.
- 2- Garantía del buen empleo de los fondos públicos.
- 3- Permite al Poder Ejecutivo elaborar el presupuesto y la Cuenta de Inversión.
- 4- Suministrar al Poder Legislativo información para analizar lo presentado por el ejecutivo en el punto 3.
- 5- Permite la actuación de los órganos de control.
- 6- Muestra el proceso de autorizaciones.
- 7- Permite la rendición de cuentas por parte del Ejecutivo.
- 8- Nutre al sistema de Cuentas Nacionales.

G -MODELO DE CONTABILIDAD DEL ESTADO



- A- **Función del Presupuesto.**
Es el eje entorno del cual funciona la actividad financiera del Estado, es un acto jurídico de autorización de gastos que crea Derechos y obligaciones.
- B- **Procesos fundamentales y accesorios en la operatoria de la hacienda Pública.**
 - 1- Etapa de la Ejecución del Gasto: compromiso, liquidación y el pago.
 - 2- Etapas de la recaudación de los recursos: determinación, exacción e ingreso al tesoro.
 - 3- Modalidades de asunción y extinción de créditos y deudas: designación de personal, emisión de la orden de compra, operatoria de los contratos, la deuda, el mandamiento de pago y el devengado.
- C- **Clausura del ejercicio, efectos y resultados:**
Cumplido el periodo de vigencia se opera el cierre del ejercicio.
Efectos: Caducan autorizaciones para gastar, determinación del resultado y constitución de los residuos pasivos.
- D- **Definición y función del patrimonio del Estado:** Aceptación distinta a la de Patrimonio en las haciendas privadas, para el Estado deben encontrarse en la aptitud de ese patrimonio para el cumplimiento de las funciones del Estado.
- E- **Unidad de medida a emplear:** Unidad monetaria homogénea de cierre del periodo respectivo.
- F- **Valuación:** Costo histórico o de incorporación con reconocimiento del cambio en el nivel general de precios.
- G- **Determinación de los valores de ingresos:** el costo debe resultar de sumar al precio que debe pagarse por su adquisición al contado la pertinente porción asignable de costos de compra y control de calidad.
- H- **Destinatarios de la información contable:** La comunidad, Congreso Nacional, Poder Ejecutivo, Organos de Control, etc.

Esquema N° 2 del Capítulo II: Normas Contables

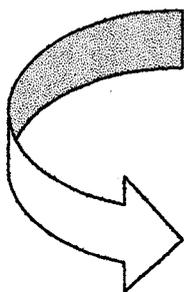
A-CUALIDADES Y/O REQUISITOS DE LA INFORMACION CONTABLE PUBLICA



Son aplicables las cualidades y/o requisitos de la información contable Determinados en la R.T. 10, salvo:

- 1- No son de aplicación: *esencialidad y productividad.*
- 2- Son de aplicación con modificaciones: *comparabilidad, integridad y prudencia.*

B-NORMAS REFERIDAS AL SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE DEL ESTADO.



1-Principios preexistentes al sistema de información:

*Entidad contable,
Ejercicio,
No compensación,
No afectación.*

2-Normas referidas al sistema de información contable del Estado: *debe responder a un sistema que registre en forma integrada integral y oportuna, las siguientes operatorias: ejecución del presupuesto, movimientos del tesoro, variaciones del patrimonio y variaciones de la deuda pública.*

3-Cuenta de inversión (o cuenta general del ejercicio):

Instrumento que permite el juzgamiento político de la gestión anual del Poder Administrador y debe permitir analizar fundamentalmente la medida en que se dio cumplimiento al plan de gobierno expresado a través del presupuesto.

4-Estados contables básicos y complementarios:

Tratado por la Ley N° 24156 y en Las leyes de contabilidad de las Provincias argentinas, sugiere los siguientes, los cuales serán tratados en otro informe:

-Estados contables básicos:

*Con relación al presupuesto:
De ejecución del calculo de recursos.
De ejecución del presupuesto de gastos.
Del resultado del ejercicio.*

-Estados contables complementarios:

*De origen y aplicación de fondos y valores.
Situación de la deuda publica.
De situación economica-financiera-patrimonial.
De situación patrimonial consolidado.
De evolución patrimonial.
Ahorro-inversión-financiamiento.*

Es menester destacar que al final del informe se encuentra la opinión en disidencia del Doctor Angel Gurruchaga.

2.2. Opiniones de los distintos Consejos Profesionales sobre el Informe N° 2 (Area Sector Público) del CECYT.

2.2.1. En junio del año 1997 el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal mediante la Comisión creada por la Resolución M. D. 30/96, elaboró un interesante informe, en él profundiza sobre el papel de la Contabilidad Gubernamental en nuestros tiempos, definiéndola como integrante de un sistema mucho más abarcativa que la simple rendición de cuentas, afirmando: "Debería existir una sola Teoría Contable, que establezca los postulados básicos para, a partir de ellos, derivar modelos contables alternativos, que se ajustarían a ñas características del ente a que se refiere (país, sector, entidades estatales y no estatales, con y sin fines de lucro) y a las necesidades de información de sus usuarios".

Luego señala las siguientes "no coincidencias":

"- Identificación de la Contabilidad Publica con la teoría de la Administración o Gestión Pública.

- Consiguiente distorsión conceptual entre las denominaciones Contabilidad Pública y Contabilidad del Estado.

- Persistencia en mantener diferenciados y separados los distintos procesos que estableció el modelo clásico, lo cual impide alcanzar la integración de la información contable.

- Confusión del concepto de Patrimonio, al que equipara con activo físico.

- Insistencia en la imposibilidad de aplicar a las haciendas publicas las mismas Normas Contables que tienen vigencia para las privadas. "Imposibilidad" es clausurar la posibilidad de su aplicación con adecuaciones.

- Distinción entre Estados Contables Básicos y Complementarios, remitiendo a ésta última categoría los Estados que precisamente permiten conocer la "condición financiera" del Gobierno, objetivo fundamental de los Estados Contables Gubernamentales."

Al referirse a la Resolución N° 25 de la Secretaria de Hacienda sostiene:

"La Comisión opina que los instrumentos aprobados por la Resolución N° 25 de la Secretaria de Hacienda, presentan una orientación semejante al "concepto-pauta" convenido por la comisión.

No obstante, en el seno de ésta, fruto de trabajos recibidos y de las deliberaciones, han surgido algunas discrepancias..."

Finalmente propone a la Contaduría General de la Nación el estudio por intermedio de una Junta Asesora la revisión de las normas de la Resolución N° 25.

2.2.2. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de San Juan.

En Nota N° 190/98 de fecha 27 de abril de 1998, luego de argumentar su posición sostiene que esta de acuerdo con la Resolución N° 25 de la Secretaría de Hacienda, y con respecto al Informe N° 2 del C.E.C.Y.T., comparten el contenido en cuanto no se oponga a la antes citada resolución.

2.2.3. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Mendoza.

Con fecha 29 de abril de 1998, sostienen que las normas contenidas en el Informe N° 2 del C.E.C.Y.T. "...son un gran avance en lo que hace a definiciones de conceptos específicos de la hacienda pública y que sirven de base para que todos los profesionales que se desempeñan en esa área puedan aplicar los conceptos entendiendo lo que involucra cada uno de ellos."

2.2.4. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Neuquén.

En nota de fecha 29 de Abril de 1998 expresa entre otros conceptos : "El Informe N° 2 del C.E.C.Y.T. esta superado por un concepto más abarcativo que comprende los Sistemas de Administración Financiera y Control con un enfoque integral enmarcado en la Teoría de los Sistemas".

Sugiere la creación de una comisión de estudio compuesta por las distintas Contadurías Generales de las Provincias y de la Nación para la elaboración de Normas Contables.

2.2.5. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Buenos Aires.

En nota de fecha 29 de junio de 1998 expresa: "...luego del análisis crítico efectuado al mismo, concluimos que reúne los requisitos formales y sustanciales para convertirse en una guía técnica que habrá de cubrir una necesidad profesional, y un apreciado aporte de sus organismos representativos.

Por todo lo expuesto se estima conveniente aprobar en su integridad el trabajo en análisis."

2.2.6. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal

En nota N° 002157 del 31 de julio de 1998 opina que el Informe N° 2 del C.E.C.Y.T. no constituiría una base para el dictado de una Norma Contable, por lo que sugiere:

"- tomar como base a las resoluciones técnicas 4 y siguientes (excepto la 7) sin perjuicio de realizar una evaluación previa de su aplicabilidad y del tratamiento de situaciones propias de la naturaleza de la hacienda pública, que pudieren no estar previstas en las resoluciones técnicas indicadas.

- Constituir dentro de la órbita del C.E.C.Y.T. un grupo de trabajo para la preparación de un proyecto que contenga las normas de contabilidad gubernamental y establezca los criterios de exposición de la información contable y financiera de los entes y organismos gubernamentales. Este grupo debería integrarse, como mínimo, con representantes de los Consejos Profesionales, de las Universidades y de la Contaduría General de la Nación."

3. CRITICAS ACADEMICAS A LA RESOLUCION N° 25 DE LA SECRETARIA DE HACIENDA.

El Dr. Carlos Luis García Casella, realizó un trabajo de investigación que fue publicado por el CONICET (PID N° 3.415/92) llamado "ENFOQUE MULTIPARADIGMATICO DE LA CONTABILIDAD: MODELOS, SISTEMAS Y PRACTICAS DEDUCIBLES PARA DIVERSOS CONTEXTOS", en el Capítulo 22 trata el tema al que nos referimos.

No está de acuerdo en que la contabilidad del estado solo registre todas las transacciones que se produzcan y afecten la situación económico-financiera, dejando de lado otros aspectos que hacen "...al grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstas en el presupuesto."

Sostiene: "...insiste en concentrarse en información exclusivamente financiera cuando la Teoría Contable en el mundo busca complementar los datos financieros con datos no financieros."

Coincide en que la Contaduría General de la Nación, tiene atribuciones como órgano rector del sistema de contabilidad pero afirma: "...debería tomar en cuenta la opinión doctrinaria de los institutos de investigación contable, universitarios y, en particular, del reciente Instituto Interuniversitario de In-

investigación Contable que reúne a 23 Facultades de Ciencias Económicas del país, con sede en la Universidad Nacional de la Plata.”

Luego de realizar un pormenorizado análisis y crítica de los Principios y Normas de la Resolución N° 25 de la Secretaría de Hacienda arriba a las siguientes conclusiones:

a) Consideramos que la Secretaría de Hacienda de la Nación debería revisar su Resolución N° 25.

b) Para cumplir con el artículo 6° del Reglamento Parcial N° 1 de la ley N° 24156 la Secretaría de Hacienda deberá establecer las características concretas de los sistemas contables que debe reglar.

c) Se debería determinar claramente los diversos informes contables a emitir.

d) Se debería procurar establecer los Modelos Contables Alternativos, dentro de la Contabilidad Gubernamental, para que oriente las normas respectivas.

e) Convendría postergar el dictado de normas particulares de Contabilidad por parte de la Contaduría General de la Nación hasta que se concreten los sistemas, los informes y los Modelos citados.

f) Sería oportuna la consulta a los centros universitarios de investigación contable argentinos y del exterior.”

4. ESTUDIOS N° 1 Y 2 DEL COMITÉ PARA EL SECTOR PUBLICO DE LA FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES.

4.1. El Estudio N° 1 versa sobre : “información financiera de los Gobiernos Nacionales”, en el encontramos una descripción de los objetivos de la información financiera del gobierno y el grado de influencia en el diseño de los mismos en función de las necesidades de información de los usuarios. En el párrafo 063 expresa:

“ Los informes financieros deben mostrar la responsabilidad del gobierno u organismo sobre los asuntos y recursos financieros que se les han encomendado, y proporcionar información útil para tomar decisiones al:

a. Indicar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto legalmente adoptado.

- b. *Indicar si los recursos se obtuvieron y utilizaron conforme a los requerimientos legales y contractuales, incluyendo los límites financieros establecidos por las autoridades legislativas adecuadas.*
- c. *Proporcionar información acerca de las fuentes, distribución y usos de los recursos financieros.*
- d. *Proporcionar información acerca de la manera en que el gobierno u organismo financió sus actividades y sufragó sus requerimientos de efectivo.*
- e. *Proporcionar información útil en la evaluación de la habilidad del gobierno u organismo de financiar sus actividades y sufragar sus pasivos y compromisos.*
- f. *Proporcionar información acerca de la condición financiera del gobierno u organismo y los cambios habidos.*
- g. *Proporcionar información acumulada, útil en la evaluación del desempeño del gobierno u organismo en términos de sus costos de servicio, eficiencia y logros. "*

Para satisfacer estos objetivos existen distintos modelos contables alternativos:

- a) *Método contable de efectivo: "...reconoce las transacciones y eventos únicamente cuando se recibe o se paga en efectivo..."*
- b) *Método contable de acumulación total: "...se orienta a reconocer los efectos financieros de las transacciones y los eventos durante los períodos en que acontecen, independientemente de si se recibe o paga en efectivo o no."*
- c) *Método de efectivo modificado o de acumulativo modificado: existen modelos que varían en función de la naturaleza de las modificaciones que se hagan a los modelos puros.*

Consideramos oportunos, transcribir el APENDICE C, donde se comparan los objetivos de la información contable gubernamental en Canadá, Australia, Nueva Zelanda, Países Bajos y Estados Unidos.

Notas aclaratorias al APENDICE C:

PSAAC *El instituto Canadiense de Contadores Públicos Autorizados, Comité de Contabilidad y Auditoría del Sector Público.*

- AARF** *Fundación Australiana de Investigación Contable, Consejo De Normas Contables y Consejo de Normas Contables del Sector Público.*
- GASB** *Junta de Normas Contables Gubernamentales (EUA)*
- GAO, Título 2** *Contraloría General de los Estados Unidos de América.*
- FGRS** *Estudio Conjunto de la Oficina del Auditor General de Canadá Y la Contraloría General de los Estados Unidos.*

APENDICE C: COMPARACION DE OBJETIVOS

	PSAAC	AARF	NUEVA ZELANDA	PAISES BAJOS	GASB	GAO Título 2	FGRS
Enfoque	Estados Financieros Sumarios	Información Financiera de uso general (abarca estados financieros y otra información financiera relacionada)	Información financiera externa (informes de uso general)	Estados financieros anuales.	Información financiera externa de uso general (no se limita a estados de uso general)	Estado financieros de uso general.	Informe financiero anual, resumen.
Alcance	Gobierno federal, municipal y territorial.	Entidades comerciales y no comerciales (entidades ya sean legales, administrativas o económicas) de los sectores público y privado.	Entidades del sector público incluyendo departamentos del gobierno central de las autoridades estatales y locales, entidades paraestatales, autoridades de educación pública y otras entidades obligadas a proporcionar un informe financiero anual al Parlamento o a un Ministro.	Departamento del gobierno central.	Gobiernos estatales y locales.	Gobierno federa.	Gobiernos federales.
Objetivos General	Véase objetivos bajo cualidades de la información.	El objetivo de la información financiera de uso general es proporcionar a los usuarios información útil para (1) tomar y evaluar las decisiones sobre asignación de recursos escasos y (2) evaluar la responsabilidad.		Proporcionar la información que le permita al usuario evaluar los resultados de la administración financiera del gobierno.		Los objetivos se derivan directamente de los requerimientos legales y reglamentarios y de las necesidades de los usuarios a quienes se dirige. Proporcionar información que sea útil en la asignación de recursos. Evaluar el desempeño y gestión de los administradores. La información financiera debe comunicar la información confiable relevante a las necesidades de los usuarios para quienes se preparan los estados. Como mínimo, esto requiere que la información sea oportuna, relevante, confiable con beneficios de costos, material comparable y consistente.	No se articularon objetivos en el estudio.
Cualidades de la Información	Los estados financieros deben comunicar información confiable relevante para las necesidades de aquellos para quien se preparan los estados, de manera que se incremente al máximo su utilidad. Como mínimo, esto requiere información claramente presentada, comprensible, oportuna y consistente.	Nota: un documento separado describe las características cualitativas de la información útil para la toma de decisiones y la evaluación de la responsabilidad características cualitativas incluyen relevancia confiabilidad, comparabilidad, claridad y oportunidad)	El apego al concepto de una visión verdadera y justa es un requerimiento esencial de la información financiera. Para que los informes financieros sean útiles, la información proporcionada debe poseer las siguientes cualidades básicas: claridad relevancia, consistencia y comparabilidad).	Confiabilidad: oportunidad, precisión, integridad y validez. Legalidad: conformidad con los presupuestos legalmente dispuestos, las leyes y regulaciones.	Describe las características de la información en los informes financieros, debe comunicar eficazmente (claridad, confiabilidad, oportunidad, relevancia, consistencia y comparabilidad), pero no los incluye como objetivos.		

APENDICE C: COMPARACION DE OBJETIVOS

	PSAAG	AARF	NUEVA ZELANDA	PAISES BAJOS	GASB	GAO Título 2	FGRS
Alcance de la Información Financiera.	Los estados financieros deben proporcionar un reporte completo de la naturaleza y alcance de los asuntos y recursos financieros por los que es responsable el gobierno, incluyendo aquellos relacionados con las actividades de las agencias y empresas gubernamentales.	Nota: cubierto en documentos sobre divulgación de información para entidades específicas		Proporcionar la información suficiente para satisfacer el objetivo general.		La información financiera debe proporcionar una divulgación total y completa de las operaciones financieras.	
Responsabilidad	Los estados financieros deben demostrar la responsabilidad del gobierno por los asuntos y recursos financieros que se le han encomendado.	La administración y los cuerpos normativos deben presentar los informes financieros de uso general de manera que coadyuven a descargar su responsabilidad.	Los objetivos de la información financiera externa de las entidades del sector público abarca la divulgación de información útil para evaluar la responsabilidad en el uso de los recursos públicos en términos de administración eficiente y prestación de servicios eficientes. Los aspectos de la evaluación de responsabilidad incluyen:	Proporcionar la información para que el usuario pueda evaluar la responsabilidad sobre el uso de los recursos públicos.	La información financiera debe ayudar a los gobiernos a cumplir con su deber de rendir cuentas públicamente y debe permitir a los usuarios que evalúen esa responsabilidad. a) la información financiera debe proporcionar información que determine si los ingresos del año en curso bastaron para pagar los servicios del mismo año.	La información financiera debe proporcionar una evaluación objetiva de la gestión de la administración.	
Desempeño	(i) los estados financieros deben proporcionar información útil para evaluar el desempeño del gobierno en la administración de los asuntos y recursos financieros.	Los informes financieros deben divulgar información relevante a la evaluación del desempeño.	ii) evaluación de la eficacia y eficiencia.	Proporcionar la información para que el usuario pueda evaluar la legalidad, eficacia y eficiencia de los programas y actividades del gobierno.	c) la información financiera debe proporcionar información que auxilie a los usuarios a evaluar los esfuerzos de servicio, costos y logros de la entidad gubernamental.	La información financiera debe proporcionar una evaluación objetiva del desempeño de la administración.	
Cumplimiento	(ii) los estados financieros deben proporcionar información útil para evaluar si los recursos financieros fueron administrados por el gobierno conforme a los límites establecidos por las autoridades legislativas adecuadas.	Los informes financieros deberán divulgar la información suficiente que permita a los usuarios confiar en los aspectos de cumplimiento (el documento sobre el método de información de cumplimiento está en desarrollo).	iii) determinar el cumplimiento con las regulaciones y restricciones financieras estatutarias.	Los estados financieros deben proporcionar información para evaluar los resultados reales conforme a los presupuestos legalmente dispuestos.	b) la información financiera debe mostrar si los recursos se obtuvieron y utilizaron conforme al presupuesto legalmente adoptado de la entidad; debe también demostrar el cumplimiento con otros requerimientos financieros legales y contractuales.	La información financiera debe proporcionar información con respecto a si las decisiones de asignación de recursos de la administración son adecuadas para satisfacer las intenciones del congreso.	

APENDICE C: COMPARACION DE OBJETIVOS

	PSAAC	AARF	NUEVA ZELANDA	PAISES BAJOS	GASB	GAO Título 2	FGRS
Origen y uso de los recursos	Los estados financieros deben reportar el origen, asignación y uso de los recursos financieros utilizados por el gobierno en el período.	<p>La divulgación de la información sobre el origen y aplicación de los fondos es relevante para la toma y evaluación de las decisiones relativas a la asignación de recursos escasos y para descargar las responsabilidades.</p> <p>(i) Los estados financieros deben mostrar todo los gastos de gobierno por naturaleza y propósito, todos los ingresos por origen y tipo y la medida en que los ingresos fueron suficientes para sufragar los egresos.</p> <p>(ii) Los estados financieros deben mostrar la manera en que el gobierno financio sus actividades en el período y como sufrago sus necesidades de efectivo.</p>		No aplicable.	<p>La información financiera debe ayudar a los usuarios a evaluar los resultados de operación de la entidad gubernamental en el año.</p> <p>a. La información financiera debe proporcionar información sobre los orígenes y usos de los recursos financieros.</p> <p>b. La información financiera debe proporcionar información sobre la manera en que la entidad gubernamental financió sus actividades y satisfizo sus requerimientos de efectivo.</p> <p>c. La información financiera debe proporcionar la información necesaria para determinar si la posición financiera de la entidad mejoró o se deterioró como resultado de las operaciones del año.</p>	La información financiera debe divulgar la naturaleza y medida de las actividades dentro de los programas, incluyendo los logros, gastos y costos de las actividades.	

APENDICE C: COMPARACION DE OBJETIVOS

	PSAAC	AARF	NUEVA ZELANDA	PAISES BAJOS	GASB	GAO Titulo 2	FGRS
Estado de las Finanzas	Los estados financieros deben presentar información que muestre el estado de las finanzas del gobierno.	Los estados financieros deben divulgar información sobre la liquidez y solvencia de la entidad.			La información financiera debe ayudar al usuario a evaluar el nivel de los servicios que puede proporcionar la entidad gubernamental y su habilidad para satisfacer las obligaciones a medida que vencen.	La información financiera debe divulgar la viabilidad financiera del gobierno federal.	
	(i) Los estados financieros deben presentar la información que describa la condición financiera del gobierno al final del período contable.	Los informes financieros deben divulgar información relevante para la evaluación de la posición financiera.	i) Evaluar la posición financiera y los resultados de operaciones.	Evaluar la posición financiera y los resultados de operaciones.	a. La información financiera debe proporcionar información sobre la posición financiera y la condición de la entidad gubernamental.		
	(ii) los estados financieros deben proporcionar información útil en la evaluación de la habilidad del gobierno para financiar sus actividades y sufragar sus pasivos y compromisos.	Los informes financieros deben divulgar información relevante para la evaluación del financiamiento e inversiones.					
Activos físicos	Indica que las responsabilidades por los activos físicos es un asunto reciente que requiere investigación adicional, pero no se refiere directamente a los activos físicos en los objetivos.	No se para los activos en base a sus características físicas.		No es aplicable.	b. La información financiera debe proporcionar información sobre los recursos físicos y otros de tipo no financiero con vida útil superior al año en curso incluyendo información que puede ser útil para evaluar el servicio potencial de esos recursos.		
Activos restringidos		Divulgar información sobre las restricciones en los activos puede ser relevante para evaluar la habilidad de la entidad de satisfacer sus objetivos.		No aplicable.	c. La información financiera debe divulgar las restricciones legales o contractuales sobre los recursos y el riesgo de pérdida potencial de recursos.		
Pronóstico a corto plazo				No aplicable.			
Planeación y preparación de presupuestos			b) Toma de decisiones sobre la asignación de fondos y recursos.	No aplicable.		La asignación de recursos se basa en las necesidades nacionales conforme lo deciden el Presidente y el Congreso; las agencias son responsables por asignar los fondos y recursos correctamente.	

4.1. *El Estudio N° 2 trata sobre “Elementos de los Estados Financieros de los Gobiernos Nacionales”.*

Este estudio es considerado auxiliar del N° 1 dado que :”Considera los tipos o clases de información financiera (los elementos) que pueden reportarse o transmitirse en los estados financieros de los gobiernos nacionales y sus principales organismos.”

Luego, a partir de la publicación del Comité Internacional de Normas Contables denominada “Marco de Referencia para la Preparación de Estados Financieros”, donde define activos, pasivos, ingresos, egresos y patrimonio para entidades comerciales; considera las implicancias de estas definiciones en la información financiera que se prepara para el sector público.

A continuación transcribiremos una serie de figuras, que nos muestran como definen los países allí mencionados los distintos elementos que componen los estados financieros del estado.

Notas aclaratorias a las figuras que transcribimos:

- PSAAC El instituto Canadiense de Contadores Públicos Autorizados, Comité de Contabilidad y Auditoría del Sector Público.*
- AARF Fundación Australiana de Investigación Contable, Consejo De Normas Contables y Consejo de Normas Contables del Sector Público.*
- GASB Junta de Normas Contables Gubernamentales (EUA)*
- GAO, Título 2 Contraloría General de los Estados Unidos de América.*
- FGRS Estudio Conjunto de la Oficina del Auditor General de Canadá y la Contraloría General de los Estados Unidos.*

DEFINICIONES DE ACTIVOS (FIGURA 3.2)

DEFINICIONES	PAIS	FUENTE	APLICACION
"Activos es el potencial de servicio o beneficios económicos futuros, controlados por la entidad como resultados de transacciones o acontecimientos pasados."	AUSTRALIA AARF	Declaración de Conceptos Contables SAC 4 (párrafo 12, 1992)	Entidades del Sector Público (inclusive Gobiernos) y entidades del sector privado.
"Activos financieros son el efectivo y los activos en mano al final de un período contable que pueden proporcionar recursos para descargar los pasivos existentes o financiar actividades futuras."	CANADA PSAAC	Recomendación de lineamientos contables del Sector Público (PSAS) 2 (párrafo 53, 1984)	Gobiernos Federales, Municipales y Territoriales. La declaración 6 incluye una definición aplicable a los gobiernos locales.
"Activos son los recursos económicos o potencial de servicio controlados por una unidad como resultado de transacciones o acontecimientos pasados de los cuáles se espera obtener beneficios futuros."	NUEVA ZELANDA ARSB	Borrador de exposición ED60 (párrafo 4.5, 1991).	Entidades del Sector Público y Privado.
"Un activo es otro valor económico propiedad de un organismo gubernamental. El rubro puede ser de naturaleza física (tangible) o derecho de propiedad (intangible) que se expresan en término de costo u otro valor. Un activo tiene tres características esenciales: "...un beneficio futuro probable que involucra la capacidad, solo o en combinación con otros activos, de contribuir con las operaciones futuras del gobierno. - La entidad puede obtener el beneficio del mismo y controlar el acceso a él. - La transacción u otro acontecimiento que da a la agencia el derecho de poseer el recurso ya se realizo."	ESTADOS UNIDOS GAO	Política (Título 2) (Apéndice 1,p.4,1984)	Organismos del gobierno federal.
"Activos son los beneficios futuros probables obtenidos o controlados por una entidad en particular como resultado de transacciones o acontecimientos pasados. Los activos incluyen recursos financieros y activos de capital."	ESTADOS UNIDOS GASB	Declaración 11 (párrafo 3c, 1990)	Gobiernos estatales y locales.
"Los recursos financieros son efectivo, derechos sobre efectivo (por ejemplo, títulos sobre la deuda de otra entidad y cuentas e impuestos por cobrar), reclamación de bienes o servicios (por ejemplo, rubros pagados por anticipados), bienes consumibles (por ejemplo, inventarios de suministros) y valores de especulación de otra entidad obtenidos o controlados como resultado de transacciones o acontecimientos pasados."	ESTADOS UNIDOS GASB	Declaración 11 (párrafo 3d, 1990)	Gobiernos estatales y locales.

PASIVOS (FIGURA 3.4)

DEFINICIONES	PAIS	FUENTE	APLICABILIDAD
"Pasivos son los sacrificios futuros del potencial de servicio o los beneficios económicos futuros que una entidad está obligada a efectuar en el presente a otras entidades, como resultado de transacciones u otros acontecimientos pasados."	AUSTRALIA AARF	Declaración de Conceptos Contables SAC 4 (párrafo 46, 1992)	Entidades del Sector Público (incluyendo gobiernos) y entidades del sector privado.
"Pasivos son las obligaciones financieras con organismos e individuos externos como resultado de transacciones o acontecimientos a la fecha o antes de la fecha contable."	CANADA PSAAC	Recomendación de lineamientos contables del Sector Público (PSAS) 2 (párrafo 52, 1984)	Gobiernos Federales y Territoriales. Una definición aplicable a los gobiernos locales se incluye en la Declaración 6.
"Pasivos son las obligaciones de una entidad que surgen de transacciones o acontecimientos pasados, cuya conciliación se espera dé como resultado la transferencia de uso de activos, prestación de servicios o la entrega de otros beneficios económicos del futuro."	NUEVA ZELAN- DA ARSB	Borrador de exposición ED 60 (párrafo 4.6, 1991).	Entidades del Sector Público y Privado.
"Los pasivos son las cantidades adeudadas por los rubros o servicios recibidos, gastos efectuados, activos adquiridos, construcciones efectuadas (independientemente de si se han recibido las facturas), y los montos recibidos pero no devengados a la fecha. Se incluyen los montos adeudados por bienes en manos de contratistas principales bajo el concepto de entrega de construcción y las cantidades que se deben por concesión de donaciones, jubilaciones, premios y otros adeudos no relacionados con proporcionar bienes y servicios."	ESTADOS UNI- DOS GAO	Política (Título 2) (Apéndice 1,p.6,1984)	Organismos del Gobierno Federal.
"Los pasivos de los fondos del Gobierno son sacrificios futuros probables de recursos que surgen de obligaciones actuales de transferir activos o proporcionar servicios a otras entidades en el futuro como resultado de transacciones o acontecimientos pasados, excepto por pasivos no vencidos que surgen del financiamiento a largo plazo para la adquisición de activos de capital."	ESTADOS UNI- DOS GASB	Borrador de Exposición ED 044 (párrafo 38, 1987, ahora reemplazado por la Declaración 11).	Se propone en el ED 044 para los gobiernos estatales y locales. Sin embargo, la declaración definitiva, no incluye la definición de pasivos.

ENTRADA/INGRESO (FIGURA 3.6)

DEFINICIONES	PAIS	FUENTE	APLICABILIDAD
"Ingresos son las entradas u otros fortalecimientos, o ahorro en las salidas, de potencial de servicio o beneficios económicos futuros en forma de incremento en los activos o reducción en los pasivos de la entidad, distintos a los relacionados con las contribuciones de los propietarios, que dan como resultado un incremento en los recursos propios durante el período del informe"	AUSTRALIA AARF	Declaración de conceptos contables SAC 4 (párrafo 95, 1992).	Entidades del sector Público y Privado.
"Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o potencial de servicio durante el período contable en forma de entradas o fortalecimiento de activos o disminución de pasivos que dan como resultado incrementos en los recursos propios, distintos a los relacionados con las contribuciones de los propietarios."	NUEVA ZELAN- DA ARSB	Borrador de exposición ED 60 (párrafo 4.8, 1991).	Entidades del sector Público y Privado.
"Ingresos en fondos del gobierno, son los incrementos en los recursos financieros derivados de transacciones distintas a las transferencias entre fondos, la emisión de deuda general de capital a largo plazo, y la venta o arrendamiento de los activos de capital. Los ingresos de los fondos del gobierno por lo general son el resultado de la tributación y otras transacciones y acontecimientos distintos al intercambio."	ESTADOS UNI- DOS GASB	Declaración 11 (página99, 1990)	Gobiernos Estatales y Locales.
"Los recursos financieros son las entradas reales y / u otro incrementos de los activos, o cierta liquidación de pasivos, o una combinación de ambos. Recursos financieros es un término que se utiliza en los estados de operaciones para incluir asignaciones e ingresos más amplios. Los ingresos difieren de las ganancias únicamente en el sentido en que los ingresos por lo general son el resultado de las operaciones normales, en tanto que las ganancias son el resultado de las actividades no operativas. La única diferencia práctica entre ganancias e ingresos es su presentación en los estados de operaciones; los ingresos usualmente se muestran con su monto bruto, en tanto que las ganancias se presentan netas de sus gastos relacionados. Ingreso es un término genérico que abarca recursos financieros y ganancias."	ESTADOS UNI- DOS GAO	Política (Título 2) apéndice 1, p. 6, 1984.	Organismos del Gobierno Federal

**EGRESO/GASTO RECONOCIDO CONFORME A LOS DISTINTOS
METODOS CONTABLES (FIGURA 3.8)**

METODO CONTABLE

EFECTIVO	EFECTIVO MODIFICADO	ACUMULACION MODIFICADA	ACUMULACION TOTAL
Gasto en efectivo	Egresos que se Realizarán en X días	Egresos (1)	Gastos (2)
1.	<p>PSAAC (Canadá): Egreso es el costo de los bienes y servicios adquiridos en el período, independientemente de si se efectuó en pago o se recibieron las facturas e incluye pagos de transferencia vencidos en que no se recibe un valor directo a cambio". (enunciado 3, párrafo 71, 1986).</p> <p>GASB (EUA): indica que " gastos de operación son el resultado de las reclamaciones contra los recursos financieros que surgen de las transacciones o eventos distintos a la adquisición de activos de capital, servicio de deuda, transferencias de operación y recursos propios residuales, y otras operaciones reportadas como otros usos financieros. " (Enunciado 11, párrafo 74, 1990)</p> <p>GAS (EUA) indica que los " gastos de capital son el resultado de adquirir activos de capital a través de la compra, construcción o arrendamiento de capital." (Enunciado 11, párrafo 82, 1990)</p> <p>GAO (EUA): Gastos y pérdidas son las salidas de activos o adquisición de pasivos (o una combinación de ambos) durante un período. Estos pueden ser el resultado de prestar servicios, entregar o producir bienes, o realizar otras actividades. Los gastos se relacionan con las actividades normales de operación, en tanto que las pérdidas generalmente se relacionan con otras transacciones. La distinción entre gastos y pérdidas es cuestión de clasificación en el estado de operaciones; por lo general los gastos se presentan como una cantidad bruta, y las pérdidas como una cantidad neta del ingreso asociado. Las transferencias son cesiones de asignaciones o contribuciones de otros activos a otro organismo."</p> <p>AARF (Australia): " Gastos son los consumos o pérdidas del potencial de servicio o beneficios económicos futuros en forma de reducción de activos o incrementos de pasivos de la entidad, distintos a los que se relacionan con la distribución a los propietarios, que dan como resultado una reducción de los recursos propios durante el período del informe."</p> <p>ARSB (Nueva Zelanda): "Los gastos son reducciones en los beneficios económicos o el potencial de servicio durante el período contable en forma de salidas o erogaciones de activos o adquisición de pasivos que dan como resultado una reducción en los recursos propios, distinto a las distribuciones a propietarios."</p>		

5. CONCLUSIONES:

- 5.1. *La Resolución Nº 25 de la Secretaría de Hacienda, es el primer pronunciamiento del Estado argentino, sobre Normas Contables de aplicación en el Sector Público. Constituyendo un hito a partir del cual se está desarrollando la profesión contable dentro del Estado.*
- 5.2. *Nuestro país está a la altura de los principales países del mundo , ya que ha avanzado por intermedio de la aplicación de la Ley 24.156 de Administración Financiera, a cambiar el sentido de la responsabilidad del Estado, al pasar de una simple rendición de cuentas a un sistema integrado, donde se mide la eficiencia y eficacia del gasto público, constituyendo las Normas de la Resolución Nº 25 la base para la preparación de los informes contables.*
- 5.3. *Es menester destacar que no existe en el mundo consenso sobre el contenido de la información contable estatal, variando de acuerdo a los requerimientos de los organismos de control o necesidades de información.(Párrafo 149 del Estudio Nº 2 IFAC).*
- 5.4. *Coincidimos con las distintas críticas al Informe Nº 2 del Area Sector Público sobre Anteproyecto de Normas Contables Profesionales de Aplicación a la Contabilidad de la Hacienda Pública del CECYT, en lo que respecta a la definición de Contabilidad, considerando que existe un núcleo científico común, con distintas especialidades de estudio, entre ellas la dedicada al ente estado o gobierno.*
- 5.5. *La Resolución Nº 25 de la Secretaría de Hacienda, valoriza indirectamente la labor de la profesión al dictar Normas que regulan el sistema de Contabilidad gubernamental, por el que debemos velar con nuestro accionar en la transparencia y consistencia de la información contable.*
- 5.6. *La Resolución Nº 25 ha generado una sana discusión académica en el seno de la profesión; impensada hace poco tiempo atrás, donde la discusión se centraba en la inexistencia de Normas Contables para el Estado.*
- 5.7. *Sería necesario crear una comisión compuesta por : la Contaduría General de la Nación, Universidades y la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas a efectos de unificar criterios o corregir, si es necesario, la Resolución Nº 25 de la Secretaría de Hacienda.*
- 5.8. *El primer fruto visible de la aplicación de la Resolución Nº 25 de La Secretaría de Hacienda, lo constituyó la presentación, en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, por parte de la*

Contaduría General de la Nación de los estados Contables de la Administración Nacional al 31 de diciembre de 1998. Al referirse a este hecho ² la Dra. Carmen Giachino de Paladino, Subcontadora General de la Nación habló de los " pilares de la reforma" entre los que destacó a la Resolución N° 25 de la Secretaría de Hacienda, porque establecen la base teórica y los criterios seguidos para la elaboración de los estados contables.

6. BIBLIOGRAFIA:

- ◆ *Ley 24.156 de Administración Financiera de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.*
- ◆ *Resolución N° 25 de la Secretaría de Hacienda.*
- ◆ *Resoluciones Técnicas N° 8, 9, 10, 11 y 12.*
- ◆ *Temas de Contabilidad Superior . Fernando Casals. Librería Editorial Os-mar D. Buyatti.*
- ◆ *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público. Volumen I, Notas Introdutorias. Capítulo Tercero: Láminas sobre Sistemas y Aspectos Básicos de la Administración Financiera del Sector Público. Dr. Alfredo Le Pera.*
- ◆ *Nuevas Normas Contables 1.984 – 1.992 . Enrique Fowler Newton. Ediciones Macchi.*
- ◆ *Cuestiones Contables Fundamentales. Enrique Fowler Newton. Capítulos 11 y 12 . Ediciones Macchi.*
- ◆ *Enfoque Multiparadigmático de la Contabilidad: Modelos, Sistemas y Prácticas deducibles para diversos contextos. Dr. Carlos Luis García Casella. Capítulo N° 22 . Informe Final. PID N° 3.415/92 CONICET.*
- ◆ *Informe Area Sector Público. N° 2 Anteproyecto De Normas Contables Profesionales de Aplicación a la Contabilidad de la Hacienda Pública. CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS. FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFECIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS*
- ◆ *Informe de la Comisión Especial para el Estudio de las Normas Contables Gubernamentales (Resolución M.D. 30/96.).*
- ◆ *Notas Cursadas a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas por los Consejos Profesionales de las siguientes Provincias: San Juan, Mendoza, Neuquen ,Entre Ríos, Buenos Aires y Capital Federal.*
- ◆ *Estudios N° 1 y N° 2 del Comité para el Sector Público de la Federación Internacional de Contadores.*
- ◆ *Revista Universo Económico. Octubre 1.999.*

² Extraído de la Revista UNIVERSO ECONÓMICO Año 9 –Octubre de 1999-Número 49 Páginas 64 a 66.