

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECYT)

RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO Nº 1

MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

PRIMERA PARTE

VISTO

El Artículo 6º de los Estatutos de la FACPCE y el Reglamento del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT); y

El proyecto de Recomendación Técnica del Sector Público Nº 1 “Marco Conceptual Contable para la Administración Pública”, elevado por el CECyT de esta Federación, y

CONSIDERANDO:

a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional y la emisión de recomendaciones en aspectos relacionados con el ejercicio de la profesión de ciencias económicas;

b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas y recomendaciones, para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;

c) que la profesión contable argentina estima necesario elaborar un marco de conceptos contables para la Administración Pública, teniendo en cuenta las experiencias internacionales en la propuesta de normas para el sector público por parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la realidad de la Administración Pública de la República Argentina;

d) que no existe un marco conceptual contable de aplicación específica para la Administración Pública aprobado por esta Federación;

e) que para la profesión contable argentina resulta ventajoso lograr una información contable consistente, homogénea y comparable entre los gobiernos nacional, provincial y municipal, correspondiendo formular y recomendar un marco conceptual contable específico para la Administración Pública;

f) que este marco conceptual contable contribuirá a acrecentar la calidad y la confiabilidad de la información contable presentada por la Administración Pública nacional, provincial y municipal;

g) que en la reunión de la Comisión Especial de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) del 10 de noviembre de 2003 se inició el tratamiento de la propuesta de modificación del marco conceptual de las normas contables profesionales aprobado por la Resolución Técnica 16 (RT 16), originada en la búsqueda de una adecuación a los objetivos, características y usuarios de la Administración Pública realizada por el área Sector público del CECyT;

h) que es aconsejable mantener al marco conceptual de las normas contables profesionales aprobado por la RT 16 como norma genérica y, respetando su estructura, proyectar un marco específico para la Administración Pública;

i) que se llegó a tal conclusión luego de analizar que aspectos tales como: objetivos de los estados contables, usuarios, requisitos de la información y elementos de los estados contables, son de aplicación plena a todos los entes, mientras que otros aspectos son de aplicación modificada o exclusiva para el sector privado o público;

j) que uno de los objetivos primarios de la Comisión del Sector Público de la FACPCE, integrada por representantes de los Consejos Profesionales del país y otros

Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 – Marco conceptual contable para la administración pública

profesionales, la mayoría con amplia trayectoria en la Administración Pública, ha sido el tratamiento de este proyecto;

k) que desde inicios del año 2004 se analizó el mismo, con la participación de la Comisión del Sector Público de la FACPCE, el área de investigación del sector público del CECyT, la CENCyA, representantes de la Asociación Argentina de Contadores Generales y de diversos sectores de la Administración Pública Nacional y de diferentes provincias;

l) que han sido utilizados como antecedentes, entre otros, los siguientes:

- (i) Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público N° 1 (NICSP 1) “Presentación de estados financieros” del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB) de la IFAC;
- (ii) trabajos de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría (AECA) de España;
- (iii) Marco conceptual de la Contaduría General de la República de Colombia;
- (iv) Marco conceptual de la Contabilidad Financiera en España;
- (v) Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y su reglamentación;
- (vi) Principios de contabilidad generalmente aceptados para el Sector Público Nacional. Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación;
- (vii) Marco conceptual de las normas contables para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Disp. N° A 31/DGC/2003);
- (viii) Estados contables de la Administración Central emitidos por la Contaduría General de la Nación a partir de 1998;
- (ix) Regímenes normativos vinculados a la administración financiera, en general, y a la contabilidad gubernamental en particular, presentados por los representantes de los distintos Consejos profesionales de ciencias económicas del país que conformaron la Comisión del Sector Público correspondientes a sus respectivas jurisdicciones. Entre ellos se consideraron los de la Nación, Provincia de Buenos Aires, Mendoza, Salta, Santa Fe y Ciudad Autónoma de Buenos Aires;
- (x) Sistema de Información Contable (SIDICO) de la Provincia de Mendoza;
- (xi) “Normalización Contable” trabajo presentado en el XVIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, Bahía Blanca, 2003;
- (xii) Informe sobre Presupuesto “Research Report, May 2004 Budget Reporting” del Comité del Sector Público de la IFAC;
- (xiii) Manual de estadísticas de finanzas públicas 2001 (MEFP 2001) elaborado por el Departamento de Estadística del Fondo Monetario Internacional (FMI);
- (xiv) Manual de pronunciamientos contables internacionales para el Sector Público, IFAC, 2005;
- (xv) Papeles de trabajo del Subcomité de Marco Conceptual del IPSASB;

m) que se ha considerado la RT 16 “Marco conceptual de las normas contables profesionales” de esta Federación, y el Informe N° 2 “Anteproyecto de normas contables profesionales de aplicación a la contabilidad de la Hacienda Pública”;

n) que si bien la IFAC no cuenta aún con un marco conceptual contable para el Sector Público, el IPSASB está trabajando en la elaboración del marco citado en el acápite l); por tal motivo la Comisión del Sector Público de esta Federación, ha tomado

Recomendación Técnica del Sector Público Nº 1 – Marco conceptual contable para la administración pública

como base la NICSP Nº 1 “Presentación de estados financieros”, dando así lugar al cuadro comparativo de la misma con esta recomendación;

o) que este proyecto se expuso en numerosos foros académicos y profesionales, generándose un fructífero debate;

p) que en el proceso de elaboración de este proyecto se respetó un itinerario basado en etapas consistentes entre sí: necesidades de los usuarios, objetivos de la información, hipótesis básicas, características cualitativas, definición de los elementos, criterios de reconocimiento, de valoración, de mantenimiento del capital y de análisis de la circulación económica;

q) que el proceso de establecer normas contables para la Administración Pública desde organismos profesionales argentinos comienza desde lo conceptual a lo específico, por lo que se requiere ser más explícitos en el desarrollo de determinados aspectos: modelo contable que incluye el reconocimiento de las transacciones y otros hechos, forma de analizar la circulación económica del ente, etc.;

r) que por tratarse de un marco conceptual contable, el proyecto no incursiona en el sistema presupuestario público, requiriéndose la exposición en estados específicos del producto del procesamiento de las transacciones de origen presupuestario;

s) que en la definición de “activo” se siguió el criterio integralista sobre todos los derechos y bienes del dominio público o privado de posesión estática o dinámica, receptado en la RT 16, incorporándole la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa;

t) que este proyecto permitió instalar firmemente la discusión sobre la necesidad de un marco conceptual, así como de sus características principales;

u) que se ha modificado el Reglamento del CECyT incorporando el estudio y la emisión de “recomendaciones técnicas del sector público”, con el objeto de constituir un aporte profesional para enriquecer la información contable y la gestión gubernamental;

v) que este proyecto ha sido puesto a consideración de la profesión contable argentina, de los órganos rectores en materia contable del sector público nacional, provincial y municipal, de la Asociación Argentina de Contadores Generales, de órganos de control, de las agrupaciones de profesores de contabilidad pública y de las universidades de todo el país por un extenso período, bajo la denominación de Proyecto de Resolución Técnica 12 y luego se extendió el plazo de consulta hasta el 28 de febrero de 2008 como “Proyecto de Recomendación Técnica del Sector Público 1”;

w) que se han recibido y considerado numerosos aportes, los que se consignan en el sitio de Internet de esta Federación;

x) que los aportes recibidos han sido de gran valor profesional, enriqueciendo el proyecto original propuesto y, sobre todo, generando un intercambio de opiniones que favorecen a la profesión y a todo el sector público;

y) que esta versión final del proyecto ha sido aprobado por la CENCyA en su reunión del 13 de marzo de 2008; y

z) que se han cumplido los pasos reglamentarios establecidos en el Reglamento del CECyT.

Por ello:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Artículo 1º – Aprobar la Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 “Marco Conceptual Contable para la Administración Pública” contenida en la segunda parte de esta resolución.

Artículo 2º – Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) la adopción de esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 en su jurisdicción;

b) la implantación de los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos por el Acta Acuerdo Complementaria firmada en San Fernando del Valle de Catamarca el 27 de septiembre de 2002;

c) la realización de los esfuerzos necesarios para que los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública, apliquen esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 1, en aquellas situaciones que no estuvieran expresamente contempladas por las normas legales que regulan la materia contable y la utilicen como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública;

Artículo 3º – Invitar a los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública nacional, provincial y municipal, a adherir y adoptar esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 para la resolución de situaciones que no estuvieran contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia y a utilizarla como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública. Dicha instrumentación podrá ser gradual conforme a las características específicas de las distintas jurisdicciones..

Artículo 4º - Solicitar al CECyT la participación que se considere necesaria en lo establecido en los artículos 2º y 3º.

Artículo 5º - Registrar esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 en el libro de Recomendaciones Técnicas del Sector Público, publicarla en la página de Internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

Ciudad de Paraná (Entre Ríos), 28 de marzo de 2008.

SEGUNDA PARTE

1. Introducción

Este marco conceptual posibilitará la uniformidad y homogeneidad de los criterios prevalecientes en la materia y coadyuvará al logro de una mayor transparencia de la gestión pública, estableciendo un conjunto de conceptos fundamentales que deberán servir a:

- a) esta Federación, para definir el contenido de las futuras normas contables profesionales para la Administración Pública;
- b) los órganos legislativos, ejecutivos y judiciales, cuando sus competencias lo requieran;
- c) los órganos rectores de los sistemas de contabilidad gubernamental de la Administración Pública, para orientar las normas contables que dicten;
- d) los órganos de control de la Administración Pública, para contribuir al cumplimiento de sus funciones;
- e) los emisores y auditores de estados contables, para interpretar y resolver las situaciones que no estuvieren expresamente contempladas por las normas vigentes en la Administración Pública y/o por las normas contables profesionales; y
- f) los analistas y otros usuarios, para interpretar más adecuadamente las normas contables profesionales aplicables a la Administración Pública.

Los estados contables no suministran, por su carácter particular, toda la información necesaria para la Administración Pública, debido a la existencia de aspectos sustanciales que deben ser agregados.

La Administración Pública ejerce una actividad delegada y, por ello, el análisis del mandato y su cumplimiento no pueden obviarse. Este mandato es el Presupuesto Público.

Los estados contables a los que se refiere este documento son aquéllos informes contables preparados para uso de la propia Administración Pública y de terceros ajenos a la misma.

Con los propósitos indicados, este documento incluye definiciones sobre las siguientes cuestiones:

- ❖ Objetivos de los estados contables;
- ❖ usuarios de los estados contables;
- ❖ contenido mínimo de los estados contables;
- ❖ requisitos de la información contenida en los estados contables;
- ❖ elementos de los estados contables;
- ❖ estados contables;
- ❖ reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables;
- ❖ modelo contable; y
- ❖ desviaciones aceptables y su significación.

Las normas contables y recomendaciones técnicas para el sector público que emita esta Federación deberán encuadrarse en las disposiciones de este marco conceptual.

Los términos utilizados en esta Recomendación Técnica deberán entenderse en función de las definiciones del glosario que como “Anexo A” forma parte de la presente.

2. Objetivos de los estados contables

En general, los objetivos de los estados contables son:

- proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera durante el período que se informa, para facilitar la gestión en la toma de decisiones financieras y económicas,
- posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado, y
- servir para la rendición de cuentas.

En particular, los principales objetivos de los estados contables son:

- informar a la ciudadanía y sus representantes la generación y el destino de los recursos públicos;
- garantizar la objetividad que el Estado debe brindar sobre la información del empleo de los recursos públicos;
- proporcionar al Poder Ejecutivo los elementos de juicio y datos aptos para permitir la elaboración de los programas de gobierno, el Presupuesto y la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio;
- suministrar al Poder Legislativo información suficiente para el estudio, el análisis y sanción del Presupuesto, la aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio y los demás controles sobre la Administración Pública que considere necesarios;
- permitir a los órganos de control de la Administración Pública el cumplimiento de sus funciones, brindándoles información útil para el ejercicio de sus competencias y para la evaluación y control de la gestión;
- brindar información para el análisis de la gestión, facilitando la elaboración de indicadores que permitan la medición de la eficiencia, eficacia y economía en la generación de bienes y servicios que brinda el Estado; y
- proveer información al sistema de cuentas nacionales.

3. Usuarios de los estados contables

La información contenida en los estados contables de un ente interesa a diversos usuarios que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes, entre los cuales pueden mencionarse:

- a) los órganos volitivos y ejecutivos de la Administración Pública;
 - b) los órganos de control de la Administración Pública;
 - c) los ciudadanos;
 - d) los inversores y acreedores actuales y potenciales;
 - e) los empleados, individualmente o a través de sus representaciones gremiales;
- y

f) los usuarios de los servicios.

4. Contenido mínimo de los estados contables

Sobre la base del criterio adoptado, se considera que la información a ser brindada en los estados contables debe referirse, como mínimo, a los siguientes aspectos del ente emisor:

- a) situación patrimonial a la fecha de dichos estados;
- b) evolución del patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;
- c) evolución integral de la situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las transacciones presupuestarias o no presupuestarias que hubieren tenido lugar; y
- d) ejecución del presupuesto de gastos y de recursos, con exteriorización de las distintas etapas, el control presupuestario, el análisis y la evaluación de los desvíos.

Los emisores de los estados contables deberán incluir explicaciones e interpretaciones que ayuden a la mejor comprensión de la información que contienen, así como la mención de contingencias que pudieran afectar los futuros flujos de fondos.

5. Requisitos de la información contenida en los estados contables

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

Este acápite comprende:

- a) una descripción sintética de los atributos que la información de los estados contables debería contener:
 - Pertinencia (atingencia);
 - confiabilidad (credibilidad)
 - aproximación a la realidad
 - esencialidad (sustancia sobre forma);
 - neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos);
 - integridad;
 - verificabilidad;
 - disponibilidad y accesibilidad;
 - sistematicidad;
 - comparabilidad;
 - claridad (comprensibilidad);
- b) consideraciones sobre las restricciones que condicionan el logro de las cualidades arriba indicadas:

- Oportunidad;
- equilibrio;
 - entre costos y beneficios; y
 - entre relevancia y confiabilidad.

5.1. Atributos

5.1.1. Pertinencia (atingencia)

La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios a los que se refiere la sección 2. (*Objetivos de los estados contables*). En general, esto ocurre con la información que:

- a) tiene un valor confirmatorio, al permitir a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad; o
- b) tiene un valor predictivo, al ayudar a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes.

5.1.2. Confiabilidad (credibilidad)

La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que la acepten para tomar sus decisiones.

Para que la información sea confiable, debe reunir los requisitos de *aproximación a la realidad y verificabilidad*.

5.1.2.1. Aproximación a la realidad

A fin de ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

La búsqueda de la aproximación a la realidad es imperativa aunque se encuentren dificultades para lograrlo. La identificación de las transacciones y otros hechos que el sistema contable debe medir y un número importante de acontecimientos y circunstancias, como el reconocimiento del devengamiento de los recursos tributarios; la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos sociales, generan incertidumbre sobre hechos futuros, lo que obliga a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:

- el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;
- las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar las estimaciones referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia, pero sin caer en un criterio meramente conservador.

A fin de que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de *esencialidad, neutralidad e integridad*.

5.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)

Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica.

Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.

5.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

La información contable no debe estar sesgada ni deformada para favorecer al ente emisor o para influir en la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información parcial, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.

Quienes elaboren los estados contables, deben actuar con objetividad a fin de que los mismos sean neutrales. Se considera que la medición de un fenómeno es objetiva cuando varios procesadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí y tienen un mínimo grado de dispersión. La información sobre determinados hechos puede requerir de estimaciones cuya objetividad será mayor informando sobre los criterios utilizados y las circunstancias consideradas para su elaboración.

5.1.2.1.3. Integridad

La información contenida en los estados contables debe ser completa y sin compensación entre débitos y créditos.

La omisión de información significativa puede convertirla en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.

5.1.2.2. Verificabilidad

Para que la información contable sea confiable, debe ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.

5.1.3. Disponibilidad y accesibilidad

La información debe ser publicada y estar disponible para todos los usuarios definidos y ser de fácil acceso, de manera que incremente la transparencia en las cuentas públicas permitiendo, entre otros, el control ciudadano.

5.1.4. Sistemática

La información contable suministrada debe estar ordenada orgánicamente y basada en las reglas contenidas en las normas contables vigentes.

5.1.5. Comparabilidad

La información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con informaciones:

- a) del mismo ente a la misma fecha o período;
- b) del mismo ente a otras fechas o períodos;
- c) de otros entes.

Para que la información incluida por un ente en un conjunto de estados contables sea comparable entre sí se requiere que:

- a) todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida, en los términos de la Sección 9.1. (*Unidad de medida*);
- b) se utilicen planes de cuentas integrales y homogéneos que incluyan los clasificadores presupuestarios, con la desagregación necesaria para que resulte factible dicha comparación;
- c) los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes;
- d) cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o período, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases, respetando el principio de ejercicio cerrado.

La máxima comparabilidad entre los datos contenidos en sucesivos conjuntos de estados contables del mismo emisor se logrará si:

- a) se mantiene la utilización de los mismos criterios;
- b) los períodos comparados son de igual duración;
- c) dichos períodos no resultan afectados por operaciones estacionales y/o extraordinarias;
- d) no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación o supresión de servicios, tributos u otros.

Cuando los estados contables no reúnan las condiciones antes mencionadas, al efecto de su comparación deberán reflejar las causas y su impacto.

Al comparar estados contables de entes de distintas Administraciones Públicas se deberán tener en cuenta las normas contables aplicadas en cada uno de ellos, por cuanto la comparabilidad se vería dificultada si las mismas difiriesen.

5.1.6. Claridad (comprensibilidad)

La información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso que evite las ambigüedades, sea inteligible y de fácil comprensión para los usuarios. A este efecto, se debe presumir que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades del ente y de la terminología propia de los estados contables.

Los estados contables no deben excluir información pertinente a las necesidades de sus usuarios porque su complejidad la torne de difícil comprensión.

5.2. Restricciones que condicionan el logro de los requisitos

5.2.1. Oportunidad

La información debe suministrarse en tiempo conveniente para los usuarios, de modo tal que permita ser utilizada en la toma de decisiones. Un retraso indebido en la presentación de la misma puede hacerle perder su pertinencia. Es necesario equilibrar los beneficios derivados de la presentación oportuna y de la confiabilidad de la información contable.

5.2.2. Equilibrio

5.2.2.1. Entre costos y beneficios

La administración de fondos públicos, en el marco del principio republicano de publicidad de los actos de gobierno, exige que la información deba producirse y publicarse independientemente de la relación costo-beneficio debiéndose tener presente el mejor invertir de dichos fondos.

5.2.2.2. Entre relevancia y confiabilidad

Para la búsqueda del equilibrio entre relevancia y confiabilidad, deberá considerarse la manera en que mejor se satisfagan las necesidades de todos los usuarios de la información.

6. Elementos de los estados contables

Los elementos que debe considerar la contabilidad para brindar información de los entes emisores de los estados contables, son:

- a) la situación patrimonial a la fecha de dichos estados;
- b) el resultado económico y financiero del período;
- c) la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado producido en ese lapso;
- d) la evolución de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los resultados de las actividades presupuestarias o no presupuestarias que hubieren tenido lugar;
- e) la evolución de las autorizaciones de gastos y provisiones de recursos presupuestarios y de la ejecución en todas sus etapas; y
- f) la información inherente a los costos del sector, en sus distintos niveles.

7. Estados contables

Se consideran estados contables básicos a los siguientes:

- Estado de Situación Patrimonial;
- Estado de Resultados;

- Estado de Evolución del Patrimonio Neto;
- Estado de Flujo de Efectivo;
- Estado de Ejecución Presupuestaria;
- Cuadro de Conciliación;
- Estado de Situación del Tesoro; y
- Estado de Evolución del Pasivo.

Las notas a los estados contables son integrantes de los mismos e incluirán la información necesaria para su adecuada interpretación.

7.1. Estado de Situación Patrimonial

Tiene por finalidad exponer los bienes y derechos con que cuenta la Administración Pública para hacer frente a los servicios que brindará a la comunidad, y sus obligaciones.

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

- a) el activo;
- b) el pasivo; y
- c) el patrimonio neto.

7.1.1. Activo

Conjunto de bienes del dominio público y del dominio privado, derechos y pertenencias, tangibles e intangibles, de propiedad del ente, como así también aquéllos en que éste tenga su disposición, como consecuencia de hechos ya ocurridos, de los que puedan derivar un potencial de servicio y/o beneficios económicos (tiene valor), con la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa.

Se considera que un activo tiene valor para un ente cuando posee aptitud para satisfacer necesidades públicas o para generar y/o representar, por sí o en combinación con otros bienes, un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, pudiendo ser directa o indirecta.

Un activo tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) consumirlo para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Un activo tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en la prestación de servicios o en alguna actividad generadora de ingresos que sirvan para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Las transacciones que se esperan ocurran en el futuro no constituyen, por sí mismas, activos.

7.1.2. Pasivo.

Son las obligaciones asumidas por la Administración Pública, derivadas de hechos pasados, producto de la actividad de la misma, a favor de terceros, y contingencias de alto grado de probabilidad de ocurrencia, independiente del momento de su formalización. Su cancelación representa una salida de activo o una prestación de servicio.

La cancelación total o parcial de una obligación se produce mediante:

- a) la entrega de efectivo u otro activo;
- b) la prestación de un servicio;
- c) el reemplazo de una obligación por otra;
- d) la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor; y/o
- e) la conversión de la deuda en capital o patrimonio.

7.1.2.1. Clasificación

Los pasivos se deben clasificar, de acuerdo a su exigibilidad, en:

- a) Pasivos a corto plazo

Son las obligaciones ya vencidas y las que tienen vencimiento dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo, con o sin orden de pago.

- b) Pasivos a largo plazo

Son las obligaciones con vencimiento superior a los doce meses posteriores al cierre del periodo, incluyendo la deuda consolidada, que surge de los contratos de préstamos, conversión, reestructuración y/o renegociación de obligaciones anteriores.

7.1.3. Patrimonio Neto

El patrimonio neto de un ente resulta del conjunto de bienes, derechos y obligaciones reconocidos al momento de su origen –patrimonio institucional inicial-, más/menos sus modificaciones y de la acumulación de resultados.

En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, el patrimonio neto puede caracterizarse:

Por su naturaleza:

- Patrimonio neto = Activo – Pasivo.

Por su origen:

- Patrimonio neto = Patrimonio institucional, en los términos del ítem 7.3.1. (*Patrimonio institucional*) + Resultados acumulados

7.2. Estado de Resultados

Tiene por finalidad exponer el resultado de la gestión de la Administración Pública.

Todos los recursos y gastos, en su concepto amplio, ocurridos en un periodo, deben ser reconocidos e incluidos en la determinación del resultado. Para determinar el resultado se considerará la totalidad de los recursos y gastos, tengan o no origen presupuestario. Desde el punto de vista patrimonial el excedente se denomina ahorro, o desahorro cuando sucede lo contrario.

7.3. Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Tiene por finalidad exponer el patrimonio neto al inicio del periodo, el patrimonio neto al cierre del mismo y la manifestación de las causas de las variaciones.

A lo largo de un período, la cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de:

- a) las transacciones presupuestarias;
- b) las transacciones no presupuestarias; y
- c) los cambios al patrimonio institucional.

También deben exponerse las transacciones y los hechos que no alteren la cuantía del patrimonio neto.

Se expondrán por separado el patrimonio institucional de los resultados acumulados.

7.3.1. Patrimonio institucional

7.3.1.1. Patrimonio institucional inicial

Es la diferencia entre activo y pasivo al momento de su primer registro.

7.3.1.2. Modificaciones al patrimonio institucional

Son las modificaciones producidas al patrimonio institucional inicial hasta la actualidad.

7.3.1.3. Patrimonio institucional actual

Es la suma de los puntos anteriores. Coincide con la diferencia entre activo y pasivo al cierre del periodo, deducidos los resultados acumulados.

7.3.2. Resultados acumulados

Comprende la suma de los resultados acumulados de ejercicios anteriores y el del ejercicio. Los resultados acumulados de ejercicios anteriores son la sumatoria de los resultados de ejercicios anteriores, presupuestarios y no presupuestarios, no asignados, debiendo exponerse los ajustes en forma desagregada, incluyendo los generados por cambios en los criterios de valuación.

7.4. Estado de Flujo de Efectivo

Tiene por finalidad informar la totalidad de saldos de efectivo y equivalentes de efectivo al inicio y al cierre del período y los flujos presupuestarios o no presupuestarios que ocasionaron las variaciones. Se utilizará el método directo de explicación de las causas de variación del efectivo y equivalente de efectivo que contemple la información de entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo por sus importes brutos.

7.5. Estado de Ejecución Presupuestaria

Tiene por finalidad exponer el mandato conferido al administrador y la medición de su cumplimiento. Para ello, presenta el desarrollo de los procesos de utilización de las autorizaciones para gastar y de recaudación de los recursos y permite analizar posibles desvíos.

Los elementos relacionados directamente con la ejecución presupuestaria son:

- a) las estimaciones de recursos;
- b) las autorizaciones para gastar;
- c) las etapas de la ejecución presupuestaria de gastos;
- d) el resultado de la ejecución presupuestaria de gastos;
- e) las etapas de la ejecución presupuestaria de recursos;
- f) el resultado de la ejecución presupuestaria de recursos; y
- g) el resultado presupuestario del ejercicio.

7.5.1. Estimaciones de recursos

Las estimaciones de recursos son las previsiones del producido de la aplicación de las normas tributarias vigentes para el período, de la prestación de servicios, de la venta de bienes, del uso del crédito autorizado, de otras fuentes financieras y de otros posibles recursos. El cálculo de recursos resultante se registrará en el sistema contable.

Cuando tales estimaciones sufran modificaciones en el transcurso del ejercicio es necesario que las mismas se reflejen explícitamente en este estado.

7.5.2. Autorizaciones para gastar

Las autorizaciones para gastar, denominadas también créditos presupuestarios, constituyen la cuantificación monetaria del plan de gobierno del período, aprobado por los órganos volitivos de las administraciones públicas; razón por la cual se convierten en mandato y límite, registrándose en el sistema contable.

Cuando las autorizaciones para gastar sufran modificaciones en el transcurso del ejercicio es necesario que las mismas se reflejen explícitamente en este estado.

7.5.3. Etapas de la ejecución presupuestaria de gastos

Las etapas en la ejecución del gasto son:

- a) el compromiso;
- b) el devengado;
- c) el mandado a pagar; y
- d) el pago.

La explicitación de las etapas posibilita relacionar este estado de ejecución presupuestaria que es de “flujo”, con el estado de situación patrimonial que es de “acumulación”.

a) El compromiso

El compromiso es un acto de administración interna, Es la consecuencia de una decisión tomada por una autoridad administrativa, que sólo produce efecto dentro de la

órbita de la administración. No afecta derechos ni crea obligaciones con personas o entes ajenos a la misma.

La relación del compromiso es con el crédito del presupuesto. El compromiso habilita la celebración de un contrato que genera derechos, obligaciones y demás relaciones con otros entes y/o personas.

b) El devengado

El devengado de los gastos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, producida por transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en el que se produzca el egreso de fondos.

c) El mandado a pagar

El mandado a pagar es el acto de autoridad competente por el cual se dispone la cancelación de una deuda determinada, por la suma cierta que surge de la liquidación correspondiente, la que se materializa con la emisión de la orden de pago, libramiento de pago u otros documentos similares.

d) El pago

El pago consiste en poner a disposición de un acreedor determinado una suma de dinero extinguiéndose en dicho acto la obligación.

7.5.4. Ejecución presupuestaria de gastos

Es el efecto de relacionar las autorizaciones para gastar con algunas de las etapas de la ejecución; su valor absoluto o relativo es un indicador que contribuye al análisis y la evaluación de la gestión.

7.5.5. Etapas de la ejecución presupuestaria de recursos

Las etapas de la ejecución presupuestaria de recursos son:

- a) el devengado; y
- b) el percibido.

La diferenciación de las etapas de los recursos posibilita la vinculación integral de este estado de ejecución presupuestaria, que es de “flujo”, con el estado de situación patrimonial, que es de “acumulación”.

a) El devengado

El devengado de los recursos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, originada en el ejercicio de su poder de imposición o en transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en que se produzca el ingreso de fondos, dando origen a un crédito.

b) El percibido

El percibido de los recursos es el momento en que la suma percibida queda a disposición del tesoro, mediante el pago directo del deudor o, indirectamente, por transferencia de agentes recaudadores.

7.5.6. Ejecución presupuestaria de recursos

Es el efecto de relacionar las previsiones de recursos con algunos de los momentos de la ejecución; su valor absoluto o relativo es un indicador que contribuye al análisis y evaluación de la gestión.

7.5.7. El resultado presupuestario

El resultado presupuestario del ejercicio se denomina superávit cuando los recursos son superiores a los gastos, entendidos los mismos en un concepto amplio; denominándose déficit en caso contrario.

7.6. Cuadro de Conciliación

Compara el resultado patrimonial y el presupuestario, explicitando las posibles diferencias.

7.7. Estado de Situación del Tesoro

Tiene por finalidad exponer, en un momento, dado las obligaciones que soporta el Tesoro y los recursos con que cuenta a esa fecha para afrontarlos.

Es un estado patrimonial parcial en el cual se exponen las obligaciones de corto plazo que tiene la Administración Pública, a una fecha determinada, discriminadas por plazos de vencimiento y los recursos con que cuenta, a esa fecha, para afrontarlas.

7.8. Estado de Evolución del Pasivo

Tiene por finalidad informar el pasivo al inicio y al cierre del período y los movimientos producidos durante el mismo. Expone todas las obligaciones contraídas por la Administración Pública, agrupadas según el tipo de obligación, exigibilidad, naturaleza, tipo de moneda y ente acreedor.

Los movimientos del período deberán exponer las causas que dan origen a los incrementos y disminuciones, sin compensaciones entre sí, con indicación de las autorizaciones legislativas. Los mismos comprenden entre otros, los originados en transacciones, diferencias de valuación, emisión y renegociación de deuda, canje de deuda y títulos.

7.9. Notas a los Estados Contables

Tienen por finalidad brindar información complementaria y/o aclaratoria relevante para facilitar la comprensión de los estados contables por parte de los usuarios.

Las notas se deben realizar en forma sistemática y como mínimo abarcar los siguientes aspectos:

- Bases de presentación de los estados contables;
- políticas contables específicas;
- información exigida por las normas contables;
- información adicional considerada necesaria para la evaluación de la gestión incluyendo, entre otros, aspectos referidos a:

- pasivos contingentes: avales y garantías otorgadas, contratos no reconocidos, compromisos presupuestarios no devengados y otros no incluidos en el estado de situación patrimonial;
- restricciones al dominio;
- financiamiento obtenido y no utilizado;
- rendiciones de cuentas no presentadas y/o presentadas sin aprobar.

Las notas pueden estar acompañadas con anexos y cuadros.

8. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables

En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en la Sección 6. (*Elementos de los estados contables*) y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la Sección 5.1.2. (*Confiabilidad - credibilidad*).

Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas no serán considerados en los estados contables. Cuando un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en nota a los estados contables.

La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basa en los atributos que se enuncian en la Sección 9. (*Modelo contable*).

9. Modelo Contable

El modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables está determinado por:

1. Unidad de medida;
2. Criterios de medición contable;
3. Patrimonio a mantener;
4. Gestión continua;
5. Momento del reconocimiento de las transacciones; y
6. Partida doble.

9.1. Unidad de medida

Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, salvo el estado de ejecución presupuestaria.

El concepto de moneda homogénea es el que definen las normas contables profesionales.

9.2. Criterios de medición contable

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para ser reconocidos en los estados contables, pueden basarse en los siguientes atributos:

a) para los activos:

- costo histórico;
- costo de reposición;
- valor neto de realización;
- valor actual del flujo futuro neto de fondos;

b) para los pasivos:

- su importe original;
- costo de cancelación; o
- valor actual del flujo de futuro fondos a desembolsar.

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la Sección 5. (*Requisitos de la información contenida en los estados contables*) y teniendo en cuenta:

a) el destino más probable de los activos; y

b) la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

9.3. Patrimonio a mantener

El patrimonio a mantener es el financiero.

9.4. Gestión continua

Una de las características de la Administración Pública es su perdurabilidad, receptada en el modelo contable contemplado en el presente marco.

En los raros casos en que no se contemple la continuidad de la gestión, deberá reflejarse esa circunstancia y exponerse los criterios utilizados para la preparación de los estados contables.

9.5. Momento del reconocimiento de las transacciones

Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en el período en que ocurren cuando se devengan, con independencia del momento en el cual se produzcan los ingresos y egresos de fondos relacionados.

9.6. Partida doble

La aplicación del método de “partida doble” alcanza a la registración de todas las transacciones de la Administración Pública.

10. Desviaciones aceptables y significación

Son admisibles las desviaciones a lo prescrito por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en los estados contables.

Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en las decisiones que pudieren tomar algunos de los usuarios de los estados contables. Esto significa que sólo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomarían si la información contenida en los estados hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables profesionales.

Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:

- a) la omisión injustificada de elementos de los estados contables o de otras informaciones requeridas por las normas contables profesionales;
- b) la aplicación de criterios de medición contable distintos a los requeridos por las normas contables profesionales; y
- c) la comisión de errores en la aplicación de los criterios previstos por las normas contables profesionales.

ANEXO A – GLOSARIO

TÉRMINO	CONCEPTO
Administración Pública	Es el conjunto de entes jurídicos y/o administrativos que integran la administración central y descentralizada que tienen por finalidad cumplir con las políticas públicas fijadas por el gobierno de un Estado. Se excluyen los entes del sector empresarial del Estado.
Autorizaciones para gastar definitivas	Autorizaciones para gastar originales más o menos las modificaciones ocurridas durante el ejercicio.
Bienes del dominio privado	Bienes pertenecientes a la Administración Pública para la satisfacción de necesidades colectivas y sobre los cuales ejerce el derecho de propiedad, similar al que los particulares tienen sobre sus bienes.
Bienes del dominio público	Bienes de propiedad del Estado, afectados al uso común de los habitantes y sometidos a un régimen jurídico especial de derecho público. Son inembargables, imprescriptibles e inalienables.
Clasificador presupuestario	Plan de cuentas/catálogo/nomenclador de partidas de recursos y gastos corrientes y de capital presupuestarios que debe integrarse al plan de cuentas contable único.
Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio	Documento público constituido por un conjunto de estados contables e información complementaria, previsto para la rendición de cuentas que debe realizar el órgano ejecutivo, al final del ejercicio, ante el Parlamento. Su naturaleza es política y su conformación debe considerar a los destinatarios. Es el instrumento que permite el juzgamiento de la gestión anual del administrador.
Ejecución presupuestaria de recursos	Acciones concretadas referidas al cumplimiento de las normas tributarias y otras para el financiamiento del plan de gobierno aprobado por el órgano volitivo.
Ejecución presupuestaria de gastos	Acciones concretadas referidas del uso dado a las autorizaciones para gastar aprobadas por el órgano volitivo.
Patrimonio Institucional	Conjunto de bienes, derechos y obligaciones reconocidos a un momento determinado, excluidos los resultados acumulados.
Presupuesto	Documento público constituido por la expresión financiera del plan de gobierno.
Principio de ejercicio cerrado	Comprende el conjunto de transacciones que afectan el período, no considerándose las realizadas en fecha posterior a su finalización.
Sistema de cuentas nacionales	Conjunto coherente e integrado de cuentas macroeconómicas, a través del cual se registran sistemáticamente los flujos de fondos y stocks de la economía, identificándolos por sectores de actividad económica e institucionales, por el objetivo de los bienes y servicios que se producen, por el tipo de ingresos que generan, de manera que permite determinar el resultado de la actividad económica de un país.
Transacciones presupuestarias	Operaciones financieras con repercusión económica y patrimonial realizadas en cumplimiento del mandato del órgano volitivo en materia presupuestaria.
Transacciones no presupuestarias	Operaciones financieras con repercusión económica y patrimonial efectuadas en cumplimiento de normas legales o contractuales no contempladas en el presupuesto.
Transacciones que no afectan la cuantía del patrimonio neto	Operaciones permutativas que simultáneamente ocasionan: <ul style="list-style-type: none"> ▪ incrementos y disminuciones de la misma cuantía en el activo o en el pasivo;

Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 – Marco conceptual contable para la administración pública

TÉRMINO	CONCEPTO
	<ul style="list-style-type: none">▪ incrementos o disminuciones del mismo valor en el activo y en el pasivo.
Uso del crédito autorizado	Concreción de las operaciones de crédito autorizadas y acordadas.
Resultados	Son los efectos y consecuencias de las operaciones de la Administración Pública conforme a su gestión, diferenciando el patrimonial (ahorro/desahorro) del presupuestario (superávit/déficit).

Anexo B - Comparativo del Marco Conceptual Contable (FACPCE) con Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs)

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB), está trabajando en la elaboración del Marco Conceptual Contable Internacional, por cuyo motivo la comparación se realiza conforme a la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*. Las principales diferencias entre la NICSP 1 y el MCC son las siguientes:

Tema	MCC	NICSP N° 1
Nombre	Estados contables (EECC).	Estados financieros (EEFF).
Objetivo	<p>Considera que los EECC deben servir, para la rendición de cuentas y para: (i) proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera durante el período que se informa para facilitar la gestión en la toma de decisiones financieras y económicas, (ii) posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado, y (iii) servir la rendición de cuentas,</p> <p>No incorpora la “comparabilidad” como objetivo.</p>	<p>Considera que los EEFF deben “asegurar la comparabilidad” y suministrar información que permita tomar decisiones y realizar la rendición de cuentas por parte de las entidades.</p> <p>No incorpora el concepto (ii) “posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado”.</p>
Contenido de información a brindar en los EECC	c) evolución integral de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las actividades presupuestarias y no presupuestarias que hubieren tenido lugar.	Para las NICSPs todos los conceptos son contables, no contemplándose los “no presupuestarios”.
Políticas contables	Menciona pero no define las “Políticas Contables”. No obstante, parte de las mismas están desarrolladas en “Requisitos de la Información contenida en los EECC”.	La norma exige el desarrollo de políticas contables que aseguren que la información suministrada en los EEFF reúna determinadas características cualitativas.
Uniformidad	No contempla la “Uniformidad.”	La presentación y clasificación de las partidas en los EEFF deben ser mantenidas de un periodo a otro.
Importancia relativa y agrupación de datos	No contempla la “Importancia relativa y agrupación de datos”.	Los conceptos importantes en virtud de su naturaleza, deberán presentarse por separado en los EEFF. Los conceptos materiales en virtud de su magnitud, pero que sean de la misma naturaleza, podrán agruparse. Las partidas de importes no significativos deberán aparecer agrupadas con otras de similar naturaleza o función.
Verificabilidad	Verificabilidad: que la información contable sea confiable.	No contempla la “Verificabilidad”, incluida en fiabilidad.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 – Marco conceptual contable para la administración pública

Disponibilidad y accesibilidad	Disponibilidad y accesibilidad: debe estar disponible para todos los usuarios definidos y ser de fácil acceso.	No contempla la “Disponibilidad y accesibilidad”.
Sistematicidad	Sistematicidad: debe estar ordenada orgánicamente y basada en las reglas.	No contempla la “Sistematicidad”.
Comparabilidad	Es considerada un requisito de la información.	Es considerada un requisito de la información y un Objetivo de los EEFF.
Elementos de los Estados Contables		
Estado de situación del Tesoro	Es considerado como un estado principal.	No es considerado como estado principal ni complementario, ya que la información está contemplada dentro de los estados principales.
Estado de evolución del pasivo.	Es considerado como un estado principal.	No es considerado como estado principal ni complementario, ya que la información está contemplada dentro de los estados principales.
Patrimonio a mantener.	El patrimonio a mantener es el financiero.	Concepto no contemplado en la norma.
Partida doble	Concepto <i>explícito</i> para aplicar a todas las transacciones realizadas en la Administración Pública.	Concepto <i>implícito</i> no desarrollado en la norma.